



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΕΒΕΖΑ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**“ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ
ΔΔΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΗΝ ΑΘΗΝΑ”**

Τσιρώνης Χαράλαμπος

Σουρβίνος Μάριος

Επιβλέπων: Διακομιχάλης Μιχαήλ,

Πρέβεζα, Οκτώβριος, 2019



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

“ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ. ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΗΝ ΑΘΗΝΑ”

Τσιρώνης Χαράλαμπος
Σουρβίνος Μάριος

Επιβλέπων: Διακομιχάλης Μιχαήλ,
Καθηγητής

Πρέβεζα, Οκτώβριος, 2019

**“EVALUATION OF THE IAS/IFRS
IMPLEMENTATION
CASE STUDY : ATHENS”**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, 3 Οκτωβρίου 2019

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής:

Διακομιχάλης Μιχαήλ

Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής:

Σωτηρόπουλος Ιωάννης

Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής:

Παπάς Θεόδωρος

ΕΤΕΠ

© Τσιρώνης Χαράλαμπος, Σουρβίνος Μάριος, 2019

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Τσιρώνης Χαράλαμπος

Σουρβίνος Μάριος

Υπογραφή

Ευχαριστίες

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Διακομιχάλη Μιχάλη για την πολύτιμη καθοδήγηση του όλη αυτό το διάστημα καθώς επίσης τις οικογένειες μας και τους φίλους μας για την ανοχή και τη συμπαράσταση τους κατά τη διάρκεια των μαθημάτων και εκπόνησης της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και όσους έλαβαν μέρος στην έρευνα και αφιέρωσαν χρόνο να απαντήσουν στα ερωτηματολόγια.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είτε όπως θα καλούνται από εδώ και πέρα ΔΛΠ, αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, οδηγιών και στρατηγικών που χρειάζεται να εφαρμόζονται από τους λογιστές και να παρακολουθούνται από τους εκάστοτε ελεγκτές κατά την περίοδο της ετοιμασίας των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας ή ενός οργανισμού.

Το νομοθετικό πλαίσιο του εκάστοτε κράτους οριοθετεί την έκδοση των συγκεκριμένων καταστάσεων. Παρά το γεγονός πως εκείνες είναι εφικτό να διακρίνονται ως παρόμοιες από κράτος σε κράτος, υφίστανται διαφοροποιήσεις που κατά κύριο λόγο προέρχονται από μια ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών, οι οποίες επιφέρουν καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στη θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή των συγκεκριμένων προτύπων ενεργεί με βασικότερο στόχο να καταφέρει να μειώσει αισθητά τις παραπάνω διαφορές, διερευνώντας την εναρμόνιση των οδηγιών και των λογιστικών τακτικών των διαφορετικών κρατών που έχουν άμεση σχέση με την κατάρτιση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προκειμένου να ενισχυθεί μεγάλο βαθμό η διεθνή συγκρισιμότητα τους.

Τα δημοσιευμένα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ της σύγχρονης εποχής οριοθετούν τη μέθοδο με την οποία χρειάζεται να ελέγχονται και κατ' επέκταση να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τα διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία της εκάστοτε εταιρίας, οι υποχρεώσεις της, τα ίδια κεφάλαια καθώς επίσης οι εισροές αλλά και οι εκροές της. Η εφαρμογή αυτών των προτύπων σε διεθνές αλλά και σε εθνικό επίπεδο ανέπτυξε μια καινούρια χρηματοοικονομική πραγματικότητα ενώ ταυτόχρονα αποκάλυψε ευαίσθητα κενά για τις εταιρίες.

Λέξεις κλειδιά: ΔΛΠ, λογιστικές αρχές, οικονομικές καταστάσεις, διαφοροποιήσεις,

Μέθοδος, εφαρμογή

SUMMARY

International Accounting Standards, as they will be called from now on, are the codification of the accounting principles, guidelines and strategies that need to be applied by accountants and monitored by the auditors at the time of preparation of the published financial statements of a company or an organization.

The legislative framework of the individual state limits the issue of these situations. Although these can be distinguished as being similar from one state to another, there are differences that primarily stem from a variety of social and legal conditions, which have decisive influences and effects on the establishment of national accounting rules.

The Standards Committee acts as a key objective to substantially reduce these differences by exploring the harmonization of directives and accounting policies of the different countries directly related to the preparation and presentation of financial statements in order to greatly enhance international their comparability.

The published IAS of the current period limits the method by which the different assets of the company, its liabilities, equity, as well as its inflows and outflows, need to be monitored and therefore to be presented in the financial statements . The implementation of these standards at both international and national levels has developed a new financial reality while at the same time revealing sensitive loopholes for companies.

Key words: IFRS, accounting principles, financial statements, differences, method,
implementation

Πίνακας περιεχομένων

| | |
|---|-----------|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 7 |
| SUMMARY | 8 |
| Πίνακες | 10 |
| Γραφήματα | 11 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 | 12 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 12 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 | 14 |
| ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ | 14 |
| 2.1 Εισαγωγή | 14 |
| 2.2 Ανάγκη τυποποίησης της λογιστικής επιστήμης | 15 |
| 2.3 Περιεχόμενο λογιστικών σχεδίων | 17 |
| 2.4 Οικονομικές καταστάσεις | 19 |
| ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 22 |
| 3.1 Εισαγωγή | 22 |
| 3.2 Ορισμοί και εννοιολογικές προσεγγίσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 25 |
| 3.3 Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 27 |
| 3.4 Θεσμικά όργανα | 31 |
| 3.5 Τρόπος έκδοσης και κατάρτισης των ΔΛΠ | 34 |
| 3.6 Εφαρμογή των ΔΛΠ | 35 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 | 37 |
| ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 37 |

| | |
|--|-----------|
| 4.1 ΕΛΠ στη σημερινή εποχή..... | 37 |
| 4.2 Χαρακτηριστικά και στόχος ΕΓΛΣ | 39 |
| 4.3 Βασικές αρχές..... | 42 |
| 4.4 Πεδίο εφαρμογής ΕΛΠ..... | 43 |
| 4.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα ΕΛΠ | 45 |
| 4.6 Ομοιότητες και διαφορές ΕΓΛΣ και ΕΛΠ | 45 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5..... | 50 |
| ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ..... | 50 |
| 5.1 Εισαγωγή | 50 |
| 5.2 ΔΛΠ και ελληνικές επιχειρήσεις..... | 51 |
| 5.3 Οφέλη από την εφαρμογή ΔΛΠ/ΔΠΧΠ..... | 53 |
| 5.4 Διαφορές ΔΛΠ και ΕΛΠ πριν το Ν. 4308/2014..... | 55 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6..... | 60 |
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΜΠΕΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΞΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ | |
| ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΣΤΗΝ ΑΘΗΝΑ..... | 60 |
| 6.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις | 60 |
| 6.2. Δειγματοληψία..... | 61 |
| 6.3. Μέθοδος Συλλογής δεδομένων..... | 63 |
| 6.4. Μεθοδολογία | 64 |
| 6.5. Ζητήματα εγκυρότητας – αξιοπιστίας..... | 66 |
| 6.6. Ηθικά ζητήματα και ζητήματα δεοντολογίας της έρευνας..... | 67 |
| 6.7. Μέθοδος ανάλυσης δεδομένων | 68 |
| 6.9. Αποτελέσματα αξιολόγησης κριτηρίων της εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΠ κατά κατηγορία συμμετεχόντων | 73 |
| 6.10. Αποτελέσματα αξιολόγησης υποκριτηρίων της εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΠ κατά κατηγορία συμμετεχόντων | 80 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7..... | 93 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 93 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 96 |
| Διαδικτυακή βιβλιογραφία | 99 |

| | |
|---|----|
| Πίνακας 1. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης..... | 16 |
| Πίνακας 2. Διαγραμματική απεικόνιση των σχέσεων που συνδέουν τα αρμόδια θεσμικά όργανα..... | 33 |
| Πίνακας 3. Διαφορές και ομοιότητες ΕΓΛΣ και ΕΛΠ..... | 49 |
| Πίνακας 4. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ..... | 58 |
| Πίνακας 5. Περιβάλλον εργασίας Expert Choice..... | 68 |
| Πίνακας 6. Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών..... | 70 |
| Πίνακας 7. Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων Λογιστών..... | 71 |
| Πίνακας 8. Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων Λογιστών..... | 72 |
| Πίνακας 9. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών..... | 73 |
| Πίνακας 10. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 74 |
| Πίνακας 11. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 76 |
| Πίνακας 12. Τελικός πίνακας της αξιολόγησης κριτηρίων και στις τρεις ομάδες συμμετεχόντων..... | 77 |
| Πίνακας 13. Υποκριτήρια αξιολόγησης και η κατανομή τους στα πέντε βασικά κριτήρια..... | 80 |
| Πίνακας 14. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ελεύθερων Επαγγελματιών & Ορκωτών Λογιστών..... | 81 |
| Πίνακας 15. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 83 |
| Πίνακας 16. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 85 |
| Πίνακας 17. Συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, για τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων..... | 87 |

Γραφήματα

| | |
|---|----|
| Γράφημα 1. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών..... | 74 |
| Γράφημα 2. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 75 |
| Γράφημα 3. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 77 |
| Γράφημα 4. Αξιολόγηση κριτηρίων και στις τρεις ομάδες συμμετεχόντων..... | 79 |
| Γράφημα 5. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ελεύθερων Επαγγελματιών & Ορκωτών Λογιστών..... | 82 |
| Γράφημα 6. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 84 |
| Γράφημα 7. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών..... | 86 |

| | |
|--|----|
| Γράφημα 8. Συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, για τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων..... | 88 |
| Γράφημα 9. Ποιοτικά χαρακτηριστικών της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ..... | 90 |
| Γράφημα 10. Υποκριτήρια της Ακριβέστερης πληροφόρησης..... | 90 |
| Γράφημα 11. Υποκριτήρια των θετικών επιδράσεων..... | 91 |
| Γράφημα 12. Υποκριτήριο Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ..... | 91 |
| Γράφημα 13. Υποκριτήριο Επίδραση στο ρόλο του λογιστή..... | 92 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη σημερινή εποχή, η οικονομία έχει υποστεί και εξακολουθούν να υπάρχουν καθοριστικές αλλαγές σε διεθνές αλλά και σε εθνικό επίπεδο. Η ραγδαία εξέλιξη των διεθνών επενδύσεων και του εμπορίου είχαν σαν κυριότερη συνέπεια τη διεθνοποίηση των σύγχρονων αγορών. Το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών προσέφερε την ευχέρεια στις εταιρίες και τους οργανισμούς να έχουν τη δυνατότητα να δανείζονται σε διεθνές επίπεδο.

Όλα αυτά είχαν σαν επίπτωση, οι δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις να γίνονται αντικείμενο μελέτης σε διαφορετικά κράτη, με διαφοροποιημένες λογιστικές αρχές. Διαμέσου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι επενδυτές έπρεπε να λάβουν καθοριστικές χρηματοοικονομικές αποφάσεις με καθοριστικές συνέπειες.

Κάτω από τις παραπάνω συνθήκες, αναπτύχθηκε η υποχρέωση διοχέτευσης συγκρίσιμων και αξιόπιστων οικονομικών δεδομένων. Η εν λόγω υποχρέωση κατορθώθηκε σε μεγάλο βαθμό με την εφαρμογή κοινών λογιστικών προτύπων. Διαμέσου αυτής της εφαρμογής, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποκτούν πιο μεγάλη συνοχή, καθώς η σύνταξή τους βασίζεται κατά κύριο λόγο σε ένα σύνολο προτύπων και δράσεων μεταξύ των οποίων υφίσταται μια λογική συνέχεια και συνέπεια και αυτό έχει σαν βασικότερη επίπτωση τις περισσότερες φορές να αποφεύγονται αντιφάσεις και διαφοροποιήσεις.

Αυτά τα πρότυπα, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, εν συντομία καλούνται ΔΛΠ και ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Τα πρότυπα αυτής της μορφής αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών τακτικών και οδηγιών σε ό,τι έχει να κάνει με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έχουν την ευχέρεια της

οριοθέτησης της μεθόδου με την οποία οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η ΕΕ έλαβε την απόφαση να καταστήσει αναγκαστική την εφαρμογή αυτών των προτύπων για όλες τις εταιρίες οι οποίες είναι εισηγμένες σε κάποιο χρηματιστήριο της ΕΕ. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που η εφαρμογή των εν λόγω προτύπων εμφανίζει τα τελευταία έτη τεράστιο ερευνητικό ενδιαφέρον. Στην περίπτωση της συγκεκριμένης εργασίας που καλούμαστε να εκπονήσουμε, αναφερόμαστε στα πρότυπα αυτά τα οποία υφίστανται στη χώρα μας.

Για τη χώρα μας το ερευνητικό ενδιαφέρον μεγαλώνει αφού έως και την ψήφιση του καινούριου νομοθετικού πλαισίου 4308, που ισχύει από την περίοδο του 2014, η εστίαση του λογιστικού μας συστήματος ήταν εντελώς διαφοροποιημένη σε σχέση με τα ΔΛΠ. Η διαφοροποιημένη αυτή εστίαση ανέπτυξε ισχυρές αντιδράσεις (είτε θετικές είτε αρνητικές) και προσέφερε περισσότερα κίνητρα σε αρκετούς ερευνητές με στόχο να διερευνήσουν τις χρηματοοικονομικές αλλά και τις οργανωτικές επιπτώσεις της αναγκαστικής μετάβασης από το ΕΓΛΣ στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Στόχος αυτής της εργασίας αποτελεί η διεξοδική μελέτη και η εκτενής έρευνα των συγκεκριμένων προτύπων και πως αυτά εφαρμόζονται στη χώρα μας. Σκοπός μας είναι η αξιολόγηση της εφαρμογής αυτών των προτύπων στη χώρα μας, έχοντας σαν μελέτη περίπτωσης την Αθήνα. Η εν λόγω εργασία χωρίζεται σε 2 τμήματα όπου στο πρώτο υφίσταται το θεωρητικό μέρος όπου αναλύεται το θεωρητικό υπόβαθρο αυτών των προτύπων αλλά και των ΕΓΛΣ καθώς επίσης και μια σύγκριση αυτών ενώ στο δεύτερο μέρος ακολουθεί το κομμάτι της εμπειρικής έρευνας που υλοποιήσαμε όπου θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα των ερωτηματολογίων μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Η συγκεκριμένη μορφή τυποποίησης έχει σαν βασικότερο στόχο τη συγκέντρωση ομοιογενών και ορθών δεδομένων σε ό,τι έχει να κάνει με την περιουσιακή διάρθρωση, την οικονομική θέση καθώς επίσης και την παραγωγική αλλά και συναλλακτική δράση των περισσότερων χρηματοοικονομικών μονάδων σε εθνικό επίπεδο, κατά τομείς καθώς επίσης και συνολικά.¹

Βάσει με το νομοθετικό πλαίσιο 1041, που θεσπίστηκε στη χώρα μας την περίοδο του '80, μέσω του οποίου καθιερώθηκε ο θεσμός του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα οδηγιών κατηγοριοποίησης και λογιστικών τακτικών, μέσω του οποίου στόχος είναι η τυποποίηση των υπό των χρηματοοικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαία μέθοδο δράση και συλλειτουργία αυτών.²

Η βάση αναπτυσσόμενων αρχών και τακτικών αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη καθώς επίσης και η δημοσίευση τυποποιημένων ισολογικών λογαριασμών, αποτελεσμάτων αλλά και άλλων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο εν

¹ Α. Γεωργίου, (2003), *Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

² Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

γένει προγραμματισμός της λογιστικής αποτελούν τις κυριότερες δράσεις και αρχές σε εθνικό επίπεδο.³

Η τυποποίηση αυτής της μορφής καθιερώθηκε την περίοδο του '80 με την εισχώρηση των ΕΓΛΣ και την αναγκαστική εφαρμογή τους για όλες τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς. Την περίοδο του 2005 έγινε η πρώτη ενίσχυσή τους με τη νομοθετική καθιέρωση των ΔΛΠ για τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ενώ την περίοδο του 2014 μέσω του νομοθετικού πλαισίου 4308 έλαβαν τη σημερινή τους μορφή.⁴

2.2 Ανάγκη τυποποίησης της λογιστικής επιστήμης

Όπως ήδη τονίστηκε παραπάνω, το πιο βασικό ζήτημα της λογιστικής είναι η προσφορά δεδομένων με κυριότερο στόχο τη λήψη αποφάσεων από τους υπεύθυνους της εκάστοτε εταιρίας ή οργανισμού. Η συγκρισιμότητα αυτών των δεδομένων, όμως, ως επί το πλείστον εστιάζει στην υιοθέτηση κοινών λογιστικών αρχών και τακτικών. Ειδικότερα, ο καθοριστικός ρόλος της καθολικής τυποποίησης στην χρηματοοικονομική ανάπτυξη του κράτους παρουσιάζεται στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και στην αναφορά για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, το κόστος παραγωγής κλπ.⁵

Ακόμα, η τυποποίηση βοηθάει σε σημαντικό βαθμό στη μηχανογράφηση, ενώ απαραίτητο δεν περνάει και το γεγονός πως ο φορολογικός έλεγχος υλοποιείται πιο εύκολα ενώ παράλληλα διευκολύνεται σε μεγάλο βαθμό και ο πιστοληπτικός έλεγχος από τη μεριά των τραπεζικών οργανισμών. Παράλληλα, η λογιστική καθώς επίσης και η διαχειριστική οργάνωση των εταιριών είχε σαν κυριότερη συνέπεια τη βελτίωσή τους, καθώς ο αυτοσχεδιασμός καταργήθηκε και τα έξοδα ελαττώθηκαν αισθητά. Γενικά, η τυποποίηση αυτής της μορφής

³ Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

⁴ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁵ Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

αντικατόπτρισε τα καθοριστικά της αποτελέσματα στην επαγγελματική εξειδίκευση του συγκεκριμένου επαγγέλματος.⁶

Με το πέρασμα των ετών παρουσιάστηκαν οι κυριότερες παράμετροι οι οποίες διαφοροποιούσαν τα εν λόγω πρότυπα από κράτος σε κράτος. Το επίπεδο συγκέντρωσης της οικονομίας, η φύση των χρηματοοικονομικών δράσεων καθώς επίσης και το επίπεδο της χρηματοοικονομικής εξέλιξης σε συνδυασμό με το ρυθμό της αποτέλεσαν τους βασικότερους λόγους διαφοροποίησης των συγκεκριμένων προτύπων.⁷

Στη Δύση δυο μοντέλα λογιστικής ευδοκίμουν. Αυτά είναι το γαλλογερμανικό καθώς επίσης και το αγγλοσαξονικό. Το δεύτερο εξ αυτών αναπτύχθηκε στη Μεγάλη Βρετανία και αναπτύχθηκε στις αποικίες των ΗΠΑ. Το σύστημα αυτής της μορφής έχει την ευχέρεια να προστατεύσει τα δικαιώματα των μετόχων ενώ ο διαχωρισμός των φορολογικών και των λογιστικών οδηγιών είναι αντιληπτός.⁸

Από την άλλη μεριά, το πρώτο από αυτά τα δυο μοντέλα έχει προέλευση από τη γαλλική επανάσταση και είναι συνέπεια της κρατικής πρωτοβουλίας. Στα κράτα τα οποία επιλέγουν να το εφαρμόσουν, οι συμβαλλόμενοι στην εταιρία λογίζονται ως συμμετοχοί και το Κράτος διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην οριοθέτηση της οικονομίας. Στο μοντέλο αυτό, η λογιστική αλλά και η φορολογία έχουν τεράστια σχέση. Η χώρα μας εστιάζει σε αυτό το μοντέλο και ειδικότερα στο Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.⁹

⁶ R. Ball, (2006), *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*, Accounting and Business Research, International Accounting Forum, pp. 4-26.

⁷ Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

⁸ A. Ballas, D. Skoutela, C. Tzovas, (2010), *The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece*, *Managerial Finance*, 36(2), pp. 930-949.

⁹ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίας και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

Πίνακας 1 : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης¹⁰

| | |
|--------|---|
| ΔΠΧΠ 1 | Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης |
| ΔΠΧΠ 2 | Παροχές βασισόμενες σε αξία μετοχών |
| ΔΠΧΠ 3 | Συνενώσεις Επιχειρήσεων |
| ΔΠΧΠ 4 | Ασφαλιστήρια Συμβόλαια |
| ΔΠΧΠ 5 | Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες |
| ΔΠΧΠ 6 | Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων |
| ΔΠΧΠ 7 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις |
| ΔΠΧΠ 8 | Λειτουργικοί Τομείς |
| ΔΠΧΠ 9 | Χρηματοοικονομικά Μέσα |

2.3 Περιεχόμενο λογιστικών σχεδίων

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ κατηγοριοποιούνται σε 10 κατηγορίες. Οι πρώτες 8 κατηγορίες έχουν άρρηκτη σχέση με τη Γενική Λογιστική. Η 9^η κατηγορία έχει σχέση με την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως και η τελευταία κατηγορία έχει άμεση σχέση με τους λογαριασμούς τάξεως. Πιο συγκεκριμένα στις 5 πρώτες κατηγορίες περιέχονται οι λογαριασμοί του ισολογισμού, δηλαδή αυτοί οι οποίοι στο τέλος της διαχειριστικής χρησιμότητας αναπτύσσουν τον ισολογισμό.¹¹

Οι 3 πρώτες κατηγορίες αφορούν τους λογαριασμούς του ενεργητικού ενώ η 4^η και η 5^η κατηγορία αφορούν το παθητικό. Οι 3 επόμενες κατηγορίες περιέχουν τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων. Η 9^η ομάδα περιέχει το λογαριασμό αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ενώ η τελευταία ομάδα περιέχει τους λογαριασμούς τάξεως που είναι εξειδικευμένης κατηγορίας λογαριασμοί, οι οποίοι ως επί το πλείστον δρουν πάντα αμοιβαία σε ένα αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα.¹²

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η λογιστική τυποποίηση παίζει καθοριστικό ρόλο στην εθνική οικονομία. Πιο συγκεκριμένα, έχει ενεργό ρόλο στην άσκηση ορθολογικής πολιτικής αλλά και κοινωνικής πολιτικής, καθώς προσφέρει στις στατιστικές υπηρεσίες τα

¹⁰ Ε. Τουρνα-Γερμανού, (2015), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Κεφάλαιο 13, Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Αθήνα.

¹¹ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

¹² Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

κατάλληλα, ακριβή και πραγματικά δεδομένα σε ό,τι έχει να κάνει με τη χρηματοοικονομική κατάσταση των περισσότερων χρηματοοικονομικών μονάδων.¹³

Τα παραπάνω δεδομένα είναι χρήσιμα με στόχο την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, που μας προσφέρουν το ύψος του εθνικού αγαθού, των εθνικών εισροών αλλά και των εθνικών εκροών. Η γνώση των εν λόγω μεγεθών παίζει σημαντικό ρόλο στην άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής της χώρας μας. Ακόμα, τα χρηματοοικονομικά δεδομένα παίζουν καθοριστικό ρόλο στους τραπεζικούς οργανισμούς σε ό,τι έχει να κάνει με τη διάθεση των πιστώσεων αλλά και την επένδυση κεφαλαίων.¹⁴

Ακόμα, με αυτόν τον τρόπο διευκολύνεται σε σημαντικό βαθμό η εγκατάσταση ενός συστήματος εσωτερικής παρακολούθησης καθώς επίσης και η παρακολούθηση των ελεγκτικών αρχών. Με την καθιέρωση αυτών σχεδίων αναπτύχθηκε ένα ενιαίο περιβάλλον, κοινό για όλους τους ενδιαφερόμενους, στη λογιστική μέθοδο διαχείρισης των συναλλαγών και στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και της περιουσιακής διάρθρωσης.¹⁵

Εξίσου σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν οι ομοιόμορφοι κανόνες αποτίμησης των δεδομένων του ισολογισμού αλλά και οι τακτικές απόσβεσης πάγιων δεδομένων σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές. Οριοθετούνται ενιαίες οδηγίες κοστολόγησης, ενιαία ονοματολογία λογαριασμών αλλά και η συνδεσμολογία τους. Παράλληλα, οριοθετείται μια ενιαία μορφή που έχει άρρηκτη σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται (όπως για παράδειγμα ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κλπ). Με τον τρόπο αυτόν, οι άμεσα συναλλασσόμενοι με την εκάστοτε χρηματοοικονομική μονάδα διευκολύνονται σε μεγάλο

¹³ Ε. Χαραμης, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

¹⁴ Α. Φύλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

¹⁵ Α. Ballas, D. Skoutela, C. Tzovas, (2010), *The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece*, *Managerial Finance*, 36(2), pp. 930-949.

βαθμό σε ό,τι έχει να κάνει με την ευρύτερη κατανόησή τους και την ακριβή εκτίμηση της πιστοληπτικής ευχέρειας της εκάστοτε μονάδας αυτής της μορφής.¹⁶

2.4 Οικονομικές καταστάσεις

Το μεγαλύτερο ποσοστό των συναλλαγών και των γεγονότων που χρειάζεται να καταχωρηθούν επί των λογιστικών αρχείων, προστίθενται στην οικονομική κατάσταση της χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις οι οποίες υφίστανται από το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο της κάθε χώρας. Διαμέσου των καταστάσεων αυτής της μορφής, εμφανίζεται με εύλογο τρόπο το σύνολο των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή των δεδομένων τα οποία έχουν άμεση σχέση με το ενεργητικό των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των δεδομένων που έχουν άρρηκτη σχέση με τις εισροές και τις εκροές, τις ζημιές αλλά και το σύνολο των χρηματοροών για την εκάστοτε περίοδο, σύμφωνα με την περίπτωση και τις διατάξεις οι οποίες περιλαμβάνονται στο νομοθετικό πλαίσιο που έχει θεσπίσει το εκάστοτε κράτος.¹⁷

Το περιεχόμενο των συγκεκριμένων καταστάσεων στις μεγάλες μονάδες περιέχεται, σύμφωνα με το 16^ο άρθρο του νομοθετικού πλαισίου 4308 που ισχύει στη χώρα μας από την περίοδο του 2014, από τις καταστάσεις χρηματοροών, τα προσαρτήματα, τις καταστάσεις οι οποίες έχουν άμεση σχέση με τις αλλαγές καθαρής θέσης, τις καταστάσεις που έχουν άρρηκτη σχέση με τα αποτελέσματα καθώς επίσης και με τους ισολογισμούς είτε τις καταστάσεις οικονομικής θέσης.¹⁸

Από την άλλη πλευρά, το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων σε ό,τι έχει να κάνει με τις μεσαίες μονάδες περιέχεται από τις καταστάσεις οι οποίες έχουν σχέση με τις αλλαγές της καθαρής θέσης, τις καταστάσεις για τα αποτελέσματα, τους ισολογισμούς καθώς επίσης και τα προσαρτήματα. Τέλος, το περιεχόμενο των συγκεκριμένων καταστάσεων για τις πολύ μικρές

¹⁶ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

¹⁷ Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

¹⁸ Α. Φύλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

μονάδες περιέχει τις καταστάσεις με τα αποτελέσματα, τους ισολογισμούς είτε τις καταστάσεις οικονομικής θέσης καθώς επίσης και τα προσαρτήματα.¹⁹

Στην Ελλάδα, η σύνταξη αυτών των καταστάσεων υλοποιείται από την πλευρά του διοικητικού συμβουλίου των επιχειρήσεων και των οργανισμών, ενώ από το νομοθετικό πλαίσιο δεν οριοθετείται από ποιόν θα υλοποιηθεί σύνταξη των καταστάσεων αυτής της μορφής. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, εξαιτίας του ότι είναι επιβεβλημένη η κατάρτιση των συγκεκριμένων καταστάσεων θα υλοποιηθεί από την πλευρά του νομικού προσώπου της εταιρίας, εκπληρώνεται η σχετική υποχρέωση διαμέσου του διοικητικού συμβουλίου που έχει τη διοικητική ευθύνη και παράλληλα διαχειρίζεται την εταιρική περιουσία.²⁰

Το ΔΣ, συνεπώς, έχει τη διαχειριστική υποχρέωση να συντάξει τις εν λόγω καταστάσεις. Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η κατάρτιση αυτών των καταστάσεων υλοποιείται από το τμήμα του λογιστηρίου της εκάστοτε εταιρίας. Το σύνολο των ποιοτικών γνωρισμάτων τα οποία διέπουν αυτές τις καταστάσεις και τα οποία αποτελούν τα κυριότερα γνωρίσματα των δεδομένων τα οποία παρέχονται με αυτές, είναι τα δεδομένα χρησιμοποίησης σε αυτούς οι οποίοι θα τα χρησιμοποιήσουν, τα δεδομένα κατανόησης και συνάφειας, τα δεδομένα αξιοπιστίας καθώς επίσης και οι πληροφορίες συγκρισιμότητας.²¹

Η σύνταξη αυτών των καταστάσεων είναι σημαντικό να υλοποιείται με σαφές μεθόδους ενώ παράλληλα είναι ζωτικής σημασίας να ακολουθεί το σύνολο των βασικών παραδοχών οι οποίες έχουν άμεση σχέση με το δεδουλευμένο αλλά και με τη συνέχεια, την οποία θα πρέπει να έχει η εν λόγω δράση. Είναι χρήσιμο κριτήριο να χρησιμοποιούνται λογιστικές τακτικές με συνεπείς μεθόδους μεταξύ των περιόδων με στόχο την εξασφάλιση της συγκρισιμότητας, η οποία είναι σημαντικό να υφίσταται στα οικονομικά δεδομένα.²²

¹⁹ S. Callao, J.J. Ignacio, (2010), *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?*, Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal, 19(3), pp. 442-463.

²⁰ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

²¹ Ε. Χαραμης, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

²² Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Στην περίπτωση στην οποία το μέγεθος των ποσών, τα οποία έχουν άμεση σχέση με την προηγούμενη περίοδο είτε άλλες περιόδους, δεν έχουν την ευχέρεια να συσχετιστούν κατά αντιστοιχία με την τρέχουσα περίοδο, τότε υλοποιείται η απαιτούμενη προσαρμογή των παραπάνω ποσών, τα οποία έχουν άμεση σχέση με τις εν λόγω περιόδους, προκειμένου να υφίσταται ευχέρεια συγκρισιμότητας (σύμφωνα με το 17^ο άρθρο του νομοθετικού πλαισίου 4308 που αναφέρθηκε παραπάνω).²³

Με κυριότερο στόχο να αναγνωριστούν αλλά και να επιμετρηθούν τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση με τα αποτελέσματα, απαιτείται σωφροσύνη και διαφορετική υλοποίηση για το εκάστοτε στοιχείο. Δεν είναι δυνατόν να υλοποιηθεί συμψηφισμός μεταξύ των περιουσιακών δεδομένων και των υποχρεώσεων είτε μεταξύ των εκροών και των εισροών, εκτός από τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες υφίσταται η απαιτούμενη πρόβλεψη παρόμοιου συμψηφισμού (σύμφωνα με το 17^ο άρθρο του νομοθετικού πλαισίου 4308/2014).²⁴

Το σύνολο των μη θετικών προσαρμογών, το οποίο έχει άμεση σχέση με την αξία την οποία έχουν τα συγκεκριμένα δεδομένα και οι εν λόγω υποχρεώσεις, χρειάζεται να αναγνωριστούν εντός της τρέχουσας περιόδου που συμβαίνουν, χωρίς να υφίσταται καμία απολύτως εξάρτηση από το αποτέλεσμα το οποίο παρουσιάζει η εκάστοτε περίοδος (είτε αυτό, δηλαδή, αφορά κέρδος είτε ακόμα και ζημία).²⁵

Σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο το οποίο αναφέρθηκε παραπάνω, το σύνολο των στοιχείων αυτής της μορφής, τα οποία προέρχονται από προηγούμενους ισολογισμούς και καταστάσεις με αποτελέσματα και δεν είχαν την απαιτούμενη αναγνώριση, σύμφωνα με τις προβλέψεις οι οποίες ίσχυαν από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, έχουν την ευχέρεια αναγνώρισης κατά την τρέχουσα περίοδο υπό καθορισμένα κριτήρια, όπως είναι για παράδειγμα το γεγονός πως το σύνολο των υπολοίπων ξεκινήματος στον ισολογισμό της εκάστοτε περιόδου ταυτίζονται με εκείνο των υπολοίπων της λήξης, τα οποία έχουν άμεση σχέση με την προηγούμενη περίοδο. Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η αξιολόγηση για

²³ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

²⁴ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

²⁵ G. Iatridis, K. Dalla, (2011), *The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis*, International Journal of Managerial Finance, 7(3), pp. 282-302.

τη συνέχεια των συγκεκριμένων δράσεων της εταιρίας υλοποιείται ύστερα από την παρέλευση ενός έτους από την ημερομηνία του ισολογισμού.²⁶

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή

Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται από το 2^ο άρθρο κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (1606 που ισχύει από την περίοδο 2002) και περιέχουν τα ΔΛΠ, τα ΔΠΧΠ, τις συναφείς ερμηνείες τους καθώς επίσης και τις πιθανές αλλαγές τους. Το αποτέλεσμα του συγκεκριμένου κανονισμού είναι διπλό καθώς έχει άμεση σχέση με τη σωστή δράση της κεφαλαιαγοράς καθώς επίσης και με την προστασία των επενδυτών.²⁷

Ο κυριότερος σκοπός των συγκεκριμένων προτύπων διακρίνεται μέσα από την περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών καθώς επίσης και από τη σύγκλιση των διαφοροποιημένων εθνικών λογιστικών προτύπων της ΕΕ κάτι που αποτελεί μονόδρομο με βασικότερο στόχο την κάλυψη του εν λόγω σκοπού. Η έκδοση του 1^{ου} προτύπου αυτής της μορφής υλοποιήθηκε την περίοδο του '75. Έξι χρόνια αργότερα η Επιτροπή αυτών των προτύπων (IASB) σε συνδυασμό με τη Διεθνή Ομάδα Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν πως η 1^η θα είχε τον ελεγκτικό ρόλο για την οριοθέτηση αυτών των προτύπων. Αυτός ήταν και ο βασικότερος λόγος της προσχώρησης της δεύτερης στην πρώτη.²⁸

²⁶ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

²⁷ Α. Γεωργίου, (2003), *Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

²⁸ R. Ball, (2006), *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*, *Accounting and Business Research*, International Accounting Forum, pp. 4-26.

Από τη συγκεκριμένη οπτική, ο παραπάνω κανονισμός στο 4^ο άρθρο αναγκάζει όλες τις εταιρίες και τους οργανισμούς να καταρτίσουν ενοποιημένους λογαριασμούς και βάσει αυτών των προτύπων εάν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τους οι τίτλοι τους γίνονται αποδεκτοί για διαπραγμάτευση στη διεθνή αγορά. Κατά την περίοδο του 2004 δημοσιεύτηκε ο Κανονισμός 707, που άλλαξε τον Κανονισμό 1725 που είχε θεσπιστεί έναν χρόνο νωρίτερα και είχε άμεση σχέση με την υιοθέτηση των συγκεκριμένων προτύπων.²⁹

Σημαντικές αλλαγές υλοποιήθηκαν και την περίοδο του 2007 μέσω του κανονισμού 1358 ενώ μερικά χρόνια αργότερα, και συγκεκριμένα την περίοδο του 2010, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων επέβαλε την ανακοίνωση των θεμάτων λογιστικής τυποποίησης στους υπεύθυνους Υπουργούς Οικονομικών. Καθοριστικό ρόλο έπαιξε και η πρόθεση της εν λόγω επιτροπής να υλοποιήσει δημόσια συζήτηση, προκειμένου να εντοπιστεί το βέλτιστο πρότυπο το οποίο να ταιριάζει με την περίπτωση της χώρας μας.³⁰

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις αρχές αυτών των προτύπων, είναι σημαντικό να τονιστεί πως τα πρότυπα αυτής της μορφής έχουν οριοθετηθεί με τέτοιο τρόπο, προκειμένου να προσφέρουν αξιοπιστία, αντικειμενικότητα καθώς επίσης και εγκυρότητα ενώ έρευνες έχουν δείξει πως οι εν λόγω αρχές συμφωνούν με τις γενικές αρχές της λογιστικής.³¹ Ειδικότερα, οι κυριότερες αρχές αυτών των προτύπων παρουσιάζονται παρακάτω και είναι οι εξής :

- **Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίας** (τα εν λόγω πρότυπα συμμορφώνονται με όλα τις βασικές αρχές και δεν εμφανίζουν λανθασμένη εικόνα των εταιριών. Στην περίπτωση στην οποία υφίσταται λόγος για την παράκαμψη των προτύπων αυτών, τότε οι λόγοι είναι καθοριστικό να παρατίθενται)

²⁹ Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

³⁰ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

³¹ Ε. Χαραμής, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

- **Αρχή της συνεχιζόμενης δράσης** (έχει σαν βασικό κριτήριο τη συνεχόμενη δράση της εταιρίας)
- **Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**³²
- **Ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων** (στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εν λόγω παρουσίαση και η κατηγοριοποίηση θα πρέπει να είναι παρόμοια σε κάθε χρησιμοποίηση εκτός εάν υπάρξουν καθοριστικές μεταβολές στα παραπάνω πρότυπα ή στην επιχειρηματική δράση της εταιρίας)
- **Σπουδαιότητα** (έχει άμεση σχέση με την ύπαρξη των καθοριστικών καταστάσεων σε διαφορετική θέση)
- **Συμψηφισμοί ενεργητικού αλλά και παθητικού, εκροών και εισροών, κερδών και ζημιών**
- **Συγκριτικά γνωρίσματα** (προσφέρουν την ευχέρεια στους επενδυτές και στους αναλυτές να συγκρίνουν την εξέλιξη της εταιρίας, διαχρονικά και να λάβουν τις σωστές αποφάσεις)³³

Τα συγκεκριμένα πρότυπα ακολουθούν δράσεις 5 επιπέδων, με στόχο να γεννηθούν και η δράση αυτή καλείται Due Process. Στο 1^ο επίπεδο οριοθετείται η ατζέντα που διερευνούνται όλα τα πιθανά ζητήματα επίλυσης από την IASB και στη συνέχεια υλοποιείται παρακολούθηση αξιοπιστίας, ποιότητας αλλά και συνέπειας των συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία θα προστεθούν. Η τελική απόφαση τις περισσότερες φορές λαμβάνεται ύστερα από συνεδρίαση.³⁴

³² J. Prather-Kinsey, (2010), *Discussion of IFRS adoption in Europe and investment cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies*, International Journal of Accounting, 45(3), pp. 161-177.

³³ S. Callao, J.J. Ignacio, (2010), *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?*, Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal, 19(3), pp. 442-463.

³⁴ D. Zéghal, S. Chtourou, Y.M. Sellami, (2011), *An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 20(2), pp. 60-75.

Στο 2^ο επίπεδο περιέχεται η δράση της κατάρτισης του σχεδίου, όπου η IASB λαμβάνει την απόφαση εάν θα διαχειριστεί το σχέδιο μόνη της είτε θα βοηθηθεί από άλλη ομάδα. Στο επόμενο επίπεδο, υφίσταται η έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης, που περιέχει την περίληψη του λογιστικού ζητήματος, που διαπραγματεύεται η IASB όπως επίσης και τη μέθοδο αντιμετώπισής του. Η έκδοση του συγκεκριμένου εγγράφου δεν είναι αναγκαστική.³⁵

Στο επόμενο επίπεδο εξελίσσεται και εκδίδεται ένα προσχέδιο αυτών των προτύπων, ενώ στο 5^ο επίπεδο αναπτύσσεται και εκδίδεται το κανονικό πρότυπο αυτής της μορφής. Το 6^ο επίπεδο περιέχει το σύνολο των δράσεων οι οποίες ακολουθούν την έκδοση αυτών των προτύπων, που περιέχουν τη διερεύνηση των σχολίων που γίνονται σε ό,τι έχει να κάνει με αυτά τα πρότυπα αλλά και τη μέθοδο εφαρμογής τους. Με λίγα λόγια, υλοποιείται μια τελική αποτίμηση των αποτελεσμάτων.³⁶

3.2 Ορισμοί και εννοιολογικές προσεγγίσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα συγκεκριμένα πρότυπα προέκυψαν από την απαίτηση ύπαρξης ενιαίων αρχών και οδηγιών οι οποίες θα διέπουν τη δράση της εκάστοτε εταιρίας σε παγκόσμιο επίπεδο σε ό,τι έχει να κάνει με τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις καθώς επίσης και την πληροφόρηση η οποία διαχέεται σε άλλους. Αφορά, επί της ουσίας, κωδικοποιημένες λογιστικές στρατηγικές και οδηγίες τις οποίες ακολουθούν οι ιθύνοντες μιας εταιρίας, οι χρηματοοικονομικές διευθύνσεις καθώς επίσης και οι υπεύθυνοι λογιστές στην περίπτωση στην οποία συντάσσουν τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.³⁷

Η εφαρμογή αυτών των προτύπων σε μια εταιρία είναι ταυτόσημη όχι μονάχα της λογιστικής ποιότητα αλλά και της αντικειμενικότητας και της αμεροληψίας κατά την εμφάνιση των οικονομικών αποτελεσμάτων. Στο συγκεκριμένο σημείο είναι σημαντικό να τονιστεί πως

³⁵ G. Iatridis, K. Dalla, (2011), *The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis*, International Journal of Managerial Finance, 7(3), pp. 282-302.

³⁶ S. Callao, J.J. Ignacio, (2010), *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?*, Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal, 19(3), pp. 442-463.

³⁷ Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

από τη δεκαετία του '80 μέχρι και την περίοδο του 2002 τα πρότυπα αυτά ήταν η βασική και αποκλειστική έννοια της ισχύουσας διεθνούς λογιστικής νομοθεσίας, ενώ από την περίοδο του 2002 και μετέπειτα, στα πρότυπα αυτά προστέθηκαν καινούριες οδηγίες (ΔΠΧΠ) που όχι μονάχα εμπλούτισαν σε σημαντικό βαθμό το περιεχόμενό τους αλλά μετέβαλαν τον βασικό τους χαρακτήρα από αυστηρά λογιστικό σε ευρύτερα οικονομικό. Είναι εφικτό να λογιστεί η παραπάνω εξέλιξη και σαν μετονομασία των προτύπων αυτών σε ΔΠΧΠ αφού ύστερα από αυτήν την προσθήκη των παραπάνω οδηγιών δεν αναπτύχθηκε κάποιο καινούριο πρότυπο αυτής της μορφής.³⁸

Με τον κανονισμό που αναφέρθηκε παραπάνω, η κοινότητα της ΕΕ προχώρησε προς την επίτευξη ενός ιδιαίτερα καθορισμένου σκοπού που ήταν η υιοθέτηση και η χρήση αυτών των προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, το γεγονός πως τα οικονομικά δεδομένα τα οποία προσφέρονται θα πρέπει να είναι εναρμονισμένα με τα συγκεκριμένα πρότυπα καθώς επίσης και το γεγονός πως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να είναι συγκρίσιμες και διαφανείς σε καθορισμένο επίπεδο, προκειμένου να εξασφαλίζουν την αποδοτική δράση των κεφαλαιαγορών και των εσωτερικών αγορών των χωρών μελών της ΕΕ.³⁹

Με λίγα λόγια, είναι εφικτό να ειπωθεί πως τα συγκεκριμένα πρότυπα αφορούν ένα πλαίσιο αρχών λογιστικής αποτίμησης και παρουσίασης των συναλλαγών και της εν γένει οικονομικής κατάστασης μιας σύγχρονης επιχείρησης, αποτελούν, επίσης, οδηγίες σύμφωνα με τις οποίες συντάσσονται οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.⁴⁰

Η ανάγκη εφαρμογής αυτών των προτύπων εκτείνεται τόσο στις απλές όσο και στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά και σε οποιαδήποτε άλλη χρηματοοικονομική κατάσταση που η δημοσίευσή της είναι αναγκαστική σύμφωνα με τις διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου που ισχύει στο κάθε κράτος. Επομένως, η εφαρμογή των

³⁸ Α. Φύλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

³⁹ R. Ball, (2006), *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*, Accounting and Business Research, International Accounting Forum, pp. 4-26.

⁴⁰ D. Zéghal, S. Chtourou, Y.M. Sellami, (2011), *An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 20(2), pp. 60-75.

καινούριων προτύπων αυτής της μορφής είναι αναγκαστική ακόμα και για τις θυγατρικές επιχειρήσεις των παραπάνω εταιριών και οργανισμών.⁴¹

Στόχος των συγκεκριμένων προτύπων, όπως τονίζεται στο 1^ο άρθρο του παραπάνω κανονισμού, είναι η εναρμόνιση των οικονομικών δεδομένων τα οποία εμφανίζονται από τις επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο μιας χώρας που εντάσσεται στην ΕΕ, προκειμένου να διασφαλιστεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων αλλά και η αποδοτικότερη δράση των κεφαλαιαγορών της κοινότητας καθώς επίσης και της εσωτερικής αγοράς.

Τέλος, βάσει με την 4^η παραγράφου του παραπάνω κανονισμού, στόχος αποτελεί και η ενίσχυση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά καθώς επίσης και η υποστήριξη των κοινοτικών επιχειρήσεων με στόχο να ανταγωνιστούν σε ισότιμη βάση για τον εντοπισμό διαθέσιμων οικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Συμπερασματικά, είναι εφικτό να αναφερθεί πως ο βασικότερος στόχος του συγκεκριμένου κανονισμού είναι η ομαλή και σωστή δράση της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού καθώς επίσης και η ανάπτυξη κλίματος εμπιστοσύνης στις σύγχρονες χρηματοπιστωτικές αγορές.⁴²

3.3 Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα συγκεκριμένα πρότυπα έχουν δεχτεί σημαντικές επιρροές και επιδράσεις από τη νοοτροπία και τη λογιστική πρακτική των common law κρατών. Τα κράτη τα οποία έχουν την ευχέρεια να χαρακτηριστούν με αυτή τη διεθνή ορολογία είναι η Αγγλία, οι ΗΠΑ, η Αυστραλία, οι Κύπρος κλπ. Τα συγκεκριμένα κράτη υιοθέτησαν το Αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο, το οποίο αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα της εν λόγω εργασίας.⁴³

⁴¹ J. Prather-Kinsey, (2010), *Discussion of IFRS adoption in Europe and investment cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies*, International Journal of Accounting, 45(3), pp. 161-177.

⁴² Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

⁴³ S. Callao, J.J. Ignacio, (2010), *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?*, Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal, 19(3), pp. 442-463.

Το μοντέλο αυτής της μορφής άρχισε τη δράση του τον 19^ο αιώνα και μετέπειτα αναπτύχθηκε σε μεγάλο βαθμό στις ΗΠΑ. Βασικό γνώρισμα αυτού του μοντέλου αποτελεί το γεγονός πως το κράτος δεν έχει καθοριστικό ρόλο στην οικονομία. Στα παραπάνω κράτη, η λογιστική είναι επικεντρωμένη στις κεφαλαιαγορές και οι λογιστικές οδηγίες τις περισσότερες φορές οριοθετούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των μετόχων.⁴⁴

Τα πρότυπα αυτής της μορφής αλλά και οι οδηγίες αναπτύσσονται από ανεξάρτητους ιδιωτικούς οργανισμούς, όπως είναι για παράδειγμα η FASB στις ΗΠΑ και όχι από κυβερνήσεις, όπως συμβαίνει σε άλλες περιπτώσεις. Τα πρότυπα αυτά των παραπάνω κρατών είναι περισσότερο ανεπτυγμένα, αφού έχουν την ευχέρεια ευκολότερα να προσαρμόζονται στις εκάστοτε ανάγκες και επιθυμίες που εμφανίζουν οι μέτοχοι.⁴⁵

Ακόμα, στα παραπάνω κράτη, οι λογιστικές αλλά και οι φορολογικές οδηγίες διαχωρίζονται. Οι εταιρίες κάνουν χρήση διαφοροποιημένων βιβλίων για τους οικονομικούς αλλά και τους φορολογικούς τους στόχους. Κατ' επέκταση, στην περίπτωση στην οποία μια επιχείρηση ακολουθεί κάποια καθορισμένη πολιτική με στόχο την ελάττωση του φορολογικού κόστους, δεν δέχονται σημαντικές επιρροές και επιδράσεις οι δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.⁴⁶

Επί της ουσίας, τα συγκεκριμένα πρότυπα είναι πρότυπα τα οποία εστιάζουν σε καθορισμένες αρχές και όχι σε οδηγίες, κάτι το οποίο τις περισσότερες φορές οδηγεί τους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να προβαίνουν σε υποκειμενικές κρίσεις. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό το πρίσμα πως τηρούνται 2 βασικές παραδοχές, οι οποίες είναι η αρχή της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δράσης καθώς επίσης και η αρχή των δεδουλευμένων εισροών και εκροών.⁴⁷

⁴⁴ J. Prather-Kinsey, (2010), *Discussion of IFRS adoption in Europe and investment cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies*, International Journal of Accounting, 45(3), pp. 161-177.

⁴⁵ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁴⁶ Ε. Τουρνα-Γερμανού, (2015), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Κεφάλαιο 13, Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Αθήνα.

⁴⁷ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίας και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

Ακόμα, στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις περισσότερες φορές συντάσσονται υπό καθορισμένα κριτήρια όπως είναι για παράδειγμα το γεγονός πως είναι ζωτικής σημασίας να πληρούνται ορισμένα σημαντικά και ποιοτικά γνωρίσματα. Τα γνωρίσματα αυτής της μορφής είναι εκείνα τα οποία τις καθιστούν ωφέλιμες για τους χρήστες, προκειμένου να έχουν την ευχέρεια να λάβουν χρηματοοικονομικές αποφάσεις.⁴⁸

Τα βασικότερα ποιοτικά γνωρίσματα αυτής της μορφής παρουσιάζονται παρακάτω και είναι τα εξής :

- **Σαφήνεια** (τα δεδομένα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικό να είναι αντιληπτά από τους εκάστοτε χρήστες, που θεωρείται πως έχουν γνώση των κυριότερων χρηματοοικονομικών αλλά και επιχειρηματικών δράσεων της εταιρίας και έχουν τη δυνατότητα να διερευνήσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις)
- **Συνάφεια** (τα δεδομένα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προκειμένου να είναι σημαντικά θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των χρηστών για λήψη αποφάσεων, παίζοντας παράλληλα σημαντικό ρόλο στην αξιολόγηση καταστάσεων και γεγονότων)⁴⁹
- **Αξιοπιστία** (τα δεδομένα έχουν το συγκεκριμένο γνώρισμα στην περίπτωση στην οποία δεν παρουσιάζουν σφάλματα και οι χρήστες έχουν την ευχέρεια να βασιστούν πάνω τους)
- **Πιστή απεικόνιση** (τα δεδομένα των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με στόχο να είναι αξιόπιστα είναι σημαντικό να δείχνουν πιστά τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα τα οποία αναμένεται είτε που είναι εφικτό εύλογα να αναμένεται πως θα εμφανίζονται)

⁴⁸ Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

⁴⁹ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

- **Ουδετερότητα** (οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με στόχο να είναι αξιόπιστες είναι σημαντικό να είναι και ουδέτερες, κάτι το οποίο σημαίνει να είναι απαλλαγμένες από λοιπές προκαταλήψεις)⁵⁰
- **Συγκρισιμότητα** (οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικό να συντάσσονται με παρόμοιες μεθόδους, προκειμένου να προσφέρουν στους χρήστες διαχρονικά συγκριτική ενημέρωση, καθώς είναι σημαντικό να έχουν την ευχέρεια να συγκρίνουν τις εταιρίες διαχρονικά τόσο με τον ίδιο τους τον εαυτό όσο και με άλλες εταιρίες και οργανισμούς, με στόχο να διαβλέπουν τις τάσεις της οικονομικής θέσης και την αποτελεσματικότητα της εταιρίας τους)⁵¹

Σε ό,τι έχει να κάνει με τα κυριότερα πλεονεκτήματα αυτών των προτύπων, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως ένα από τα βασικότερα οφέλη από την εν λόγω εφαρμογή είναι πως αποκτούνται μερικές θεμελιώδεις αρχές, με την υποστήριξη των οποίων είναι εφικτό να γίνει κρίση ή αντίδραση των επιμέρους νομοθετικών πλαισίων, πιο απλά στην ήδη ισχύουσα φορολογική, λογιστική καθώς επίσης και εμπορική νομοθεσία αλλά και οποιοδήποτε μελλοντικό αντίστοιχο νομοθέτημα αυτής της μορφής.⁵²

Ακόμα, ένα εξίσου σημαντικό όφελος που εμφανίζουν τα πρότυπα αυτά είναι πως είναι εφικτή η επίτευξη διεθνής σύγκρισης όχι μονάχα των αντίστοιχων χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και του διεθνούς κύρους των εταιριών και οργανισμών που θα εφαρμόσουν αυτά τα πρότυπα. Παράλληλα, στη λογιστική ομογενοποίηση δεν περιλαμβάνεται και η φορολογική.⁵³

Ταυτόχρονα, το ποσοστό των επιχειρήσεων στη χώρα μας των οποίων η δράση είναι διεθνής, είναι άγνωστο, προκειμένου να λογίζεται σαν χρήσιμο το κύρος που απορρέει από την

⁵⁰ Α. Γεωργίου, (2003), *Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

⁵¹ Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

⁵² G. Iatridis, K. Dalla, (2011), *The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis*, International Journal of Managerial Finance, 7(3), pp. 282-302.

⁵³ Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

εφαρμογή αυτών των προτύπων. Ένα εξίσου σημαντικό κέρδος είναι η ορθότερη εμφάνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας είτε ενός οργανισμού, κάτι που έχει σαν κυριότερη συνέπεια την ορθότερη λήψη αποφάσεων από τη μεριά των επενδυτών και αυτό έχει σαν συνέπεια την αποδοτικότερη κατανομή αλλά και διοχέτευση των κεφαλαίων σε μια σύγχρονη οικονομία.

Σταδιακά, με το πέρασμα των ετών ένας φραγμός και έλεγχος θα μπει στις τοπικές κυβερνήσεις, κατά την έκδοση νομοθετικών πλαισίων που έχουν άμεση σχέση με οικονομικά ζητήματα, καθώς θα υλοποιείται έλεγχος ακόμα και στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επομένως, θα υφίσταται σαν αποτέλεσμα της αισθητής ελάττωσης του ποσοστού αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση των νομοθετικών πλαισίων που έχουν άρρηκτη σχέση με την οικονομική δράση.⁵⁴

3.4 Θεσμικά όργανα

Τα βασικά θεσμικά όργανα αυτών των προτύπων είναι η Επιτροπή των ΔΛΠ (IASCF), το Συμβούλιο ΔΛΠ (IASB), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) καθώς επίσης και η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών (SIC) (που αργότερα ονομάστηκε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής αναφοράς). Η επιτροπή των συγκεκριμένων προτύπων αναπτύχθηκε την περίοδο του '73 ύστερα από κοινή συμφωνία των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων χωρών όπως για παράδειγμα η Γαλλία, η Γερμανία, η Αυστραλία, η Αγγλία, οι ΗΠΑ, ο Καναδάς κλπ.⁵⁵

Η εν λόγω επιτροπή αφορά έναν μη εξαρτώμενο, ιδιωτικό μη κερδοσκοπικό οργανισμό που στόχο έχει το δημόσιο συμφέρον. Κύρια προτεραιότητα της επιτροπής αυτής είναι η επίβλεψη του Συμβουλίου ΔΛΠ. Σύμφωνα με το καταστατικό τους οι βασικότερες αρμοδιότητές της συγκεκριμένης επιτροπής είναι να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό, πρότυπα που χρειάζεται να τηρούνται κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των

⁵⁴ Α. Φύλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

⁵⁵ Α. Ballas, D. Skoutela, C. Tzovas, (2010), *The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece*, *Managerial Finance*, 36(2), pp. 930-949.

οικονομικών καταστάσεων και παράλληλα να προωθεί τη διεθνή αποδοχή καθώς επίσης και την τήρηση των συγκεκριμένων προτύπων. Εξίσου σημαντική ευθύνη είναι η συνεχόμενη βελτίωση της μεθόδου παρουσίασης των παραπάνω καταστάσεων διαμέσου της βελτίωσης αυτών των προτύπων.⁵⁶

Το Συμβούλιο ΔΛΠ, που αναφέρθηκε παραπάνω, έχει σαν βασική του έδρα το Λονδίνο, και αποτελεί το πλέον αποκλειστικά αρμόδιο σώμα με στόχο την εκπόνηση και την έκδοση των συγκεκριμένων προτύπων. Κύριοι χορηγοί του εν λόγω συμβουλίου είναι οι τεράστιες πολυεθνικές λογιστικές αλλά και ελεγκτικές εταιρίες, διάφοροι ιδιωτικοί οικονομικοί οργανισμοί, τεράστιοι πολυεθνικοί οργανισμοί, κεντρικοί και αναπτυξιακοί τραπεζικοί οργανισμοί αλλά και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και διάφορα επαγγελματικά σώματα.⁵⁷

Το συγκεκριμένο συμβούλιο περιέχεται από 15 μέλη διαφορετικών ειδικοτήτων, όπως για παράδειγμα λογιστές, ελεγκτές, χρήστες οικονομικών καταστάσεων κλπ. Το εν λόγω συμβούλιο αποτελεί τον διάδοχο οργανισμό της παραπάνω επιτροπής. Η συμβουλευτική επιτροπή είναι το αρμόδιο συμβουλευτικό όργανο του παραπάνω συμβουλίου με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης στο εκάστοτε κράτος.⁵⁸

Σαν κυριότερες ευθύνες της επιτροπής αυτής αναφέρονται η παροχή συμβουλών προς το συγκεκριμένο συμβούλιο σε ό,τι έχει να κάνει με τις κυριότερες συνέπειες των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες τους. Η ανάπτυξη της Μόνιμης Επιτροπής Ερμηνειών υλοποιήθηκε την περίοδο του '96 και στόχος της ήταν η έκδοση ερμηνειών και καθορισμένων διευκρινίσεων πάνω σε ζητήματα τα οποία καλύπτονταν από υφιστάμενα πρότυπα αυτής της μορφής καθώς επίσης και η έκδοση προσωρινών οδηγιών για ζητήματα που δεν καλύπτονταν από τα υφιστάμενα αυτά πρότυπα αλλά ήταν ζωτικής σημασίας να επιλυθούν το συντομότερο δυνατόν.⁵⁹

⁵⁶ Ε. Χαραμης, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

⁵⁷ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁵⁸ S. Callao, J.J. Ignacio, (2010), *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?*, Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal, 19(3), pp. 442-463.

⁵⁹ Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.



Πίνακας 2 : Διαγραμματική απεικόνιση των σχέσεων που συνδέουν τα αρμόδια θεσμικά όργανα⁶⁰

Την περίοδο του 2001 λήφθηκε η απόφαση για αναδιοργάνωση και υπήρξε η αλλαγή της ονομασίας σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η εν λόγω επιτροπή είχε στην κατοχή τους καθοριστικό ρόλο δεδομένου πως επιβεβαιώνει την ορθή εφαρμογή αυτών των προτύπων ενώ παράλληλα παρεμποδίζει τη χρησιμοποίηση τακτικών δημιουργικής λογιστικής.⁶¹

Στις αρμοδιότητες της παραπάνω επιτροπής περιέχεται το γεγονός πως θα πρέπει να προσδιορίζει άμεσα καινούρια ζητήματα οικονομικής αναφοράς που δεν εμπίπτουν στα ισχύοντα πρότυπα αυτής της μορφής καθώς επίσης και το γεγονός πως θα πρέπει να διευκρινίζει ζητήματα για τα οποία έχουν αναπτυχθεί μη ικανοποιητικές είτε αντικρουόμενες

⁶⁰ [<https://www.ifrs.org/>]

⁶¹ Α. Γεωργίου, (2003), *Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

ερμηνείες και πρακτικές, προκειμένου να υφίσταται συμφωνία για την ορθότερη λογιστική τους διαχείριση.⁶²

3.5 Τρόπος έκδοσης και κατάρτισης των ΔΛΠ

Η δράση της έκδοσης των συγκεκριμένων προτύπων υλοποιείται κατά κύριο λόγο από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών με στόχο την επιλογή των ζητημάτων προς διερεύνηση και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα. Τα εν λόγω σχέδια υποβάλλονται στο συμβούλιο με στόχο την έγκρισή τους και από τη στιγμή που λάβουν την απαιτούμενη έγκριση τα 2/3 αυτών διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους (ως επί το πλείστον λογιστικές οργανώσεις, κυβερνήσεις κλπ) για μελέτη και σχόλια, που λαμβάνονται σοβαρά υπόψη από το συγκεκριμένο συμβούλιο. Με αυτόν τον τρόπο υλοποιούνται οι απαιτούμενες αλλαγές στα αρχικά πλάνα. Με στόχο να λάβει την τελική του μορφή ένα πρότυπο αυτού του είδους είναι ζωτικής σημασίας να εγκριθεί από τα 3/4 του παραπάνω συμβουλίου.⁶³

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με το πλαίσιο κατάρτισης αυτών των προτύπων, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως την περίοδο του '89 αναπτύχθηκε το συγκεκριμένο πλαίσιο των εταιριών από την IASC, που έθετε τις αρχές πάνω στις οποίες εστίασαν τα συγκεκριμένα πρότυπα. Το συγκεκριμένο πλαίσιο προσφέρει τεράστια υποστήριξη στα εξής :

- Στην IASC σε ό,τι έχει να κάνει με την ανάπτυξη αλλά και την εναρμόνιση καινούριων προτύπων αυτής της μορφής

⁶² R. Ball, (2006), *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, Accounting and Business Research*, International Accounting Forum, pp. 4-26.

⁶³ Α. Φύλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

- Πρακτικές με κυριότερο σκοπό την αποφυγή των βασικότερων αποκλίσεων και διαφοροποιήσεων
- Στους ελεγκτές με στόχο να συμπεράνουν κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι βασικότερες αρχές αυτών των προτύπων
- Στις εταιρίες και τους οργανισμούς για την εφαρμογή αυτών των προτύπων
- Στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την κατανόησή τους
- Προσφέρει καθοριστικά δεδομένα για τα πρότυπα αυτής της μορφής⁶⁴

3.6 Εφαρμογή των ΔΛΠ

Τα συγκεκριμένα πρότυπα συντάσσονται από την Επιτροπή ΔΛΠ εστιάζοντας στην οδηγία του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Η επιτροπή εξέδωσε κανονισμό με στόχο την εφαρμογή αυτών των προτύπων που παίζει καθοριστικό ρόλο στη βελτίωση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.⁶⁵

Βασικότερος στόχος του εν λόγω κανονισμού είναι να καταστήσει αναγκαστικό για αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν μια κοινή, υψηλής ποιότητας δέσμη αυτών των προτύπων με στόχο την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους. Θα ήταν εξαιρετικά καθοριστικό να επισημάνουμε πως η καθιέρωση του συγκεκριμένου κανονισμού είναι ζωτικής σημασίας να παίζει σημαντικό ρόλο στην αντικειμενική αλλά και αξιόπιστη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της εκάστοτε οντότητας.⁶⁶

⁶⁴ D. Zéghal, S. Chtourou, Y.M. Sellami, (2011), *An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 20(2), pp. 60-75.

⁶⁵ I. Tsalavoutas, L. Evans, (2010), *Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size*, Managerial Auditing Journal.

⁶⁶ A. Persakis, E. Iatridis, (2016), *The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study*, Journal of International Financial Markets, Institutions & Money, Elsevier.

Με κυριότερο στόχο την καθιέρωση αυτών των προτύπων, η κυβέρνηση της χώρας μας θέσπισε το νομοθετικό πλαίσιο 3229 κατά την περίοδο του 2004, σύμφωνα με το οποίο προσφέρεται η ευχέρεια σε επιχειρήσεις νομικής μορφής ΑΕ και ΕΠΕ να προβλέπει τα κυριότερα κριτήρια και τις δράσεις οι οποίες είναι σημαντικό να γίνουν και να οριοθετήσουν διάφορα ζητήματα πρακτικής φύσεως, τα οποία υφίστανται από την εφαρμογή του κοινοτικού κανονισμού.⁶⁷

Στη χώρα μας, υφίστανται και μερικές περιπτώσεις επιχειρήσεις που πριν από 25 έτη υπήρχαν επιχειρήσεις οι οποίες συνέτασσαν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα. Παρατηρώντας τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις είναι εφικτό να αναφέρουμε πως αυτό ως επί το πλείστον αφορούσε θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, επιχειρήσεις οι οποίες είχαν αντλήσει κεφάλαια από το εξωτερικό καθώς επίσης και σε επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούσαν στη ναυτιλία.⁶⁸

Μερικές από τις επιχειρήσεις οι οποίες είχαν συντάξει χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει με αυτά τα πρότυπα, πριν ακόμη ισχύσει η αναγκαστική τήρηση των εν λόγω κανονισμών και αρχών από τις εισηγμένες επιχειρήσεις ήταν η Εμπορική Τράπεζα καθώς επίσης και η Cosmote. Μερικές επιχειρήσεις, μάλιστα, είχαν περιλάβει σε απολογισμούς τους στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα συγκεκριμένα πρότυπα, όπως για παράδειγμα έγινε με τη Eurobank, τον ΟΠΑΠ, τα Ελληνικά Πετρέλαια κλπ.⁶⁹

⁶⁷ Ν. Πρωτοψάλτης, (2004), *Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

⁶⁸ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάληψη ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

⁶⁹ Α. Παπάς, (2011), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 ΕΛΠ στη σημερινή εποχή

Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανονισμοί στη χώρα μας, αναπτύχθηκαν μέσα από την ανάπτυξη της λογιστικής επιστήμης καθώς επίσης και της ανάλογης νομοθεσίας και νομολογίας, δεχόμενες σημαντικές επιδράσεις από χώρες όπως είναι για παράδειγμα η Γαλλία και η Γερμανία και συγκεκριμένα τα μοντέλα λογιστικής τυποποίησης τα οποία χρησιμοποιούσαν, έχοντας σαν βασικότερο στόχο την επιτυχή ανταπόκριση στις ανάγκες του περιβάλλοντος της σύγχρονης οικονομίας.⁷⁰

Με την υιοθέτηση των συγκεκριμένων αρχών, θα γινόταν το επόμενο βήμα σε ό,τι έχει να κάνει με τη σαφή καταπολέμηση των λογιστικών ζητημάτων, κάτι το οποίο θα έπαιζε καθοριστικό ρόλο στη βέλτιστη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Η καθιέρωση των γενικών λογιστικών αρχών και κανονισμών υλοποιήθηκε από το νομοθετικό πλαίσιο 4308 που ισχύει στη χώρα μας από την περίοδο του 2014 και έχει άμεση σχέση με τα ΕΛΠ, τις συναφείς ρυθμίσεις καθώς επίσης και άλλες εξίσου σημαντικές διατάξεις.⁷¹

Πριν από το παραπάνω νομοθετικό πλαίσιο, όμως, υπήρξε το νομοθετικό πλαίσιο 2190 που ίσχυε στη χώρα μας από την περίοδο του 1920 και είχε σχέση με τις ΑΕ, ο κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (ΚΦΑΣ) καθώς επίσης και η 4^η οδηγία της ΕΕ. Σε ό,τι έχει να κάνει με το ΕΓΛΣ, η θεσμοθέτησή του υλοποιήθηκε από τα άρθρα 47 και 48 του νομοθετικού πλαισίου 1041 κατά την περίοδο του 1980, που επίσης οριοθετούσαν σαφών όχι μονάχα την έννοιά του, αλλά και το στόχο που είχε θέσει.⁷²

Σε ό,τι αφορά το περιεχόμενό του, τη μορφή του καθώς επίσης και την ευρύτερη δράση του, όλα αυτά αποσαφηνίζονταν με το προεδρικό διάταγμα 1123 κατά την ίδια περίοδο

⁷⁰ Ε. Σακέλλης, (2005), *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ*, Εκδόσεις Σακέλλης, Πειραιάς.

⁷¹ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2017), *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Ε.Λ.Π. στην Πράξη*, 10η Έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

⁷² Ε. Σακέλλης, (2005), *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ*, Εκδόσεις Σακέλλης, Πειραιάς.

με το τελευταίο νομοθετικό πλαίσιο που αναφέρθηκε παραπάνω. Αργότερα, υλοποιήθηκε η εκπόνηση αλλά και η εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων τα οποία είχαν σαν βασικότερο στόχο την ενιαία λογιστική τυποποίηση.⁷³

Παράλληλα, προβλεπόταν η αναγκαστική εφαρμογή αυτών των σχεδίων με στόχο την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των επιχειρήσεων που παρακολουθούνταν αναγκαστικά από ορκωτούς ελεγκτές. Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι το αντίστοιχο νομοθετικό πλαίσιο παρείχε τη δυνατότητα στις οντότητες οι οποίες χρησιμοποιούσαν τα παραπάνω σχέδια να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα αντίστοιχα ΔΠΧΑ.⁷⁴

Τα κυριότερα γνωρίσματα που παρουσίαζε το συγκεκριμένο σχέδιο στη χώρα μας ήταν η γενικότητα εφαρμογής, η ελαστικότητα και η προσαρμοστικότητα, η επαρκής πληρότητα, η σαφήνεια καθώς επίσης και η ταχύτητα συγκέντρωσης των δεδομένων. Οι επιχειρήσεις οι οποίες ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο, για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων εφάρμοζαν τόσο τα πρότυπα της χώρας μας όσο και τα ΔΠΧΑ, πριν γίνει αναγκαστική η εφαρμογή των δευτέρων.⁷⁵

Η αναγκαστική εφαρμογή των διεθνών προτύπων αυτής της μορφής λήφθηκε αναγκαστικά για τις επιχειρήσεις που έχουν εισαχθείς το χρηματιστήριο αξιών Αθηνών κατά την περίοδο του 2004. Παρόλα αυτά, η ολική εφαρμογή τους έγινε την περίοδο του 2005, αφού στο συγκεκριμένο διάστημα, οι περισσότερες εταιρίες και οργανισμοί προετοιμάζονταν κατάλληλα με στόχο η εφαρμογή τους να υλοποιηθεί με ομαλές τακτικές, ενώ ταυτόχρονα υπήρξαν και χρονικές παρατάσεις για τους παραπάνω λόγους.⁷⁶

Με το συγκεκριμένο τρόπο διασφαλιζόνταν η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με μεθόδους ακριβοδίκαιες και αμερόληπτες. Επίσης, με την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων αυτής της μορφής, η προσφορά οικονομικής ενημέρωσης είχε υψηλή

⁷³ I. Tsalavoutas, L. Evans, (2010), *Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size*, Managerial Auditing Journal.

⁷⁴ Α. Παπάς, (2011), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

⁷⁵ Κ. Πατατούκας, Ε. Μπατσινίλας, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.

⁷⁶ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

ποιότητα, και παράλληλα η δράση της αγοράς της χώρας μας διεπόταν από εύρυθμη, αποδοτική και δίχως σημαντικές ανωμαλίες δράση.⁷⁷

Τέλος, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως η εφαρμογή της διεθνούς πρακτικής ήταν βέβαιο πως θα διαδραμάτιζε καθοριστικό ρόλο στις εθνικές επιχειρήσεις, έτσι ώστε να υφίσταται μεγάλος ανταγωνισμός από κοινή αφετηρία μεταξύ αυτών και των αντίστοιχων διεθνών σε ό,τι είχε να κάνει με τον εντοπισμό πόρων αλλά και όχι μόνο. Παράλληλα, καθοριστικό ρόλο έπαιξε και στην ύπαρξη συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τις ανάλογες καταστάσεις οντοτήτων, οι οποίες έχουν τις μετοχές τους να διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια που βρίσκονται στο εξωτερικό.⁷⁸

4.2 Χαρακτηριστικά και στόχος ΕΓΛΣ

Σε ό,τι έχει να κάνει με τα κυριότερα γνωρίσματα αυτού του σχεδίου είναι σημαντικό να αναφερθεί πως κατά την περίοδο πριν το 2005, δηλαδή πριν από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η χώρα μας είχε όλα τα γνωρίσματα ενός code-law κράτους. Οι επιχειρήσεις εστίαζαν σε τραπεζικούς δανεισμούς, με κυριότερο στόχο να χρηματοδοτήσουν τις δράσεις τους.⁷⁹

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους συντάσσονταν με κυριότερο στόχο την προστασία των πιστωτών και η σύνταξή τους είχε καθοριστική επίδραση από το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο που αφορούσε τη φορολογία. Το συγκεκριμένο γεγονός ώθησε τις περισσότερες εταιρίες, προκειμένου να υποτιμούν τα κέρδη, με στόχο να ελαττωθεί σε μεγάλο βαθμό το φορολογικό κόστος.⁸⁰

Ένα άλλο εξίσου σημαντικό γνώρισμα αυτών των κρατών είναι η συγκέντρωση της ιδιοκτησίας. Στη χώρα μας, η εν λόγω συγκέντρωση ήταν εξαιρετικά υψηλή και τις

⁷⁷ Δ. Γκίκας, Α. Παπαδάκη, (2012), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ.Μπένου, Αθήνα.

⁷⁸ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

⁷⁹ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

⁸⁰ Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

περισσότερες φορές είχε άρρηκτη σχέση με τη διοίκηση των επιχειρήσεων αποπνέοντας ελαττωμένο ενδιαφέρον σε ό,τι έχει να κάνει με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σαν πηγή άντλησης συνολικής ενημέρωσης εκτός της φορολογίας.⁸¹

Η εποπτεία και η επιβολή της νομοθεσίας, παράλληλα, εμφανίζουν αδυναμία, μη προσφέροντος την απαιτούμενη προστασία στους πιστωτές και τους εκάστοτε επενδυτές. Το γεγονός πως τα δικαιώματά τους δεν προστατεύονται όπως πρέπει, έχει σαν κυριότερη συνέπεια την ελάχιστη συμμετοχή των μη εξαρτώμενων επενδυτών στην ιδιοκτησία των συγκεκριμένων εταιριών και οργανισμών.⁸²

Τα τελευταία έτη στη χώρα μας διαμέσου της διεθνοποίησης των αγορών διακρίνεται μια τεράστια μεταβολή της φιλοσοφίας των εταιριών της. Η συγκέντρωση της ιδιοκτησίας εξαπλώνεται και οι εταιρίες και οι οργανισμοί ενεργούν με στόχο να βρουν τη χρηματοδότηση διαμέσου μετοχών. Οι εταιρίες ξεκινούν σταδιακά να εστιάζουν στους επενδυτές, που είναι και οι πιο καθοριστικοί χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με βασικότερο στόχο να ικανοποιηθούν, είναι ζωτικής σημασίας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται από διαφάνεια και ποιότητα. Προκειμένου να κατορθωθεί ο εν λόγω στόχος ήταν σημαντική η εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα.⁸³

Στόχοι του συγκεκριμένου σχεδίου, βάσει με το 48^ο άρθρο του νομοθετικού πλαισίου 1041 που θεσπίστηκε στη χώρα μας την περίοδο του '81, ήταν η τυποποίηση των υπό των χρηματοοικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών και η με ενιαία μέθοδο δράση τους, η βάση παραδεδεγμένων αρχών και τακτικών αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη αλλά και η δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών και άλλων χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνικό επίπεδο.⁸⁴

⁸¹ Δ. Γκίκας, Α. Παπαδάκη, (2012), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ.Μπένου, Αθήνα.

⁸² Α. Παπάς, (2011), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

⁸³ Α. Persakis, E. Iatridis, (2016), *The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study*, Journal of International Financial Markets, Institutions & Money, Elsevier.

⁸⁴ Γ. Αληφαντής, (2016), *Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Διπλογραφία/Κοντού Α., Αθήνα.

Ήδη από την εμπειρία που είχε αποκτηθεί από άλλες χώρες μέλη της ΕΕ, οι οποίες αρκετά έτη πριν είχαν καθιερώσει για τη χώρα τους το εν λόγω σχέδιο, προκύπτουν οι κυριότεροι σκοποί και τα οφέλη του τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Οι κυριότεροι σκοποί του συγκεκριμένου σχεδίου για τον ιδιωτικό κλάδο είναι η απλοποίηση της λογιστικής δράσης, η καθιέρωση κατάρτισης ενιαίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η αμεσότερη άντληση σημαντικών για τη διοίκηση δεδομένων, η ενιαία και αντικειμενική μέθοδος οριοθέτησης του κόστους παραγωγικής δράσης για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις καθώς επίσης και η διευκόλυνση ουσιαστικού και τυπικού ελέγχου από τη διοίκηση.⁸⁵

Από την άλλη πλευρά, οι κυριότεροι σκοποί για τον δημόσιο τομέα περιέχουν την απλοποίηση του εκάστοτε κρατικού ελέγχου για τις εν λόγω εταιρίες, τα αποτελέσματα των εταιριών τα οποία πλέον είναι ομοιόμορφα σε ό,τι έχει να κάνει με το περιεχόμενό τους (με στόχο να διευκολύνει το δημόσιο στην άσκηση της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής του πολιτικής) καθώς επίσης και η δια της λογιστικής τυποποίησης σαν είδος οργάνωσης που προκαλεί ανοδική τάση των κερδών των εταιριών, έχοντας σαν βασικότερη συνέπεια τη δια της φορολογίας ανοδική τάση των εισροών του δημοσίου.⁸⁶

Τέλος, σε ό,τι έχει να κάνει με το περιεχόμενο αυτού του σχεδίου και τη δομή του είναι σημαντικό να τονιστεί πως στο 1^ο μέρος περιέχονταν οι βασικές αρχές (διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών), στο 2^ο η γενική λογιστική, στο 3^ο οι λογαριασμοί τάξεως, στο 4^ο περιέχονταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι αριθμοδείκτες, στο 5^ο μέρος περιέχονταν η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ενώ τέλος στο 6^ο μέρος περιέχονταν το παράρτημα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.⁸⁷

⁸⁵ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2017), *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Ε.Λ.Π. στην Πράξη*, 10η Έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

⁸⁶ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

⁸⁷ Ι. Tsalavoutas, L. Evans, (2010), *Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size*, *Managerial Auditing Journal*.

4.3 Βασικές αρχές

Οι συγκεκριμένες αρχές του εν λόγω σχεδίου αφορά την αρχή της αυτονομίας, την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εκροών, των εισροών κλπ καθώς επίσης και την αρχή της κατάρτισης των λογαριασμών γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Η πρώτη αρχή εξ αυτών αφορά το σχέδιο λογαριασμών που κατανέμονται σε 3 τμήματα, το κάθε ένα εκ των οποίων αποτελούνταν από μη εξαρτώμενο λογιστικό κύκλωμα.⁸⁸

Αρχικά, ήταν η γενική λογιστική που στόχο είχε την εποπτεία και την καταγραφή των συναλλαγών με τους τρίτους, τη συγκέντρωση των εισροών και των εκροών, την οριοθέτηση του αποτελέσματος, την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, την εσωτερική εποπτεία καθώς επίσης και την κατάρτιση δηλώσεων φορολογίας. Η δεύτερη αφορούσε την αναλυτική λογιστική που στόχο είχε την εξαγωγή του κόστους παραγωγικής δράσης και την προσφορά σημαντικών δεδομένων για τη διοίκηση. Από την άλλη πλευρά, η 3^η αρχή αφορούσε τους λογαριασμούς τάξης. Περιέχονταν λογαριασμοί οι οποίοι προσέφεραν στατιστικά δεδομένα, όπως για παράδειγμα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις κλπ.⁸⁹

Σε ό,τι έχει να κάνει με την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης που αναφέρθηκε παραπάνω, είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι λογαριασμοί των συγκεκριμένων ενοτήτων δέχονταν μονάχα χρεωπιστώσεις και αντιλογισμούς. Εσωτερικές διακινήσεις, μεταφορές και οποιεσδήποτε αλλοιώσεις, οι οποίες νοθεύουν τα πρωτογενή δεδομένα, δεν επιτρέπονται στη Γενική Λογιστική.

Τέλος, σε ό,τι αφορά την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης με λογιστικές εγγραφές δια της μεταφοράς. Διακρίνεται σε 2 κατηγορίες που είναι η χρέωση της

⁸⁸ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

⁸⁹ Ε. Χαραμης, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

αξίας των αποθεμάτων και των οργανικών εκροών σύμφωνα με το είδος καθώς επίσης και η πίστωση τους.⁹⁰

4.4 Πεδίο εφαρμογής ΕΛΠ

Το νομοθετικό πλαίσιο 4308 που αναφέρθηκε και παραπάνω εισήγαγε τα ΕΛΠ. Μέσω του συγκεκριμένου νομοθετικού πλαισίου επί της ουσίας καταργήθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, που με τη σειρά του είχε αντικαταστήσει τον ΚΒΣ. Μέσω αυτού του νομοθετικού πλαισίου τα ΕΛΠ αντικατάστησαν το ΕΓΛΣ, που ίσχυε τα προηγούμενα χρόνια.⁹¹

Τα κυριότερα ζητήματα με τα οποία ασχολούνται τα εν λόγω πρότυπα είναι η μεταβολή της μορφής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των κανόνων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, η εισχώρηση απλοποιήσεων και απαλλαγών σύμφωνα με το μέγεθος της εκάστοτε εταιρίας και του οργανισμού καθώς επίσης και η εισχώρηση καινούριων χρόνων σε ό,τι έχει να κάνει με την τιμολόγηση των αγαθών.⁹²

Με κυριότερο στόχο να κατανοήσουμε εντελώς το πεδίο εφαρμογής αυτών των προτύπων, είναι ζωτικής σημασίας στο συγκεκριμένο σημείο να τονίσουμε ότι μια αλλαγή συγκριτικά με το ΕΓΛΣ είναι πως αναπτύχθηκε η ορολογία οντότητα, όπου περιέχεται κάθε φυσικό είτε νομικό πρόσωπο είτε ένωση προσώπων, με είτε δίχως νομική προσωπικότητα, εταιρία ή οργανισμός κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, που εντάσσεται στον ιδιωτικό είτε ακόμα και στον δημόσιο κλάδο της χώρας μας.⁹³

Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω στις υποχρεώσεις του νομοθετικού πλαισίου αυτής της μορφής περιέχονται οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις καθώς επίσης

⁹⁰ Α. Παπάς, (2011), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

⁹¹ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁹² Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

⁹³ Ε. Χαραμής, (2018), *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

και όλες οι οντότητες του ιδιωτικού κλάδου, κάθε νομικό πρόσωπο είτε ένωση προσώπων αλλά και οι κερδοσκοπικές και μη οντότητες οι οποίες εντάσσονται είτε εποπτεύονται από το δημόσιο.⁹⁴

Οι παραπάνω οντότητες σύμφωνα με το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο διακρίνονται σύμφωνα με το μέγεθός τους και με καθορισμένες παραμέτρους διακρίνονται σε μικρές, μεσαίες καθώς επίσης και σε μεγάλες οντότητες. Ειδικότερα, για τις πρώτες εξ αυτών είναι σημαντικό να τονιστεί πως έτσι καλούνται οι οντότητες που δεν είναι πολύ μικρές και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν ξεπερνούν τα όρια 2 τουλάχιστον από τις καθορισμένες προϋποθέσεις (που είναι το σύνολο ενεργητικού να μην ξεπερνά τα 4 εκατομμύρια ευρώ, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών να μην ξεπερνά τα 8 εκατομμύρια ευρώ και ο μέσος όρος εργαζομένων κατά τη διάρκεια του έτους να μην ξεπερνά τους 50 υπαλλήλους).⁹⁵

Στη 2^η κατηγορία περιέχονται εκείνες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές είτε μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν ξεπερνούν τα όρια 2 τουλάχιστον από τις καθορισμένες παραμέτρους που είναι το σύνολο ενεργητικού να μην ξεπερνά τα 20 εκατομμύρια ευρώ, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών να μην ξεπερνά τα 40 εκατομμύρια ευρώ και ο μέσος όρος εργαζομένων κατά τη διάρκεια του έτους να μην ξεπερνά τους 250 υπαλλήλους.

Τέλος, στην τελευταία κατηγορία περιέχονται όλες οι οντότητες που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους ξεπερνούν τα όρια 2 τουλάχιστον από τις παρακάτω προϋποθέσεις που είναι το σύνολο ενεργητικού να ξεπερνά τα 20 εκατομμύρια ευρώ, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών να ξεπερνά τα 40 εκατομμύρια ευρώ και ο μέσος όρος εργαζομένων κατά τη διάρκεια του έτους να ξεπερνά τους 250 υπαλλήλους.⁹⁶

⁹⁴ Δ. Σταματόπουλος, Π. Σταματόπουλος, Γ. Σταματόπουλος, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση - Ερμηνεία*, Εκδόσεις Σταματόπουλος Ι. & ΣΙΑ, Αθήνα.

⁹⁵ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

⁹⁶ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΛΠΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

4.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα ΕΛΠ

Στα κυριότερα πλεονεκτήματα του νομοθετικού πλαισίου που εισήγαγε στη χώρα μας τα συγκεκριμένα πρότυπα περιέχονται η ευθυγράμμιση του εθνικού Λογιστικού Πλαισίου με το σύνολο των ΔΛΠ, η απλοποίηση των περιεχομένων του ΚΦΑΣ (του νομοθετικού πλαισίου 4093/2012), η ενοποίηση των λογιστικών κανονισμών και η εκσυγχρόνησή τους με στόχο την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένη και λειτουργικού λογιστικού πλαισίου των εταιριών, η αντιμετώπιση της λογιστικής πολυνομίας καθώς επίσης και η πρόβλεψη της εφαρμογής της αρχής προτεραιότητας των μικρών εταιριών με στόχο να ελαττωθεί αισθητά το διοικητικό κόστος.⁹⁷

Εξίσου σημαντικά οφέλη αυτής της μορφής είναι η διασφάλιση της αναγκαιότητας διαφάνειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας, η ελάττωση του κόστους που έχει άμεση σχέση με την ενδοομιλική ενημέρωση και η βελτίωση της αποδοτικότητας καθώς επίσης και η προσέλκυση ξένων επενδυτικών κινήσεων και διεθνών κεφαλαίων και το σύνολο των χρηματοοικονομικών δεδομένων στην οικονομική κατάσταση της εκάστοτε εταιρίας της χώρας μας που πλέον εναρμονίζεται με το σύνολο των διεθνών κανονισμών αυτής της μορφής.⁹⁸

Από την άλλη πλευρά, στα κυριότερα ελαττώματα τους περιέχεται η κατάργηση του οικοδομήματος που έχει άμεση σχέση με τη λογιστική τυποποίηση, η αισθητή ανοδική τάση του κόστους των απαιτήσεων εξαιτίας της εφαρμογής του στην ανατροπή της λογιστικής οργάνωσης μιας σύγχρονης εταιρίας, η παράλληλα δράση 2 λογιστικών συστημάτων, η τακτική η οποία μετράει την εύλογη αξία καθώς επίσης και το λογιστικό μοντέλο αυτής της μορφής που έχει την ευχέρεια να αποκλείει την κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης.⁹⁹

4.6 Ομοιότητες και διαφορές ΕΓΑΣ και ΕΛΠ

⁹⁷ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

⁹⁸ Κ. Πατατούκας, Ε. Μπατσινίλας, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.

⁹⁹ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2017), *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Ε.Λ.Π. στην Πράξη*, 10η Έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΕΓΛΣ | ΕΛΠ |
|--|---|--|
| Πίνακες Διάθεσης | Ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων | Δεν υπάρχουν πίνακες διάθεσης. Λαμβάνονται αντίστοιχα πληροφορίες μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και από τους πίνακες όπου εμφανίζονται οι Μεταβολές που συμβαίνουν στην Καθαρή Θέση. |
| Καταστάσεις για τις Ταμειακές Ροές | Είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της όταν αφορά ομίλους. | Είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της με τη μορφή απλής και ενοποιημένης βάσης. |
| Έξοδα για έρευνες & ανάπτυξη | Οι γνώμονες που χρησιμοποιούνται για να χαρακτηριστούν τα έξοδα ως πολυετής απόσβεση δεν είναι ευκρινώς προσδιορισμένα. | Να χαρακτηριστούν τα έξοδα ως πολυετής απόσβεση είναι επιτρεπτό με αυστηρούς όρους που επανεξετάζεται αν τηρούνται οσάκις πραγματοποιείται σύνταξη οικονομικών καταστάσεων. |
| Έξοδα για εγκατάσταση | Είναι περιεχόμενο του Ενεργητικού και η απόσβεση τους πραγματοποιείται μέσα σε πέντε χρόνια. | Είναι περιεχόμενο των αποτελεσμάτων χρήσης. |
| Έξοδα κτήσης για ακινητοποιήσεις | Είναι περιεχόμενο του Ενεργητικού και η απόσβεση τους πραγματοποιείται μέσα σε πέντε χρόνια. | Συντελούν στην προσαύξηση του αρχικού κόστους των παγίων. |
| Έξοδα για να αυξηθεί το κεφάλαιο & για να εκδοθούν ομολογιακά | Είναι περιεχόμενο του Ενεργητικού και η απόσβεση τους πραγματοποιείται μέσα σε | Η καταχώρηση του συνόλου των εξόδων για την κεφαλαιακή αύξηση πραγματοποιούνται με |

| | | |
|---|---|---|
| δάνεια | πέντε χρόνια. | αφαιρετική μέθοδο από την Καθαρή Θέση εάν είναι σημαντικής αξίας. (αν συμβαίνει το αντίθετο η καταχώρηση τους πραγματοποιείται επί των αποτελεσμάτων χρήσης). Το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιούνται για να εκδοθούν ομολογιακά δάνεια παρουσιάζονται με αφαιρετική μέθοδο από την σχετική υποχρέωση ή γίνεται απόσβεση μέσω της σταθερής μεθόδου το χρονικό διάστημα που διαρκεί το δάνειο. |
| Τόκοι για δάνεια στην κατασκευαστική περίοδο | Η καταχώρηση τους πραγματοποιείται στην κατηγορία των «Ασωμάτων ακινητοποιήσεων» στον Ισολογισμό και η απόσβεση τους πραγματοποιείται μέσα σε πέντε χρόνια. | Πραγματοποιείται ενσωμάτωση επί του κόστους κτήσης στα πάγια στοιχεία ή τα αποθέματα. |
| Ενσώματες ακινητοποιήσεις | Μέσω της Φορολογικής Νομοθεσίας επιβάλλεται να αναπροσαρμόζεται η αξία που έχουν τα ακίνητα και ο συντελεστής απόσβεσης στα πάγια στοιχεία. | Απαιτείται η χρήση εκτιμητών από την πλευρά της επιχείρησης για την αναπροσαρμογή της αξίας που έχουν τα ακίνητα και η απόσβεση των παγίων πραγματοποιείται βασιζόμενη στη εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. |
| Χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing) | Η εμφάνιση των μισθίων πραγματοποιείται αποκλειστικά σε | Το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων έχουν αναγνώριση επί του |

| | | |
|----------------------------|---|---|
| | <p>λογαριασμούς τάξεως ενώ τα ποσά των μισθωμάτων καταχωρούνται επί των αποτελεσμάτων χρήσεως.</p> | <p>κόστους κτήσης ωστόσο τα καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν τα μισθώματα καταχωρούνται μειώνοντας αντίστοιχη υποχρέωση.</p> |
| Κρατική Επιχορήγηση | <p>Η καταχώρηση τους πραγματοποιείται επί των Ιδίων Κεφαλαίων και η απόσβεση τους με αναλογικό τρόπο βάσει της απόσβεσης που πραγματοποιείται στο πάγιο που αναφέρονται.</p> | <p>Παρουσιάζονται</p> <ul style="list-style-type: none"> -ή με αφαίρεση από το κόστος κτήσης του παγίου -ή επί μεταβατικού λογαριασμού με την μορφή εσόδων σε επόμενες χρήσεις. |
| Αποθέματα | <p>Αποτιμώνται επί της χαμηλότερης αξίας ανάμεσα στην κτήση και στην τρέχουσα όπου ο προσδιορισμός της αξίας της τρέχουσας πραγματοποιείται με μία μέθοδο από τις ακόλουθες:</p> <ul style="list-style-type: none"> -του μέσου σταθμικού κόστους -της FIFO -της LIFO | <p>: Τα αποθέματα αποτιμώνται με τις παρακάτω μεθόδους:</p> <ul style="list-style-type: none"> -της FIFO -του μέσου σταθμικού κόστους |
| Ιδίων Μετοχών | <p>Καταχωρούνται επί του ενεργητικού αφού σχηματισθεί ισόποσο αποθεματικό.</p> <p>Πραγματοποιείται μεταφορά των κερδών και των ζημιών επί των αποτελεσμάτων.</p> <p>Πραγματοποιείται μεταφορά του αποθεματικού επί των</p> | <p>Αφαιρετικώς της Καθαρής Θέσης.</p> <p>Πραγματοποιείται μεταφορά Κερδών & ζημιών επί της Καθαρής Θέσης.</p> |

| | | |
|---|--|--|
| | αποτελεσμάτων ή επί ειδικού αποθεματικού. | |
| Συναλλαγματική διαφορά λόγω αποτίμησης | <p>Σε περίπτωση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών η καταχώρηση πραγματοποιείται κατευθείαν επί των αποτελεσμάτων.</p> <p>Σε περίπτωση πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών διατηρούνται σε λογαριασμό πρόβλεψης.</p> | Πραγματοποιείται συνολική μεταφορά επί των αποτελεσμάτων χρήσης |
| Έκτακτα αποτελέσματα | Στα έκτακτα αποτελέσματα εμπεριέχεται ένα μεγάλο ποσοστό κατηγοριών από δαπάνες και έσοδα. | Στον λογαριασμό αυτόν πραγματοποιείται καταχώρηση αποκλειστικά των αποτελεσμάτων σε πραγματικά έκτακτα γεγονότα όπως σεισμοί κ.ά. |
| Φόροι | <p>Η καταχώρηση του φόρου εισοδήματος, των φόρων που δεν είναι ενσωματωμένοι επί του λειτουργικού κόστους και το σύνολο των διαφορών από φορολογικό έλεγχο παρουσιάζονται στον Πίνακα Διάθεσης.</p> <p>Δεν πραγματοποιείται υπολογισμός αναβαλλόμενου φόρου.</p> | <p>Το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων εμφανίζεται επί της Κατάστασης των Πραγματοποιείται υπολογισμός αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης .Αποτελεσμάτων</p> |
| Μέρισμα - Αποθεματικό | Όσα προέρχονται μέσω κερδών κατά τη χρήση παρουσιάζονται στον Πίνακα Διάθεσης. | Παρουσιάζονται επί της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων. |

Πίνακας 3: Διαφορές και ομοιότητες ΕΓΛΣ και ΕΛΠ¹⁰⁰

¹⁰⁰ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

5.1 Εισαγωγή

Τα ΔΛΠ εισχώρησαν στη χώρα μας την περίοδο του 2002 διαμέσου του κανονισμού 1606, που οριοθετούσε πως οι επιχειρήσεις με τίτλους οι οποίοι διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά θα πρέπει να ακολουθούν τα συγκεκριμένα πρότυπα από την περίοδο του 2005. Αυτό δεν είχε να κάνει μονάχα με τις επιχειρήσεις που ήταν εισαγμένες αλλά και με τις επιχειρήσεις που δεν ήταν αλλά είχαν άμεση συνεργασία με τις επιχειρήσεις που είχαν εισαχθεί στο χρηματιστήριο αξιών. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις είχαν την ευχέρεια να ακολουθούν τα συγκεκριμένα πρότυπα εθελοντικά.¹⁰¹

Ο παραπάνω κανονισμός οριοθετούσε ποια δεδομένα ήταν σημαντικό να δημοσιοποιούνται αναγκαστικά από την εκάστοτε επιχείρηση με κυριότερο σκοπό την εξασφάλιση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των δεδομένων μεταξύ των εν λόγω επιχειρήσεων. Ο εν λόγω κανονισμός ψηφίστηκε στη χώρα μας μέσω του νομοθετικού πλαισίου 3301 που ισχύει από την περίοδο του 2004 και περιείχε σημαντικές τροποποιήσεις για το νομοθετικό πλαίσιο 2190/1920.¹⁰²

Οι μεταβολές οι οποίες συνδυάστηκαν με αυτά τα πρότυπα και την εισχώρησή τους στα εθνικά μας δεδομένα είχαν να κάνουν τόσο με τα βιβλία των εταιριών όσο και με την φορολογία. Στην πρώτη περίπτωση, μεταβλήθηκε ριζικά η μέθοδος τήρησης των βιβλίων, τροποποιήθηκαν οι πρόσθετες εταιρίες και η αποτίμηση των μετοχών, των αποθεμάτων καθώς επίσης και η δημοσίευση των καταστάσεών τους που πλέον ήταν απαραίτητες.¹⁰³

Σε ό,τι είχε να κάνει με τη φορολογία, η μεταρρύθμιση αυτών των προτύπων είχε χαρακτηριστεί ως ουδέτερη. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, προβλεπόταν η σύνδεση του

¹⁰¹ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

¹⁰² Ε. Σακέλλης, (2005), *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ*, Εκδόσεις Σακέλλης, Πειραιάς.

¹⁰³ Δ. Γκίκας, Α. Παπαδάκη, (2012), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ.Μπένου, Αθήνα.

κέρδους και της εκάστοτε ζημίας μιας εταιρίας με τις φορολογικές εισροές και το βασικότερο μέλημα του νομοθέτη ήταν να μην υφίστανται διπλά βιβλία. Αυτό επιτεύχθηκε διαμέσου του γεγονότος πως οι πιο πολλές συναλλαγές μιας εταιρίας δεν διαφοροποιούνταν σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης.¹⁰⁴

Τα πιο διαδεδομένα σφάλματα τα οποία εντοπιζόταν κατά τη συγκεκριμένη εφαρμογή αυτών των προτύπων στη χώρα μας ήταν η χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης αυτών των προτύπων, η εσφαλμένη μέτρηση της υπεραξίας και των αποσβέσεων, οι εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων, η εσφαλμένη παρουσία και μέτρηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σημαντικά λάθη κοστολόγησης καθώς επίσης και διαφοροποιημένη αντιμετώπιση από διαφοροποιημένες επιχειρήσεις του ομίλου.¹⁰⁵

5.2 ΔΛΠ και ελληνικές επιχειρήσεις

Οι εταιρίες της χώρας μας δεν ήταν έτοιμες να αντιμετωπίσουν τις παραπάνω μεταβολές οι οποίες αναπτύχθηκαν, καθώς είχαν συνηθίσει στη χρησιμοποίηση διαφοροποιημένων λογιστικών δράσεων. Φυσικά, η υιοθέτηση των συγκεκριμένων προτύπων ήταν εξαιρετικά βοηθητική για τις επενδυτικές δράσεις καθώς επίσης και για τη λήψη ορθών αποφάσεων από τη μεριά των καταναλωτών και των μετόχων των επιχειρήσεων και των οργανισμών, όμως στη χώρα μας τα πράγματα αρκετές φορές διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό από τις διεθνείς εξελίξεις των άλλων χωρών μελών.¹⁰⁶

Η χώρα μας περιέχεται από αρκετές μικρομεσαίες επιχειρήσεις και η όποια ενέργεια εισχώρησης και συμμόρφωσης των συγκεκριμένων προτύπων ήταν άνευ ουσιώδους σημασίας. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις της χώρας μας δεν υποστήριζαν αυτά τα πρότυπα εξαιτίας του

¹⁰⁴ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

¹⁰⁵ Ι. Tsalavoutas, L. Evans, (2010), *Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size*, Managerial Auditing Journal.

¹⁰⁶ Α. Φίλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

μεγάλου κόστους υιοθέτησης τους σε συνδυασμό με το μικρό κέρδος το οποίο θα τους επέφερε.¹⁰⁷

Τρία, όμως, ήταν τα κυριότερα ζητήματα τα οποία εμφανίζονταν στην υιοθέτηση των εν λόγω προτύπων. Το βασικότερο ζήτημα είχε να κάνει με την πολυνομία καθώς επίσης και τις καθοριστικές μεταβολές οι οποίες συνεπάγονταν με την ανάπτυξη νομοθετικών πλαισίων για τις εταιρίες της χώρας μας διαφοροποιημένης μορφής από αυτή την οποία είχαν και αφορούσε καθαρά το χρηματοοικονομικό τους περιεχόμενο.¹⁰⁸

Ένα εξίσου σημαντικό ζήτημα ήταν η καθαρή θέση αλλά και τα αποτελέσματα αυτών των εταιριών, που δέχτηκαν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις από τα εν λόγω πρότυπα με αρνητικές μεθόδους. Ένα τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό πρόβλημα ήταν η έλλειψη ορθής πληροφόρησης και γνώσης από το λογιστικό επάγγελμα. Το γεγονός αυτό έκανε ακόμα πιο δυσμενή την υιοθέτηση των συγκεκριμένων προτύπων από τις εταιρίες και τους οργανισμούς της χώρας μας.¹⁰⁹

Το βασικότερο πρόβλημα, όμως, το οποίο εντοπιζόταν από τα παραπάνω ήταν η ανοδική τάση του κόστους από τη χρησιμοποίηση των εν λόγω προτύπων. Τα λογιστήρια δεν είχαν την ευχέρεια να ακολουθήσουν τις καινούριες αλλαγές, καθώς αναβαθμιζόταν μονάχα στην περίπτωση στην οποία άλλαζε και η φορολογική νομοθεσία. Ακόμα, η αφομοίωση των καινούριων συστημάτων αυτής της μορφής χρειαζόταν μεγάλο χρονικό διάστημα και για το λόγο αυτό το κόστος παρουσίαζε καθοριστική ανοδική τάση.¹¹⁰

Παράλληλα, με όλα τα παραπάνω το κόστος παρουσίαζε σημαντική ανοδική τάση εξαιτίας και της επιμόρφωσης του προσωπικού, προκειμένου να έχει τη γνώση για το πώς δουλεύουν αυτά τα πρότυπα αλλά παράλληλα και της πρόσληψης καινούριων εργαζομένων που είχαν γνώση αυτών των προτύπων ήταν εξαιρετικά επιβεβλημένη. Σαν άμεση συνέπεια

¹⁰⁷ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

¹⁰⁸ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

¹⁰⁹ Γ. Αληφαντής, (2016), *Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Διπλογραφία/Κοντού Α., Αθήνα.

¹¹⁰ Α. Persakis, Ε. Iatridis, (2016), *The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study*, *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, Elsevier.

όσων προαναφέρθηκαν, εντοπίζεται πως οι παραπάνω παρατηρήσεις είχαν σαν βασικότερο αντίκτυπο στην ευρύτερη δράση των εταιριών καθώς τα διοικητικά στελέχη αυτών των επιχειρήσεων είχαν λόγο στην υιοθέτηση αυτών των προτύπων.¹¹¹

Αυτό οφείλεται στο γεγονός πως ο ισολογισμός δεν είχε να κάνει πλέον μονάχα με την χρηματοοικονομική υπηρεσία του λογιστηρίου αλλά και με τα εκάστοτε διοικητικά στελέχη των συγκεκριμένων εταιριών και οργανισμών. Παρά τις οποίες, όμως, δυσκολίες κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι εταιρίες της χώρας μας, οι αλλαγές είναι σημαντικό να γίνονται, καθώς σε διαφορετική περίπτωση, ο εκσυγχρονισμός δεν είναι εφικτό να εδραιωθεί και η εξέλιξη δεν είναι δυνατόν να επέλθει με συνέπεια ο χρηματοοικονομικός μαρασμός να αποτελεί τη μοναδική επιλογή.¹¹²

5.3 Οφέλη από την εφαρμογή ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα συγκεκριμένα πρότυπα αποτελούν το βασικότερο και το πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και στη σύγχρονη εποχή αποτελούν ένα κωδικοποιημένο είδος λογιστικών στρατηγικών και κανονισμών που είναι σημαντικό να ακολουθούνται με στόχο τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εμφανίζουν, παράλληλα, τη μέθοδο βάσει με την οποία είναι ζωτικής σημασίας να παρουσιάζονται καθορισμένες χρηματοοικονομικές συναλλαγές και καταστάσεις.¹¹³

Η συμμόρφωση με τους εν λόγω κανονισμούς αυτών των προτύπων διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα καινούρια πρότυπα αυτής της μορφής παρέχουν την ευχέρεια της άμεσης συγκρισιμότητας στα χρηματοοικονομικά δεδομένα των σύγχρονων επιχειρήσεων ενώ έχει την ευχέρεια να

¹¹¹ Δ. Σταματόπουλος, Π. Σταματόπουλος, Γ. Σταματόπουλος, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση - Ερμηνεία*, Εκδόσεις Σταματόπουλος Ι. & ΣΙΑ, Αθήνα.

¹¹² Α. Παπάς, (2011), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ. Μένου, Αθήνα.

¹¹³ Θ.Α. Ρόκας, (2016), *Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.

ελαττώσει τις δυσκολίες για την εταιρία η οποία τα χρησιμοποιεί να αντιληφθεί την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι ανταγωνιστές.¹¹⁴

Οι χρήστες αυτών των καταστάσεων έχουν ομοιόμορφα και συγκρίσιμα δεδομένα για όλες τις εταιρίες και έχουν την ευχέρεια με αυτόν τον τρόπο να λαμβάνουν τις κατάλληλες χρηματοοικονομικές αποφάσεις. Μέσα από την εφαρμογή αυτών των προτύπων διασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό η συγκρισιμότητα μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες συντάσσονται από τις εταιρίες.¹¹⁵

Ο συγκεκριμένος σκοπός ως επί το πλείστον κατορθώνεται διαμέσου του περιορισμού του εύρους και της ποικιλομορφίας των διαφορών οι οποίες βρίσκονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές. Η χρήση αυτών των προτύπων παίζει σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της νοοτροπίας η οποία εφαρμόζεται κατά την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Διαμέσου αυτής της χρησιμοποίησης, οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν πιο μεγάλη συνοχή, καθώς η σύνταξή τους βασίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και δράσεων μεταξύ των οποίων υφίσταται μια λογική ακολουθία. Συνέπεια όλων αυτών αποτελεί η αποφυγή αντιφάσεων και αντιθέσεων.¹¹⁶

Παράλληλα, έχουν την ευχέρεια να διασφαλίζουν σε τεράστιο επίπεδο την αξιοπιστία, την ακρίβεια αλλά και τη συνέπεια των συγκεκριμένων καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, ενισχύοντας ταυτόχρονα την εμπιστοσύνη των χρηστών αυτών των καταστάσεων, όχι μονάχα προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα. Η καθιέρωση αυτών των προτύπων είχε σαν βασικότερο στόχο την ανάπτυξη καθορισμένων κριτηρίων για μια ολοκληρωμένη και αποδοτική αγορά κεφαλαίων.¹¹⁷

Ειδικότερα, διαμέσου της ανοδικής τάσης της ικανότητας σύγκρισης αυτών των καταστάσεων των εταιριών στην ενιαία αγορά, διευκολύνεται ο ανταγωνισμός αλλά και η

¹¹⁴ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

¹¹⁵ Γ. Κόντος, (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

¹¹⁶ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

¹¹⁷ Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

κυκλοφορία των κεφαλαίων. Κατά κύριο λόγο για τους χρήστες αλλά και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους που το ενδιαφέρον τους εστιάζει κυρίως στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, όπου τα εν λόγω πρότυπα και σχέδια είναι σαφώς πιο απλά από εκείνα των ΕΛΠ.¹¹⁸

Επίσης, είναι σημαντικό να τονιστεί πως τα αναπτυσσόμενα κράτη εξοικονομούν χρόνο αλλά και σημαντικούς πόρους εξαιτίας του γεγονότος πως δεν απαιτείται η ανάπτυξη ενός δικού τους προτύπου αυτής της μορφής. Λογίζεται σαν εξαιρετικά καθοριστικό όφελος ακόμα και κατά την περίοδο της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής ύφεσης. Η εφαρμογή αυτών των προτύπων κάνει τις λογιστικές απαιτήσεις πιο προσιτές στους πιο μικρούς χρήστες τόσο στις αναπτυγμένες όσο και στις σύγχρονες αναδυόμενες αγορές.¹¹⁹

5.4 Διαφορές ΔΛΠ και ΕΛΠ πριν το Ν. 4308/2014

Σε ό,τι έχει να κάνει με τη δομή και το περιεχόμενο είναι σημαντικό να τονιστεί πως στη χώρα μας οριοθετείται η δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ένα υπόδειγμα που προσφέρεται που χρειάζεται να τηρείται από όλες τις ΑΕ και ΕΠΕ. Αντίθετα, στα ΔΠΧΠ δεν οριοθετείται κάποιο υπόδειγμα. Το μοναδικό το οποίο προσφέρεται είναι το ελάχιστο σύνολο των λογαριασμών που χρειάζεται να παρατίθεται σε αυτές.¹²⁰

Σε ό,τι αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης στη χώρα μας η αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων υλοποιείται βάσει με το νομοθετικό πλαίσιο και τις οριοθετημένες λογιστικές τακτικές και αρχές ενώ στα ΔΠΧΠ η αποτίμηση αυτής της μορφής ως επί το πλείστον υλοποιείται σύμφωνα με λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης (όπως για

¹¹⁸ Ι. Καραγιάννης, Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2017), *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Ε.Λ.Π. στην Πράξη*, 10η Έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

¹¹⁹ Γ. Αληφαντής, (2016), *Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Διπλογραφία/Κοντού Α., Αθήνα.

¹²⁰ Ν. Πρωτοψάλτης, (2004), *Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

παράδειγμα εκτίμηση της εύλογης αξίας των πάγιων δεδομένων και οριοθέτηση της ωφέλιμης ζωής τους με στόχο την αποτίμηση των παγίων κλπ).¹²¹

Σημαντικές διαφορές εντοπιζόταν και σε ό,τι είχε να κάνει με τη διάρθρωση καθοριστικών σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεων παλαιότερων χρήσεων. Για παράδειγμα στη χώρα μας δεν προβλεπόταν η διόρθωση σημαντικών σφαλμάτων στις εν λόγω καταστάσεις ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ προβλεπόταν η ευχέρεια αναπροσαρμογής τους διαμέσου του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέον».¹²²

Σε ό,τι έχει να κάνει με τα έξοδα σύστασης και 1^{ης} εγκατάστασης στη χώρα μας καταχωρούνταν στον ισολογισμό και η απόσβεσή τους υλοποιούνταν τμηματικά και ισόποσα μέσα σε διάστημα 5 ετών ενώ στα διεθνή πρότυπα αυτής της μορφής καταχωρούνταν άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης, έχοντας σαν κυριότερη εξαίρεση τις εκροές ακινητοποιήσεων και το κόστος δανεισμού με στόχο την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσεων περιουσιακών στοιχείων.¹²³

Στα ΕΛΠ τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν αναπροσαρμοζόταν σύμφωνα με το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους ενώ στα ΔΛΠ είχαν την ευχέρεια να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες τους και να κάνουν απόσβεση σύμφωνα με το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους. Γενικότερα, στα πρότυπα της χώρας μας σαν αξία κτήσης των άυλων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων λογιζόταν το τίμημα που καταβαλλόταν με στόχο την απόκτησή τους, χωρίς να έχει σχέση ο χρόνος καταβολής του τιμήματος. Αντίθετα, στα ΔΛΠ υπήρχε μελλοντικός διακανονισμός και αυτή η κτήση αφορούσε την ισχύουσα αξία των ανάλογων οφειλόμενων δόσεων (επομένως δεν περιλαμβανόταν οι τόκοι των δόσεων).¹²⁴

Σε ό,τι έχει να κάνει με την καταχώρηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης στα ΕΛΠ υπήρχε ευχέρεια κεφαλαιοποίησης των δαπανών αυτής της μορφής, έχοντας σαν

¹²¹ Ν. Σγουρινάκης, Β. Μιχελινάκης, (2009), *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

¹²² Δ. Γκίκας, Α. Παπαδάκη, (2012), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γ.Μπένου, Αθήνα.

¹²³ Α. Persakis, Ε. Iatridis, (2016), *The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study*, Journal of International Financial Markets, Institutions & Money, Elsevier.

¹²⁴ Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

βασικότερο κριτήριο πως έχουν άμεση σχέση με την ανάπτυξη κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείων ενώ στα ΔΛΠ η καταχώρηση αυτής της μορφής υλοποιούνταν πάντοτε στα αποτελέσματα χρήσης.¹²⁵

Στη χώρα μας, επίσης, δεν υπήρχαν διατάξεις που να αφορούν την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ενώ στα ΔΛΠ ήταν σημαντικό να υλοποιείται στις εύλογες αξίες τους. Σε ό,τι είχε να κάνει με τη διαφορά στην καταχώρηση ιδίων μετοχών, είναι σημαντικό να τονιστεί πως στα πρότυπα της χώρας μας η εν λόγω καταχώρηση γινόταν με την αξία κτήσης ενώ στα διεθνή πρότυπα αυτής της μορφής οι ίδιες μετοχές παρουσιάζονταν αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων, ενώ τα κέρδη είτε οι ζημιές καταχωρούνταν άμεσα στην καθαρή θέση.¹²⁶

Σημαντικές διαφοροποιήσεις εντοπίζονται και στην εμφάνιση των μερισμάτων προς τους μετόχους καθώς στα ΕΛΠ τα προτεινόμενα μερίσματα παρουσιάζονταν σαν υποχρέωση πριν την έγκριση τους από τη ΓΣ των μετόχων, ενώ στα διεθνή πρότυπα αυτής της μορφής παρουσιάζονταν σαν υποχρέωση έχοντας σαν κυριότερο κριτήριο την έγκριση από το υπεύθυνο όργανο της εταιρίας.¹²⁷

Καθοριστική διαφοροποίηση υπήρχε και στην εμφάνιση των επιχορηγήσεων καθώς στη χώρα μας γινόταν στα ίδια κεφάλαια και η απόσβεσή τους γινόταν σύμφωνα με το χρόνο απόσβεσης των επιχορηγημένων παγίων ενώ στα ΔΛΠ οι εν λόγω επιχορηγήσεις δεν εντοπιζόταν στα ίδια κεφάλαια παρά το γεγονός πως η απόσβεση έμοιαζε με τα πρότυπα της χώρας μας.¹²⁸

¹²⁵ Σ. Αθιανός, (2012), *Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων*, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

¹²⁶ G. Iatridis, K. Dalla, (2011), *The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis*, *International Journal of Managerial Finance*, 7(3), pp. 282-302.

¹²⁷ A. Ballas, D. Skoutela, C. Tzovas, (2010), *The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece*, *Managerial Finance*, 36(2), pp. 930-949.

¹²⁸ Α. Φίλος, (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

Σε ό,τι έχει να κάνει με την εμφάνιση της φορολογίας εισοδήματος στα πρότυπα της χώρας μας η εν λόγω εμφάνιση υλοποιούταν στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ενώ στα διεθνή πρότυπα λογίζόταν σαν εκροή και η καταχώρησή τους γινόταν στα αποτελέσματα χρήσης. Για τα έκτακτα αποτελέσματα είναι σημαντικό να τονιστεί πως στη χώρα μας προέκυπτα από τη μη συνήθη δράση μιας εταιρίας (όπως για παράδειγμα συναλλαγματικές διαφοροποιήσεις, πωλήσεις παγίων κλπ) ενώ στα ΔΛΠ προέκυπταν σπανίως (μέσω απαλλοτριώσεων παγίων, καταστροφών κλπ).¹²⁹

| Οι Ο.Κ σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ | Οι Ο.Κ σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα | Οι Ο.Κ. σύμφωνα με το Φορολογικό Νόμο όταν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ |
|---|--|---|
| Κατάσταση Οικονομικής Θέσης | Ισολογισμός | Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) |
| Κατάσταση Συνολικών Εσόδων | Κατάσταση Αποτ.Χρήσης | Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) |
| Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων | Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης (από ΕΓΛΣ) | Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων |
| Κατάσταση Ταμιακών Ροών | Πίνακας διάθεσης Αποτελέσματος | Κατάσταση Ταμιακών Ροών |
| Επεξηγηματικές Σημειώσεις | Προσάρτημα | Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Προσάρτημα) |
| | | Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων |
| | | Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης |

Πίνακας 4. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ¹³⁰

Εξίσου σημαντικές διαφοροποιήσεις εντοπιζόταν στην εμφάνιση των κερδών της εκάστοτε μετοχής καθώς στα πρότυπα της χώρας μας δεν προβλεπόταν αυτή η εμφάνιση ενώ στα ΔΛΠ υπήρχε αυτή η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, στα εθνικά μας

¹²⁹ Γ. Αληφαντής, (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

¹³⁰ Μ. Ροδοσθένους, (2015), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, Σημειώσεις Μαθήματος Λογιστικών Προτύπων.

πρότυπα δεν προβλεπόταν ο αποπληθωρισμός των οικονομικών καταστάσεων εταιριών που έδρευαν σε υπέρ-πληθωριστικές οικονομίες, ενώ βάσει με το ΔΛΠ 29, προβλεπόταν αναλυτικά ο αποπληθωρισμός των οικονομικών καταστάσεων των παραπάνω εταιριών.¹³¹

Τέλος, σε ό,τι είχε να κάνει με τον πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, στη χώρα μας προβλεπόταν σύνταξη του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, στον οποίο διακρινόταν τμήμα των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ενώ στα ΔΛΠ προβλεπόταν η κατάρτιση του πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, αντί του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, στον οποία φαινόταν όλες οι αλλαγές των ιδίων κεφαλαίων.¹³²

¹³¹ Θ. Καραγιώργος, Α. Πετρίδης, (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

¹³² Ν. Πρωτοψάλτης, (2009), *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες*, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΞΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΣΤΗΝ ΑΘΗΝΑ

6.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η εκπόνηση επιστημονικής εργασίας προϋποθέτει επιστημονική έρευνα. Η επιστημονική έρευνα διακρίνεται σε πρωτογενή και δευτερογενή. Η πρωτογενής έρευνα συνδυασμένη με δευτερογενές υλικό μας οδηγεί στην εξαγωγή αιτιακών κανονικοτήτων, δηλαδή συστημικά επαναλαμβανόμενων σχέσεων αιτίου-αποτελέσματος, σε σχέση με συγκεκριμένα φαινόμενα. Η πρωτογενής έρευνα διακρίνεται: (α) σε ποιοτική η οποία στοχεύει στην διερεύνηση και κατανόηση σε βάθος των κοινωνικών φαινομένων. Εξηγεί και αναλύει δηλαδή τους λόγους εμφάνισης των φαινομένων και όχι τις συχνότητες και τα ποσοστά εμφάνισής τους. Παρέχοντας τη δυνατότητα στον ερευνητή να αντλήσει πλούσιες πληροφορίες για το υπό εξέταση θέμα, η ποιοτική έρευνα αποτελεί την ενδεδειγμένη μεθοδολογία για να απαντηθούν τα ερωτήματα που σχετίζονται με το "Γιατί;" και το "Πώς;" των φαινομένων. (β) ποσοτική σκοπός της οποίας είναι η εξεύρεση σχέσεων μεταξύ διαφόρων παραγόντων καθώς μετρά το πόσο και όχι το γιατί καθώς και το μέγεθος και όχι τους λόγους.

Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της συστηματικής διερεύνησης φαινομένων με στατιστικές μεθόδους, μαθηματικά μοντέλα και αριθμητικά δεδομένα, ενώ χρησιμοποιείται συνήθως αντιπροσωπευτικό δείγμα παρατηρήσεων και επιδιώκεται γενίκευση σε ένα ευρύτερο πληθυσμό. Η συλλογή δεδομένων γίνεται με δομημένα πρωτόκολλα, όπως ερωτηματολόγια, κλίμακες και δοκίμια επιτευγμάτων. Τέλος δευτερογενής έρευνα είναι η διερεύνηση ενός θέματος με βάση τη χρήση ενός ήδη επεξεργασμένου υλικού, όπως είναι η βιβλιογραφική έρευνα.

Εν προκειμένω χρησιμοποιήθηκε πρωτογενής έρευνα και συγκεκριμένα ποσοτική. Ο λόγος που επιλέχθηκε η ποσοτική προσέγγιση, είναι ότι εξυπηρετεί τους σκοπούς της έρευνας, δεδομένου ότι αποτελεί μια κατά βάση διερευνητική (exploratory) μέθοδο. Στοχεύει δηλαδή η έρευνά μας, στην επαλήθευση συγκεκριμένων υποθέσεων και στη γενίκευση των υποθέσεων

αυτών, και όχι κατά κύριο λόγο στην ανάδυση νέων τυποποιήσεων και θεωρητικών μοντέλων. Επίσης, βασικό πλεονέκτημα της ποσοτικής προσέγγισης που εξυπηρετεί την στόχευση της συγκεκριμένης έρευνάς μας, είναι η ευελιξία που χαρακτηρίζει την ερευνητική διαδικασία.

Όπως προαναφέρθηκε, σκοπός της παρούσας ερευνητικής εργασίας είναι η ενδελεχής και σε βάθος αναλυτική έρευνα των λογιστικών προτύπων ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και ειδικότερα του τρόπου εφαρμογής τους στην Ελλάδα. Κύριος ερευνητικός σκοπός ήταν η διεξοδική μελέτη και η εκτενής έρευνα των συγκεκριμένων προτύπων και πως αυτά εφαρμόζονται στη χώρα μας, με στόχο την αξιολόγηση του πλαισίου εφαρμογής τους. Σκοπός μας είναι η αξιολόγηση της εφαρμογής αυτών των προτύπων στη χώρα μας, έχοντας σαν μελέτη περίπτωσης την πόλη της Αθήνας.

Αναλυτικότερα, τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα που τίθενται είναι τα ακόλουθα:

- Σε ποιο βαθμό κρίνεται ικανοποιητική η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην ελληνική περίπτωση;
- Πώς αξιολογείται η εφαρμογή τους, ειδικότερα σε ένα σύνολο ποιοτικών χαρακτηριστικών που διέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ;

Τα αποτελέσματα εξήχθησαν ανά κατηγορία επαγγελματιών των συμμετεχόντων στην έρευνα. Η ποσοτική έρευνα επιλέχθηκε λοιπόν, ως η πλέον κατάλληλη μεθοδολογική επιλογή για να διερευνηθούν σε βάθος οι απόψεις των συμμετεχόντων ως προς το υπό ανάλυση ζήτημα. Στόχος της ποσοτικής διερεύνησης δεν αποτελεί απλά η περιγραφή της στάσης ή της συμπεριφοράς των συμμετεχόντων αλλά η ολιστική κατανόηση, καθώς θα διερευνηθεί η εμπειρία τους σχετικά με το ζήτημα της αποτελεσματικής ή όχι εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εστιάζοντας πάντα στο αξιολογικό πλαίσιο στο οποίο εγγράφεται η άποψή τους.

6.2. Δειγματοληψία

Η δειγματοληψία συνιστά την μέθοδο η οποία χρησιμοποιείται στα πλαίσια επιστημονικών ερευνών προκειμένου να επιλεγεί ένας δεδομένος αριθμός ατόμων (ή και πραγμάτων) από το σύνολο ενός πληθυσμού, ώστε να συμπεριληφθούν και να μετάσχουν στην

έρευνα¹³³. Ουσιαστικά, η δειγματοληψία αποτελεί μια μέθοδο στρατηγικής κατεύθυνσης, μέσω της οποίας επιλέγεται το δείγμα της έρευνας, το οποίο δείγμα και χρησιμοποιείται στην έρευνα. Αυτό διότι όπως είναι προφανές δεν είναι αντικειμενικά δυνατό να συμμετάσχουν όλα τα άτομα που ανήκουν σε έναν πληθυσμό ούτε να συλλεχθούν δεδομένα από όλα αυτά τα άτομα. Συνεπώς ο όρος πληθυσμός, εν προκειμένω, δεν αναφέρεται σε όλα ανεξαιρέτως τα μέλη ενός πληθυσμού, αλλά για ένα σύνολο ανθρώπων, ή πραγμάτων, ή καταστάσεων ή γεγονότων κλπ που ενδέχεται να ενδιαφέρουν τον ερευνητή ¹³⁴

Σε γενικές γραμμές η διαδικασία της δειγματοληψίας συνιστά ένα καίριο βήμα του ερευνητικού σχεδιασμού κι αυτό διότι, η επιλογή του δείγματος σχετίζεται και με την ποιότητα των συλλεχθέντων δεδομένων αλλά και με τα συμπεράσματα της έρευνας. Έτσι οι στρατηγικές τις οποίες αξιοποιούν οι ερευνητές για την επιλογή των δειγμάτων της έρευνάς τους, ποικίλουν ανάλογα με την περίπτωση. Σε κάθε περίπτωση η δειγματοληψία σχετίζεται με όρους όπως η αντιπροσωπευτικότητα, η δυνατότητα γενίκευσης των αποτελεσμάτων κλπ. Στην συγκεκριμένη έρευνα οι συμμετέχοντες θα είναι λογιστές των τριών κλάδων και συγκεκριμένα λογιστές δημόσιοι υπάλληλοι, λογιστές ιδιωτικοί υπάλληλοι και λογιστές ελεύθεροι επαγγελματίες.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε στην Αθήνα την περίοδο από τον Απρίλιο έως και το τέλος Αυγούστου του 2019

Το δείγμα της έρευνας επιλέχθηκε με την μέθοδο της μη τυχαίας δειγματοληψίας. Πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της δειγματοληψίας ευκολίας (ο ερευνητής περιλαμβάνει στο δείγμα άτομα με τα οποία είναι εύκολο να έρθει σε επαφή ή που τυχαία συναντά), και της δειγματοληψίας χιονοστιβάδας (μόλις εντοπίσουμε ένα άτομο ζητάμε να μας υποδείξει και άλλα άτομα στα οποία μπορούμε να απευθυνθούμε).

Έτσι δόθηκαν ερωτηματολόγια: α) για τον κλάδο των ιδιωτικών υπαλλήλων, σε εταιρείες που εδρεύουν στην Αθήνα, β) για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έγινε αναζήτηση μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας αναζήτησης επαγγελματιών και γ) για τους δημόσιους

¹³³ Richards, L., & Morse, J.M. (2007). *Readme first for a users guide to qualitative methods* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage

¹³⁴ Marshall, M. N. (1996). Sampling for qualitative research. *Family Practice*, 13(6), 522-525.

υπαλλήλους, στο υπουργείο Οικονομικών, σε δήμους και σε εταιρείες του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

Συνολικά, συλλέχθηκαν ερωτηματολόγια από 100 λογιστές.

Έγιναν προσπάθειες για μια αντιπροσωπευτική κατανομή του δείγματος με βάση τον πληθυσμό της έρευνας. Δεδομένου, όμως, του γεγονότος ότι ο πληθυσμός της έρευνας είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια, η διανομή των ερωτηματολογίων έγινε με κριτήριο την αντιπροσώπευση όλων των ηλικιών, φύλλων και κοινωνικών ομάδων.

Στην έρευνα συμμετείχαν, λογιστές των τριών κλάδων και συγκεκριμένα λογιστές δημόσιοι υπάλληλοι (40) λογιστές ιδιωτικοί υπάλληλοι (36) και λογιστές ελεύθεροι επαγγελματίες/ορκωτοί (24), οι οποίοι κλήθηκαν μέσω ενός δομημένου ερωτηματολογίου να απαντήσουν σε ένα σύνολο ερωτήσεων που αφορούν την αποτίμηση της εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα σε ειδικότερους ποιοτικούς τομείς αξιολόγησης.

6.3. Μέθοδος Συλλογής δεδομένων

Για την εξυπηρέτηση των σκοπών της έρευνας, επιλέχθηκε ως μέθοδος συλλογής δεδομένων η χορήγηση ερωτηματολογίων τα οποία περιέχουν ένα σύνολο ερωτήσεων που θα χρησιμοποιηθούν από τον ερευνητή ώστε να έχει έναν οδηγό για τα θέματα που θεωρεί ότι είναι σημαντικά να καλύψει στο πλαίσιο της έρευνας με τον κάθε ερωτώμενο ξεχωριστά. Το ερωτηματολόγιο μας δόθηκε έτοιμο από τον Επιβλέποντα Καθηγητή κ. Μιχάλη Διακομιχάλη και χρησιμοποιήθηκε αυτούσιο.

Αποτελείται από τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος αναζητούμε κάποια Δημογραφικά στοιχεία. Στη συγκεκριμένη έρευνά μας απασχολεί μόνο η κατηγορία του επαγγέλματος του κάθε ερωτώμενου λογιστή. Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να συμπληρωθεί το ερωτηματολόγιο, με παραδείγματα και οδηγίες για να γίνει κατανοητό από τους συμμετέχοντες. Ενώ στο τρίτο ζητείται η αξιολόγηση των κριτηρίων της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η αξιολόγηση 1-10 αναφέρεται στα βασικά κριτήρια της έρευνας, ενώ από το 11-37 δίνονται τα ερωτήματα για την αξιολόγηση των υποκριτηρίων.

6.4. Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για τη διεξαγωγή της έρευνας είναι η Αναλυτική Ιεραρχική Προσέγγιση (Analytic Hierarchy Process) του Thomas Saaty.

Ο Saaty¹³⁵ (1980) χρησιμοποίησε τις ιεραρχίες προκειμένου να αναπτύξει τη μέθοδο λήψης αποφάσεων AHP (Analytic Hierarchy Process). Η μέθοδος AHP συνιστά μία δομή επίλυσης προβλημάτων. Αποτελεί μία μεθοδική διαδικασία για την απεικόνιση των στοιχείων οποιουδήποτε προβλήματος. Οργανώνει την λήψη μίας απόφασης διασπώντας ένα πρόβλημα σε μικρότερα συστατικά του στοιχεία και έπειτα πραγματοποιεί κατά ζεύγη συγκρίσεις για την ανάπτυξη προτεραιοτήτων σε κάθε ιεραρχία¹³⁶(1986). Το συνολικό πρόβλημα τοποθετείται στην κορυφή μίας ιεραρχίας όπου διαμορφώνεται το ανώτατο επίπεδο πολιτικής. Στη συνέχεια, ορίζονται τα χαμηλότερα επίπεδα της ιεραρχίας.

Τυπικά, το δεύτερο επίπεδο μπορεί να αποτελείται από τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν προκειμένου να επιτευχθεί η πολιτική, το τρίτο από τις μεθόδους μέσω των οποίων επιτυγχάνονται οι στόχοι και το τέταρτο από τα στοιχεία που αποτελούν τα υποκείμενα για θέση σε προτεραιότητα. Η AHP δε μετρά κάθε παράγοντα που αλληλεπιδρά με κάποια εναλλακτική απόφαση ή κάποιο κριτήριο μεμονωμένα αλλά σε σχετική σύγκριση με κάποιον αντίστοιχο παράγοντα. Με λίγα λόγια βαθμολογεί την σημαντικότητα του ενός παράγοντα σε σύγκριση με την σημαντικότητα κάποιου άλλου, βασίζεται δηλαδή αποκλειστικά στις δυαδικές συγκρίσεις, οι οποίες παρέχουν, μέσα από την κλίμακα του Saaty, και το μετρήσιμο αποτέλεσμα.

Η δομή της μεθόδου ξεκινά διαχωρίζοντας το πρόβλημα σε μικρότερα κομμάτια και στη συνέχεια χρησιμοποιεί δυαδικές συγκρίσεις ώστε να καθορίσει τις προτεραιότητες σε κάθε ιεραρχία. Η AHP βασίζεται ουσιαστικά σε τρεις αρχές: αποσύνθεση, σχετικές συγκρίσεις και σύνθεση των προτεραιοτήτων.¹³⁷

¹³⁵ Saaty, T.L. (1980). The Analytic Hierarchy Process, Planning, Priority Setting, Resource Allocation. Mc Graw Hill, New York

¹³⁶ Saaty, T.L. (1986). Axiomatic Foundation of the Analytic Hierarchy Process, Management Science, Vol. 32, No.7, pp. 841-855.

¹³⁷ Saaty, T.L. (1986). Axiomatic Foundation of the Analytic Hierarchy Process, Management Science, Vol. 32, No.7

Πρέπει αρχικά να γίνουν απόλυτα κατανοητές αυτές οι τρεις αρχές:

- **Αποσύνθεση:** Σύμφωνα με την αρχή της αποσύνθεσης για να κατασκευαστεί μια ιεραρχία, η οποία αποτελεί βασικό συστατικό της μεθόδου, πρέπει να εντοπιστούν τα βασικά στοιχεία του προβλήματος. Για τον εντοπισμό των στοιχείων αυτών είναι απαραίτητη η αποσύνθεση του προβλήματος σε επίπεδα με την μορφή δέντρου. Στο πρώτο επίπεδο του δέντρου βρίσκεται ο τελικός στόχος – απόφαση. Ακολουθείται από τα βασικά κριτήρια που επηρεάζουν την απόφαση στο δεύτερο επίπεδο, τα υποκριτήρια αυτών στο τρίτο και συνεχίζεται με ανάλογο τρόπο. Κάθε επίπεδο λοιπόν, είναι η αποσύνθεση του ακριβώς προηγούμενου. Με τον τρόπο αυτό το πρόβλημα, σπάει σε επιμέρους κομμάτια: γενικές έννοιες, οι οποίες είναι αβέβαιες, γίνονται πιο ειδικές και σαφείς. Στο τελευταίο επίπεδο του δέντρου παραθέτονται οι εναλλακτικές αποφάσεις.
- **Σχετικές συγκρίσεις:** Οι συγκρίσεις κατά ζεύγη που ακολουθούν την αποσύνθεση του προβλήματος, ποσοτικοποιούν την σημασία του κάθε κριτηρίου (ή υποκριτηρίου) στο εκάστοτε επίπεδο σε σχέση με το κάθε στοιχείο που συνδέεται στο ανώτερο ακριβώς επίπεδο. Μέσω των συγκρίσεων αυτών προκύπτουν οι πίνακες προτιμήσεων, οι οποίοι παρέχουν στη συνέχεια την εκτίμηση των σχετικών βαρών για κάθε κριτήριο (ή υποκριτήριο) και για κάθε εναλλακτική.
- **Σύνθεση των προτεραιοτήτων:** Τα σχετικά βάρη που υπολογίζονται μέσω των πινάκων προτιμήσεων υποδεικνύουν την σύνθεση των προτεραιοτήτων, η οποία οδηγεί εν συνεχεία στην κατασκευή της ιεραρχίας. Η συνήθης δομή μιας ιεραρχίας ξεκινά έχοντας στην κορυφή της τους απώτερους – τελικούς στόχους, αυτό είναι και το επίπεδο ένα της ιεραρχικής δομής. Στο επίπεδο δύο βρίσκονται οι επιμέρους στόχοι και οι περιορισμοί των διαφόρων παραγόντων είναι στο τρίτο επίπεδο. Στη συνέχεια υπάρχει ένα επίπεδο με τους παράγοντες για τους οποίους υπάρχει ενδιαφέρον, το οποίο ακολουθείται από τις αντικειμενικές έννοιες – στόχους (objectives) των παραγόντων του προβλήματος, στη συνέχεια ένα επίπεδο με τις πολιτικές (policies) που όρισαν τις αντίστοιχες αντικειμενικές και τέλος, ένα επίπεδο που συνοψίζει τα πιθανά αποτελέσματα – εκβάσεις του προβλήματος που εξετάζεται.

Η παραπάνω περιγραφή παρουσιάζει μια πολύ γενική εικόνα μιας συνηθισμένης δομής ενός ιεραρχικού συστήματος. Κάποια από τα επίπεδα που αναφέρονται μπορεί να παραλειφθούν, να αντικατασταθούν ή ακόμη να προστεθούν και άλλα ενδιάμεσα. Σημαντικό είναι να υπάρχει, πριν ξεκινήσει η δόμηση της ιεραρχίας, μια λίστα που να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που σχετίζονται με το πρόβλημα χωρίς να λαμβάνονται υπόψιν οι μεταξύ τους επιρροές και η διάταξη τους. Εάν η λίστα είναι πλήρης, τότε μέσα από αυστηρή κριτική, αναθεώρηση και ακολουθώντας μια υποτυπώδη ιεραρχική δομή, η ιεραρχία που θα προκύψει θα είναι σωστά ορισμένη και επομένως, αποτελεσματική.

Ο Saaty για την υποστήριξη όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, πρότεινε να παρατηρήσουμε την κατάσταση από μια λιγότερο μαθηματική αλλά περισσότερο πρακτική σκοπιά. Έστω ότι θέλουμε να σημειώσουμε την προτίμηση ανάμεσα σε δύο στοιχεία. Ο ανθρώπινος νους μπορεί εύκολα να προτείνει τις τρεις επιλογές: χαμηλή, μέση και υψηλή για το πρώτο στοιχείο, και στην συνέχεια σε κάθε μια από αυτές να αντιστοιχήσει τις ίδιες επιλογές για το δεύτερο στοιχείο, ώστε η προτίμηση να είναι ακριβέστερη. Με τον τρόπο αυτό ουσιαστικά δημιουργούνται εννέα επίπεδα διάκρισης ανάμεσα στα στοιχεία. Η χαμηλότερη προτίμηση δίνεται με το ζεύγος (χαμηλή, χαμηλή) το οποίο αντιστοιχεί στο επίπεδο 1 της κλίμακας του Saaty και η υψηλότερη στο επίπεδο 9 με το ζεύγος (υψηλή, υψηλή). Έτσι καλύπτεται το εύρος των προτιμήσεων κατά την σύγκριση δύο στοιχείων.

6.5. Ζητήματα εγκυρότητας – αξιοπιστίας

Μια οποιαδήποτε επιστημονική έρευνα είτε είναι ποιοτική είτε ποσοτική όπως η συγκεκριμένη έρευνα, θα πρέπει να χρησιμοποιεί ένα σύνολο κριτηρίων και στρατηγικών που διασφαλίζουν την εγκυρότητα και την αξιοπιστία της. Έτσι και η συγκεκριμένη έρευνα προκειμένου να προβεί στην απόλυτη διασφάλιση της ποιότητας και του κύρους της, μετέλθε συγκεκριμένων στρατηγικών οι οποίες ικανοποιούν αφενός συγκεκριμένα κριτήρια ερευνητικής εγκυρότητας, συνέπειας και αξιοπιστίας και οι οποίες αφετέρου, αποκαλύπτουν στον αναγνώστη της έρευνας λεπτομερώς όλα τα στάδια της ερευνητικής διαδικασίας ώστε να είναι σε θέση ο ίδιος να προβεί σε αξιολογικές κρίσεις, αναφορικά με την εγκυρότητα και την αξιοπιστία της.

Πρόκειται για ένα σύνολο κριτηρίων τα οποία έχουν προταθεί από την σχετική θεωρία και είναι τα “κριτήρια αναγνώρισης/νομιμοποίησης”¹³⁸ ή όπως αποκαλούνται από άλλους ερευνητές “standards”¹³⁹ ή και “varieties”¹⁴⁰ και προτείνονται από τους Guba και Lincoln (1982).¹⁴¹ Ειδικότερα τα συγκεκριμένα κριτήρια είναι (α) η αξιοπιστία της έρευνας, (β) η μεταβιβασιμότητα/γενικευσιμότητά της, (γ) η βασιμότητα της και (δ) η επιβεβαιωσιμότητά της. Παράλληλα επιστρατεύθηκαν όλες εκείνες οι στρατηγικές οι οποίες θα συμβάλλουν στην ικανοποίηση των παραπάνω κριτηρίων.

6.6. Ηθικά ζητήματα και ζητήματα δεοντολογίας της έρευνας

Τέλος όσον αφορά τα ηθικά ζητήματα και τα ζητήματα δεοντολογίας της έρευνας, επίσης δόθηκε μεγάλη βαρύτητα εκ μέρους του ερευνητή καθώς αποτελούν μια ιδιαίτερος κρίσιμη διάσταση και του ερευνητικού σχεδιασμού αλλά και της ερευνητικής διαδικασίας εν γένει. Κάνοντας λόγο για ζητήματα δεοντολογίας στην επιστημονική έρευνα, αναφερόμαστε σε ένα σύνολο κανόνων οι οποίοι αναφύονται και ρυθμίζουν τη σχέση του ερευνητή με όλους τους εμπλεκόμενους δρώντες στην έρευνα και κυρίως με το δείγμα των και τονίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι ερευνητές, υποχρεούνται να αντιμετωπίζουν τους συμμετέχοντες στην έρευνα (Traianou, 2014).

Εν προκειμένω τίθενται ορισμένες παράμετροι οι οποίες λαμβάνονται υπόψη και αφορούν αφενός την ελεύθερη και μετά από σχετική συναίνεση συμμετοχή των ατόμων του δείγματος μετά από πλήρη και εμπειριστατωμένη πληροφόρηση, την προστασία τους από οποιαδήποτε ενδεχόμενη πρόκληση βλάβης είτε σωματικής είτε ψυχικής, την εξασφάλιση της ανωνυμίας τους, την δέσμευση δημοσίευσης και επιστημονικής αξιοποίησης των ερευνητικών αποτελεσμάτων κλπ. Όλες οι παραπάνω παράμετροι τηρήθηκαν διεξοδικά και στην πλήρη

¹³⁸ Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2000). Handbook of qualitative research (2η έκδ.). Thousand Oaks, Ca: Sage.

¹³⁹ Eisenhart, M. A. & Howe, K. R. (1992). Validity in educational research. Στους M. Le Compte, W. Millroy, & J. Preissle (Εκδ.), The handbook of qualitative research in education. San Diego: Academic Press

¹⁴⁰ Lincoln, Y. (2001). Varieties of validity: Quality in qualitative research. In J. Smart, & W. Tierney, Higher education: Handbook of theory and research. New York: Agathon Press

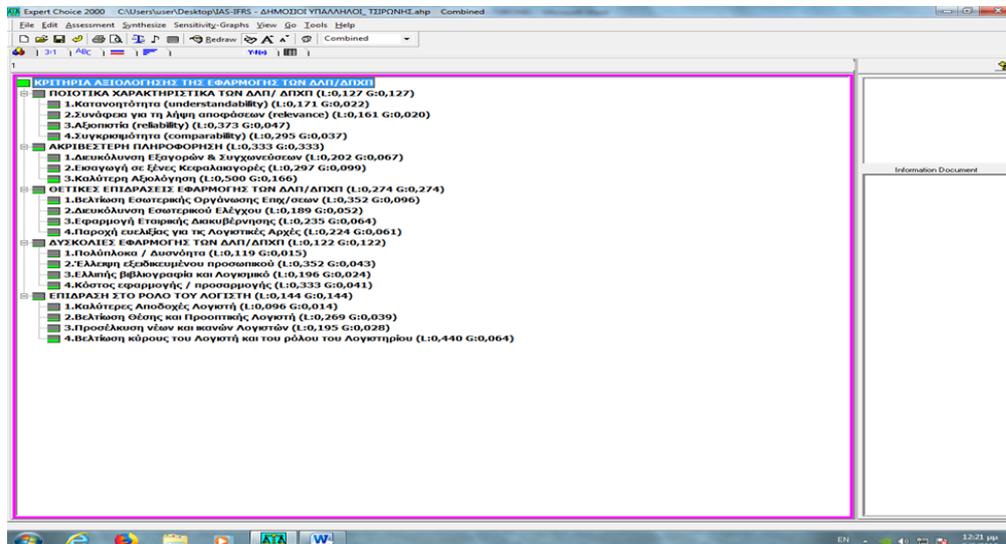
¹⁴¹ Guba, E. S. & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. in N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Εκδ.), Handbook of qualitative research (p.p 105- 117). London: Sage.

έκτασή τους από τον ερευνητή με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία της έρευνας.

6.7.Μέθοδος ανάλυσης δεδομένων

Όπως κάθε ποσοτική έρευνα έτσι και η παρούσα έρευνα, διακρίνεται από έναν ανακατασκευαστικό (reconstructive) χαρακτήρα. Τα αποτελέσματα κάθε έρευνας όπως και της παρούσας, συνήθως δημιουργούν ένα μμεγάλο αριθμό δεδομένων. Κρίνεται λοιπόν αναγκαία η εύρεση διαδικασιών, με τις οποίες τα αποτελέσματα αυτά μπορούν να οργανωθούν και να παρουσιαστούν με απλό και εύληπτο τρόπο. Αυτός ακριβώς είναι και ο στόχος των στατιστικών δεικτών, που χρησιμοποιήθηκαν εν προκειμένω, δηλαδή να παρέχουν μεθόδους που απλοποιούν και διευκολύνουν την οργάνωση και παρουσίαση των αποτελεσμάτων.

Το πρόγραμμα με το οποίο έγινε η επεξεργασία των δεδομένων είναι το Expert Choice .Με τα δεδομένα του ερωτηματολογίου, ο επιβλέπων Καθηγητής κατασκεύασε το μοντέλο στο πρόγραμμα Expert Choice.



Πίνακας 5. Περιβάλλον εργασίας Expert Choice

Στην παραπάνω εικόνα βλέπουμε την αρχική σελίδα του Expert Choice αφού έχει ολοκληρωθεί το μοντέλο του προβλήματος απόφασης. Αριστερά δίνεται η ιεραρχία των κριτηρίων και υπό-κριτηρίων. Στην κορυφή φαίνεται επιλεγμένος ο τελικός στόχος και κάτω δεξιά, είναι ο χώρος όπου μπορούν να εισαχθούν σχόλια, σημειώσεις ή επεξηγήσεις από τον κατασκευαστή του μοντέλου.

Το Expert Choice δίνει την δυνατότητα κατά την κατασκευή του μοντέλου να παρέχει ακριβής οδηγίες στον εκάστοτε χρήστη σε κάθε βήμα. Έτσι το μοντέλο γίνεται ακόμη πιο προσιτό σε ανθρώπους που μπορεί να μην έχουν χρησιμοποιήσει κάτι ανάλογο παλαιότερα. Έτσι ο καθένας μπορεί να το χρησιμοποιήσει, να εισάγει τις δικές του εναλλακτικές και την δική του βαθμολόγηση ώστε να προσδιορίσει την καλύτερη από τις εναλλακτικές.

Στη συνέχεια μέσω του προγράμματος Excel καταρτίστηκαν οι πίνακες των αποτελεσμάτων.

6.8. Παρουσίαση αποτελεσμάτων έρευνας

Πριν προχωρήσουμε στην αναλυτική παρουσίαση των αποτελεσμάτων σχετικά με τα κριτήρια αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως αυτά προέκυψαν από τις τρεις ομάδες των συμμετεχόντων του δείγματος της έρευνας, θα πρέπει να αναφερθούν τα συνολικά αποτελέσματα για κάθε μια από τις τρεις κατηγορίες συμμετεχόντων.

Όπως έχει αναφερθεί συλλέχθηκαν συνολικά 100 ερωτηματολόγια:

- Α. Ελεύθεροι επαγγελματίες και Ορκωτοί λογιστές, 24 ερωτηματολόγια.
- Β. Δημόσιοι υπάλληλοι Οικονομολόγοι – λογιστές, 40 ερωτηματολόγια.
- Γ. Ιδιωτικοί υπάλληλοι Οικονομολόγοι – Λογιστές, 36 ερωτηματολόγια.

Α. Ελεύθεροι επαγγελματίες και Ορκωτοί λογιστές, 24 ερωτηματολόγια

| Κριτήρια αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | | |
|--|--------------|---------------|
| Η Άποψη των Ελεύθερων Επαγγελματιών & Ορκωτών Λογιστών | Local | Global |
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,171 | 0,171 |
| 1. Κατανοητότητα (understandability) | 0,201 | 0,035 |
| 2. Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,269 | 0,046 |
| 3. Αξιοπιστία (reliability) | 0,348 | 0,059 |
| 4. Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,182 | 0,031 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,292 | 0,292 |
| 1. Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,259 | 0,076 |
| 2. Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,244 | 0,071 |
| 3. Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,497 | 0,145 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,226 | 0,226 |
| 1. Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,357 | 0,081 |
| 2. Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,285 | 0,064 |
| 3. Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,208 | 0,047 |
| 4. Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,150 | 0,034 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,142 | 0,142 |
| 1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,238 | 0,034 |
| 2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,387 | 0,055 |
| 3. Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,150 | 0,021 |
| 4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,225 | 0,032 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,169 | 0,169 |
| 1. Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,192 | 0,032 |
| 2. Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,276 | 0,047 |
| 3. Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,221 | 0,037 |
| 4. Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,311 | 0,053 |

Πίνακας 6. Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών

Β. Δημόσιοι υπάλληλοι Οικονομολόγοι –λογιστές, 40 ερωτηματολόγια

| Κριτήρια αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | | |
|--|--------------|---------------|
| Η Άποψη των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών | Local | Global |
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,243 | 0,243 |
| 1. Κατανοητότητα (understandability) | 0,263 | 0,064 |
| 2. Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,272 | 0,066 |
| 3. Αξιοπιστία (reliability) | 0,271 | 0,066 |
| 4. Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,194 | 0,047 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,257 | 0,257 |
| 1. Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,394 | 0,101 |
| 2. Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,280 | 0,072 |
| 3. Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,326 | 0,084 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,213 | 0,213 |
| 1. Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,341 | 0,073 |
| 2. Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,300 | 0,063 |
| 3. Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,186 | 0,040 |
| 4. Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,173 | 0,037 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,153 | 0,153 |
| 1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,250 | 0,038 |
| 2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,299 | 0,046 |
| 3. Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,243 | 0,037 |
| 4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,208 | 0,032 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,134 | 0,134 |
| 1. Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,174 | 0,023 |
| 2. Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,231 | 0,031 |
| 3. Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,322 | 0,043 |
| 4. Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,273 | 0,037 |

Πίνακας 7. Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων - Λογιστών

Γ. Ιδιωτικοί υπάλληλοι Οικονομολόγοι – Λογιστές, 36 ερωτηματολόγια

| Κριτήρια αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | | |
|---|--------------|---------------|
| Η Άποψη των Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών | Local | Global |
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,207 | 0,207 |
| 1. Κατανοητότητα (understandability) | 0,256 | 0,053 |
| 2. Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,247 | 0,051 |
| 3. Αξιοπιστία (reliability) | 0,308 | 0,064 |
| 4. Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,189 | 0,039 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,258 | 0,258 |
| 1. Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,281 | 0,073 |
| 2. Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,245 | 0,063 |
| 3. Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,474 | 0,122 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,230 | 0,230 |
| 1. Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,409 | 0,094 |
| 2. Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,268 | 0,062 |
| 3. Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,183 | 0,042 |
| 4. Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,140 | 0,032 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,135 | 0,135 |
| 1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,252 | 0,034 |
| 2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,346 | 0,047 |
| 3. Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,197 | 0,026 |
| 4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,205 | 0,028 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,170 | 0,170 |
| 1. Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,193 | 0,033 |
| 2. Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,297 | 0,050 |
| 3. Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,247 | 0,042 |
| 4. Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,263 | 0,045 |

Πίνακας 8 Συνολικά αποτελέσματα κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με βάση την άποψη των **Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων Λογιστών**

6.9. Αποτελέσματα αξιολόγησης κριτηρίων της εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΠ κατά κατηγορία συμμετεχόντων

(Α) Ελεύθεροι Επαγγελματίες & Ορκωτοί Λογιστές

Με βάση τις απαντήσεις των Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών οι οποίοι συμμετείχαν στην έρευνα προέκυψαν τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης, για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τα πέντε αυτά βασικά κριτήρια είναι για όλες τις κατηγορίες των συμμετεχόντων στην έρευνα τα ίδια και είναι συγκεκριμένα τα ακόλουθα: (1) Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (2) Ακριβέστερη πληροφόρηση (3) Θετικές επιδράσεις εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (4) Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και (5) Επίδραση στο ρόλο του λογιστή

| ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ | Global |
|---|---------------|
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,171 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,292 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,226 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,142 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,169 |

Πίνακας 9. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών

Στο γράφημα 1 φαίνονται τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των κριτηρίων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως προέκυψαν από τις απαντήσεις της πρώτης κατηγορίας συμμετεχόντων και συγκεκριμένα των Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών.

Ειδικότερα, το κριτήριο της ακριβέστερης πληροφόρησης είναι πρώτο στην αξιολόγηση των συμμετεχόντων με σκορ 0,292 (29%), ενώ ακολουθούν τα επόμενα κριτήρια ως εξής: το κριτήριο των θετικών επιδράσεων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,226 (23%), το κριτήριο των ποιοτικών χαρακτηριστικών με σκορ 0,171 (17%), το κριτήριο της επίδρασης στο ρόλο του λογιστή με σκορ 0,169 (17%) το κριτήριο των δυσκολιών εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,142 (14%).



Γράφημα 1. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ελευθέρων Επαγγελματιών και Ορκωτών Λογιστών

(B) Δημόσιοι Υπάλληλοι Οικονομολόγοι- Λογιστές

Μέσω την απαντήσεων της δεύτερης ομάδας συμμετεχόντων της έρευνας δηλαδή των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών, προέκυψαν επίσης τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης, για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως φαίνεται στον πίνακα

| ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ | Global |
|---|--------------|
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,243 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,257 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,213 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,153 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,134 |

Πίνακας 10. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Στο γράφημα 2 φαίνονται τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των κριτηρίων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως προέκυψαν από τις απαντήσεις της δεύτερης συμμετεχόντων και συγκεκριμένα των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών.

Όπως και στην περίπτωση της πρώτης ομάδας συμμετεχόντων, το κριτήριο της ακριβέστερης πληροφόρησης είναι πρώτο στην αξιολόγηση των συμμετεχόντων με σκορ 0,257 (26%), ενώ ακολουθούν τα επόμενα κριτήρια ως εξής: το κριτήριο των ποιοτικών χαρακτηριστικών με σκορ 0,243 (24%), το κριτήριο των θετικών επιδράσεων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,213 (21%), το κριτήριο των δυσκολιών εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,153 (16%) και το κριτήριο της επίδρασης στο ρόλο του λογιστή με σκορ 0,134 (13%).



Γράφημα 2. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

(Γ) Ιδιωτικοί Υπάλληλοι Οικονομολόγοι- Λογιστές

Μέσω την απαντήσεων της τρίτης ομάδας συμμετεχόντων της έρευνας δηλαδή των Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών, προέκυψαν επίσης τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης, για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως φαίνεται στον πίνακα

| ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ | Global |
|---|---------------|
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 0,207 |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 0,258 |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,230 |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 0,135 |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 0,170 |

Πίνακας 11. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Στο γράφημα 3 φαίνονται τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των κριτηρίων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όπως προέκυψαν από τις απαντήσεις της δεύτερης συμμετεχόντων και συγκεκριμένα των Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών.

Όπως και στην περίπτωση των δυο προηγούμενων ομάδων συμμετεχόντων, το κριτήριο της ακριβέστερης πληροφόρησης είναι πρώτο στην αξιολόγηση των συμμετεχόντων με σκορ 0,258 (26%), ενώ ακολουθούν τα επόμενα κριτήρια ως εξής: το κριτήριο των θετικών επιδράσεων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,230 (23%), το κριτήριο των ποιοτικών χαρακτηριστικών με σκορ 0,207 (21%), το κριτήριο των δυσκολιών εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με σκορ 0,135 (13%) και το κριτήριο της επίδρασης στο ρόλο του λογιστή με σκορ 0,170 (17%).



Γράφημα 3. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των πέντε βασικών κριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Ο τελικός πίνακας της αξιολόγησης κριτηρίων και στις τρεις ομάδες συμμετεχόντων στην έρευνα έχει ως ακολούθως (πίνακας 8).

| Αξιολόγηση Κριτηρίων | | | | | | |
|---|---------------------|-------|----------------------|--|-------|-----------------|
| | ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓ | Σειρά | ΔΗΜΟΣ. ΥΠΑΛΛ. | | Σειρά | ΙΔΙΩΤΙΚ. |
| | | | | | | |
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ | 17,1% | 3 | 24,3% | | 2 | 20,7% |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 29,2% | 1 | 25,7% | | 1 | 25,8% |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 22,6% | 2 | 21,3% | | 3 | 23,0% |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ | 14,2% | 5 | 15,3% | | 4 | 13,5% |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ | 16,9% | 4 | 13,4% | | 5 | 17,0% |

Πίνακας 12. Τελικός πίνακας της αξιολόγησης κριτηρίων και στις τρεις ομάδες.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι και για τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων, πρώτο στη σειρά αξιολογείται το κριτήριο της ακριβέστερης πληροφόρησης η οποία επιτυγχάνεται μέσω της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τα αποτελέσματα είναι συναφή με την σχετική διεθνή βιβλιογραφία σύμφωνα με την οποία το βασικότερο από τα θετικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι ότι προσφέρουν προηγμένη πληροφόρηση στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων οι οποίες συντάσσονται με τη χρήση τους^{142 143}.

Το κριτήριο των ποιοτικών χαρακτηριστικών, αναφέρθηκε ως 2^ο στη σειρά, από τους δημοσίους υπαλλήλους λογιστές-οικονομολογους και 3^ο στη σειρά στις δυο άλλες κατηγορίες συμμετεχόντων στην έρευνα.

Το κριτήριο των θετικών επιδράσεων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αξιολογήθηκε 2^ο στη σειρά από τις ομάδες των ελεύθερων επαγγελματιών και ιδιωτικών υπαλλήλων ενώ 3^ο στη σειρά από την ομάδα των δημοσίων υπαλλήλων.

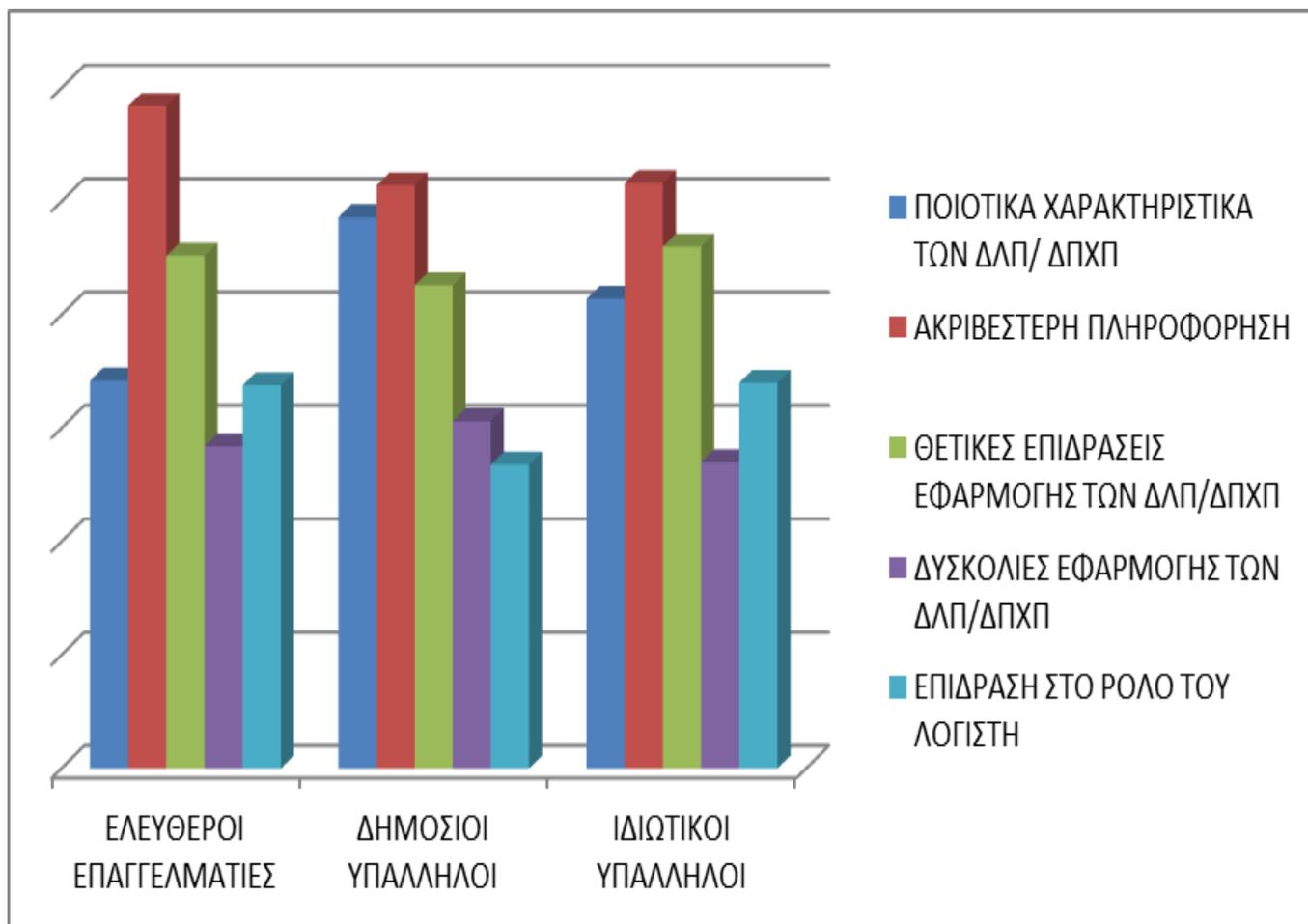
Το κριτήριο των δυσκολιών στην εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αξιολογήθηκε 4^ο στη σειρά από την ομάδα των δημοσίων υπαλλήλων και 5^ο στη σειρά από τους ελεύθερους επαγγελματίες λογιστές και ιδιωτικούς υπαλλήλους λογιστές-οικονομολόγους, κατέλαβε δηλαδή την τελευταία θέση μεταξύ των κριτηρίων.

Τέλος, το κριτήριο της επίδρασης των ΔΠΛ/ΔΠΧΠ στο ρόλο του λογιστή, οι δημόσιοι υπάλληλοι λογιστές-οικονομολόγοι το κατέταξαν τελευταίο στη σειρά, ενώ οι ιδιωτικοί υπάλληλοι και οι ελεύθεροι επαγγελματίες 4^ο στη σειρά.

Στο παρακάτω γράφημα (4) φαίνεται αναλυτικά ο τρόπος με τον οποίο αξιολόγησαν οι τρεις ομάδες των λογιστών τα κριτήρια εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

¹⁴² Haller, A., (2002). Financial accounting developments in the European Unions: Past Events and Future Prospects, *The European Accounting Review*, 11,1, 153-190.

¹⁴³ Hung, M., & Subramanyam, K. (2017). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies* , σσ. 623-657.



Γράφημα 4. αξιολόγηση κριτηρίων και στις τρεις ομάδες συμμετεχόντων

6.10. Αποτελέσματα αξιολόγησης υποκριτηρίων της εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΠ κατά κατηγορία συμμετεχόντων

Παράλληλα προέκυψαν δεδομένα από την έρευνα που αφορούν μια σειρά τα υποκριτηρίων, στα οποία αναλύονται περαιτέρω τα βασικά κριτήρια. Τα υποκριτήρια αυτά είναι τα ακόλουθα όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα κατανεμημένα στα 5 βασικά κριτήρια:

| |
|--|
| ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ |
| 1. Κατανοητότητα (understandability) |
| 2. Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) |
| 3. Αξιοπιστία (reliability) |
| 4. Συγκρισιμότητα (comparability) |
| ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ |
| 1. Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων |
| 2. Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές |
| 3. Καλύτερη Αξιολόγηση |
| ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ |
| 1. Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων |
| 2. Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου |
| 3. Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης |
| 4. Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές |
| ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ |
| 1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα |
| 2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού |
| 3. Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό |
| 4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής |
| ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ |
| 1. Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή |
| 2. Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή |
| 3. Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών |
| 4. Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου |

Πίνακας 13. Υποκριτήρια αξιολόγησης και η κατανομή τους στα πέντε βασικά κριτήρια

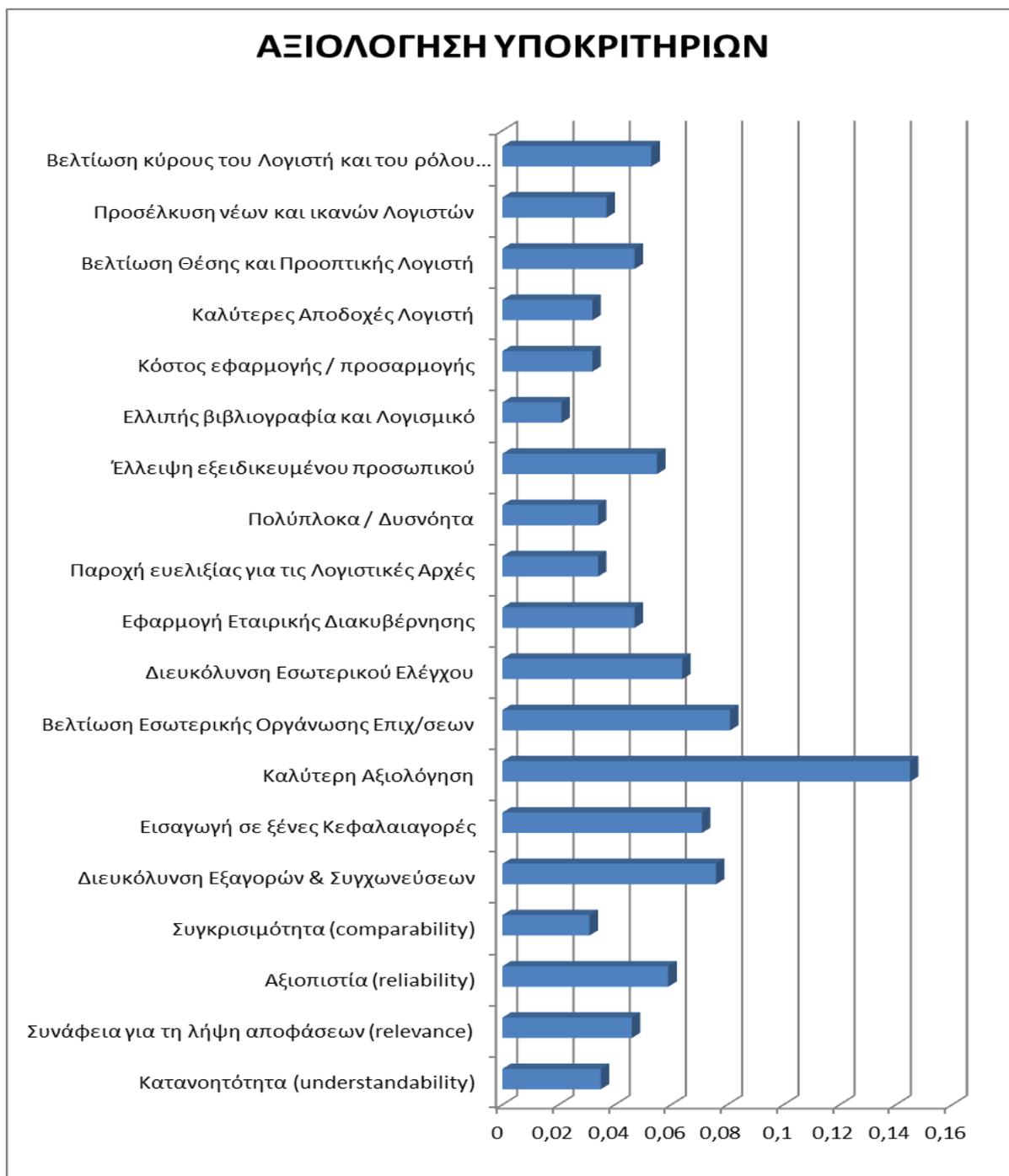
Τα αποτελέσματα της έρευνας αναφορικά με τα παραπάνω υποκριτήρια, για κάθε μία από τις ομάδες συμμετεχόντων έχουν ως ακολούθως:

(Α) Ελεύθεροι Επαγγελματίες & Ορκωτοί Λογιστές

| | | |
|----|---|-------|
| 1 | Κατανοητότητα (understandability) | 0,035 |
| 2 | Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,046 |
| 3 | Αξιοπιστία (reliability) | 0,059 |
| 4 | Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,031 |
| 5 | Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,076 |
| 6 | Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,071 |
| 7 | Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,145 |
| 8 | Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,081 |
| 9 | Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,064 |
| 10 | Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,047 |
| 11 | Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,034 |
| 12 | Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,034 |
| 13 | Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,055 |
| 14 | Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,021 |
| 15 | Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,032 |
| 16 | Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,032 |
| 17 | Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,047 |
| 18 | Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,037 |
| 19 | Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,053 |

Πίνακας 14. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ελεύθερων Επαγγελματιών & Ορκωτών Λογιστών

Στο γράφημα (5) που ακολουθεί μπορούμε να παρατηρήσουμε με ευκολία τα αποτελέσματα της αξιολόγησης.



Γράφημα 1. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ελεύθερων Επαγγελματιών & Ορκωτών Λογιστών

Μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες και ορκωτοί λογιστές θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο σε αυτή την κατηγορία, δηλαδή στα υποκριτήρια, την καλύτερη αξιολόγηση την οποία προσφέρει η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

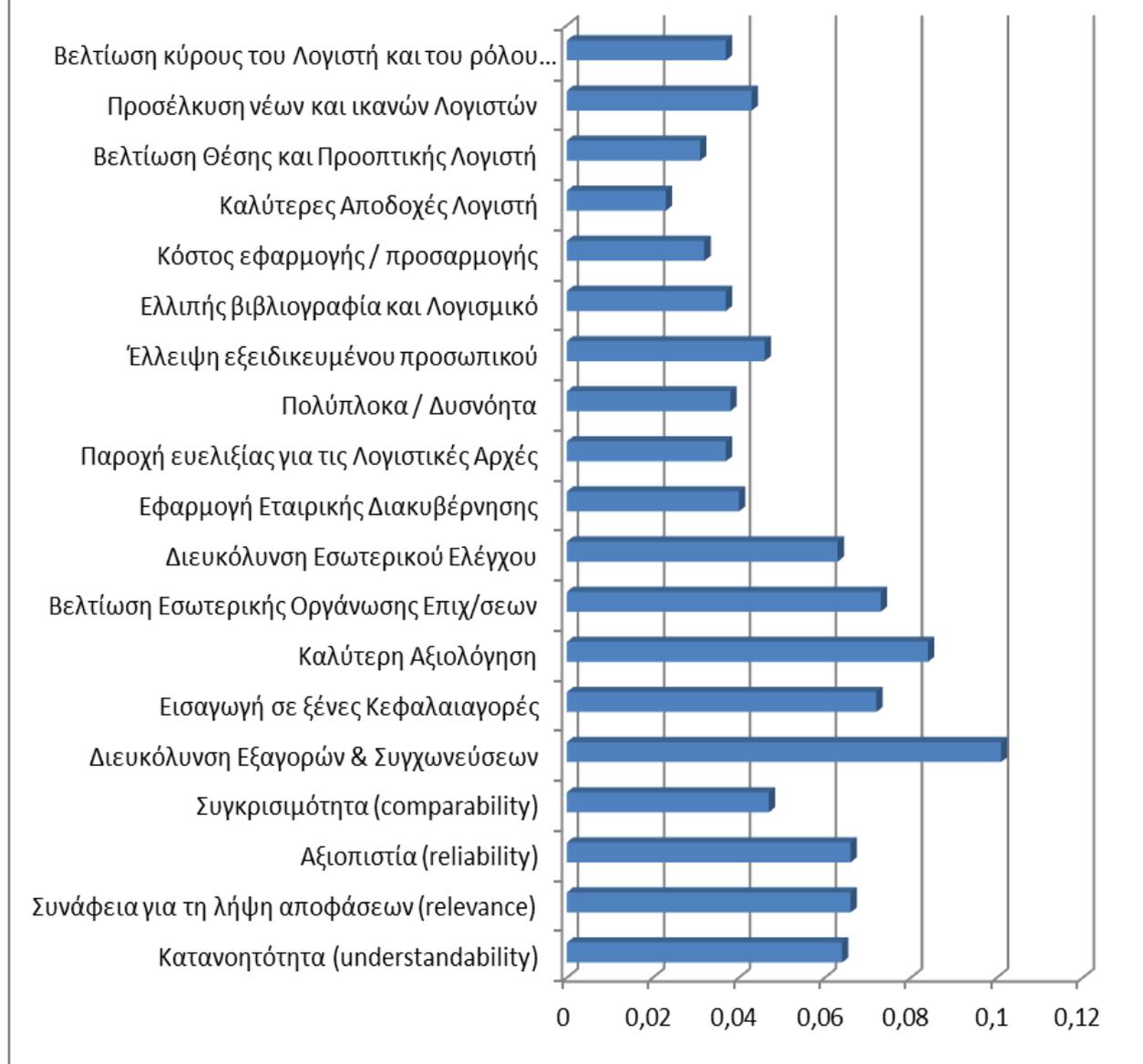
(B) Δημόσιοι Υπάλληλοι Οικονομολόγοι- Λογιστές

| ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΟΚΡΙΤΗΡΙΩΝ | | Global |
|--------------------------------|---|--------|
| 1 | Κατανοητότητα (understandability) | 0,064 |
| 2 | Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,066 |
| 3 | Αξιοπιστία (reliability) | 0,066 |
| 4 | Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,047 |
| 5 | Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,101 |
| 6 | Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,072 |
| 7 | Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,084 |
| 8 | Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,073 |
| 9 | Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,063 |
| 10 | Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,040 |
| 11 | Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,037 |
| 12 | Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,038 |
| 13 | Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,046 |
| 14 | Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,037 |
| 15 | Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,032 |
| 16 | Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,023 |
| 17 | Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,031 |
| 18 | Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,043 |
| 19 | Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,037 |

Πίνακας 15. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Ακολουθεί ομοίως, το γράφημα (6) που προκύπτει από τα δεδομένα του πίνακα 11, για την καλύτερη παρατήρηση των αποτελεσμάτων.

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΟΚΡΙΤΗΡΙΩΝ



Γράφημα 2. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Δημοσίων Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Εδώ παρατηρούμε ότι η συγκεκριμένη κατηγορία λογιστών οικονομολόγων, οι δημόσιοι υπάλληλοι, θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο τη διευκόλυνση των εξαγορών και συγχωνεύσεων. Βλέπουμε όμως ότι με πολύ μικρή διαφορά και το κριτήριο της καλύτερης αξιολόγησης είναι και εδώ στις πρώτες θέσεις της αξιολόγησης.

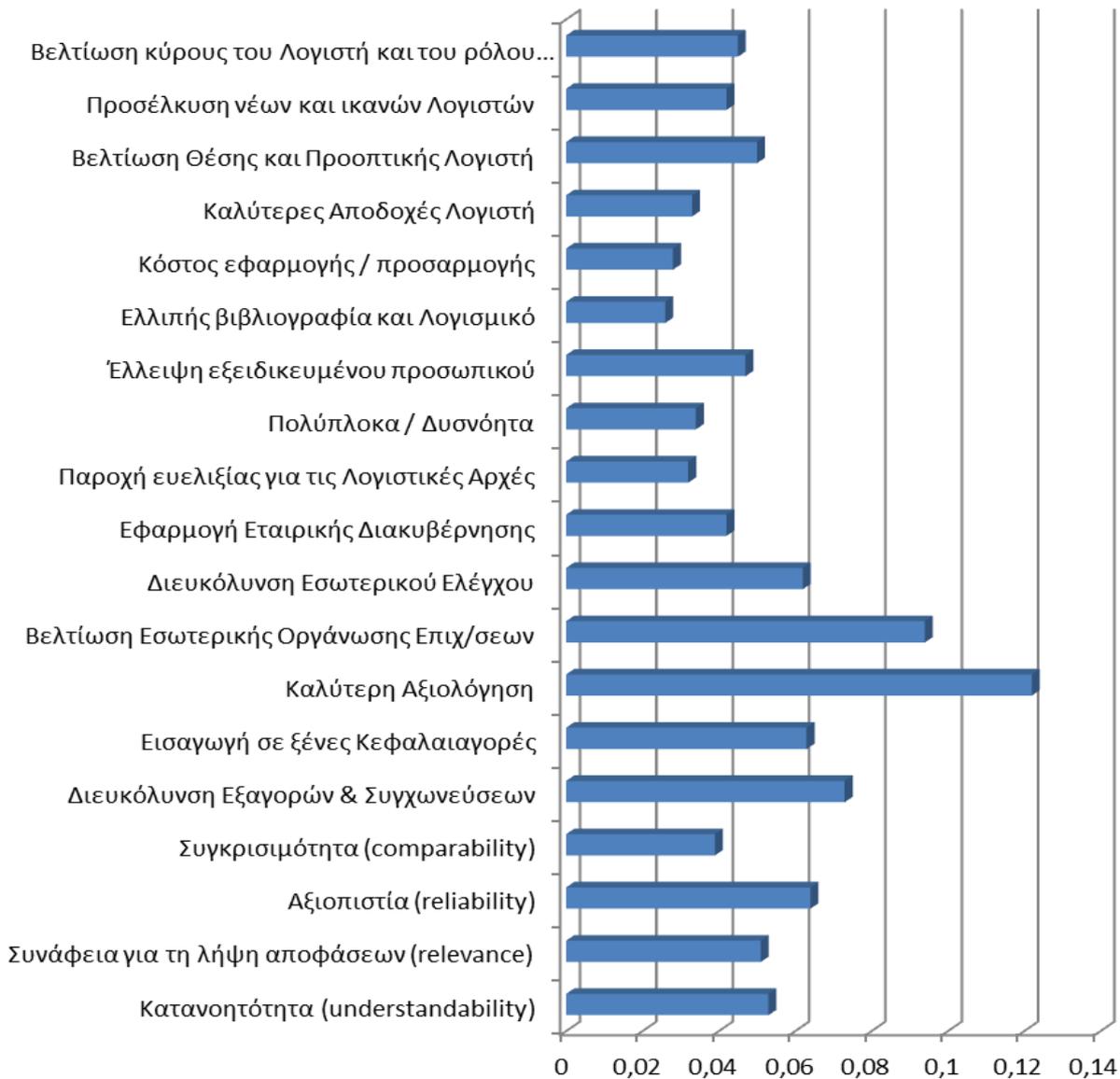
(Γ) Ιδιωτικοί Υπάλληλοι Οικονομολόγοι- Λογιστές

| ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΟΚΡΙΤΗΡΙΩΝ | | Global |
|-------------------------|---|--------|
| 1 | Κατανοητότητα (understandability) | 0,053 |
| 2 | Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,051 |
| 3 | Αξιοπιστία (reliability) | 0,064 |
| 4 | Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,039 |
| 5 | Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,073 |
| 6 | Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,063 |
| 7 | Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,122 |
| 8 | Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,094 |
| 9 | Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,062 |
| 10 | Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,042 |
| 11 | Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές | 0,032 |
| 12 | Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,034 |
| 13 | Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,047 |
| 14 | Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,026 |
| 15 | Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,028 |
| 16 | Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,033 |
| 17 | Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,050 |
| 18 | Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών | 0,042 |
| 19 | Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,045 |

Πίνακας 16. Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπαλλήλων Οικονομολόγων-Λογιστών

Παραθέτουμε και ένα ακόμα γράφημα (7) για την καλύτερη μελέτη των αποτελεσμάτων αυτής της κατηγορίας, δηλαδή των ιδιωτικών υπαλλήλων οικονομολόγων λογιστών.

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΟΚΡΙΤΗΡΙΩΝ



Γράφημα 3 Αποτελέσματα της αξιολόγησης των υποκριτηρίων αξιολόγησης Ιδιωτικών Υπάλληλων Οικονομολόγων-Λογιστών

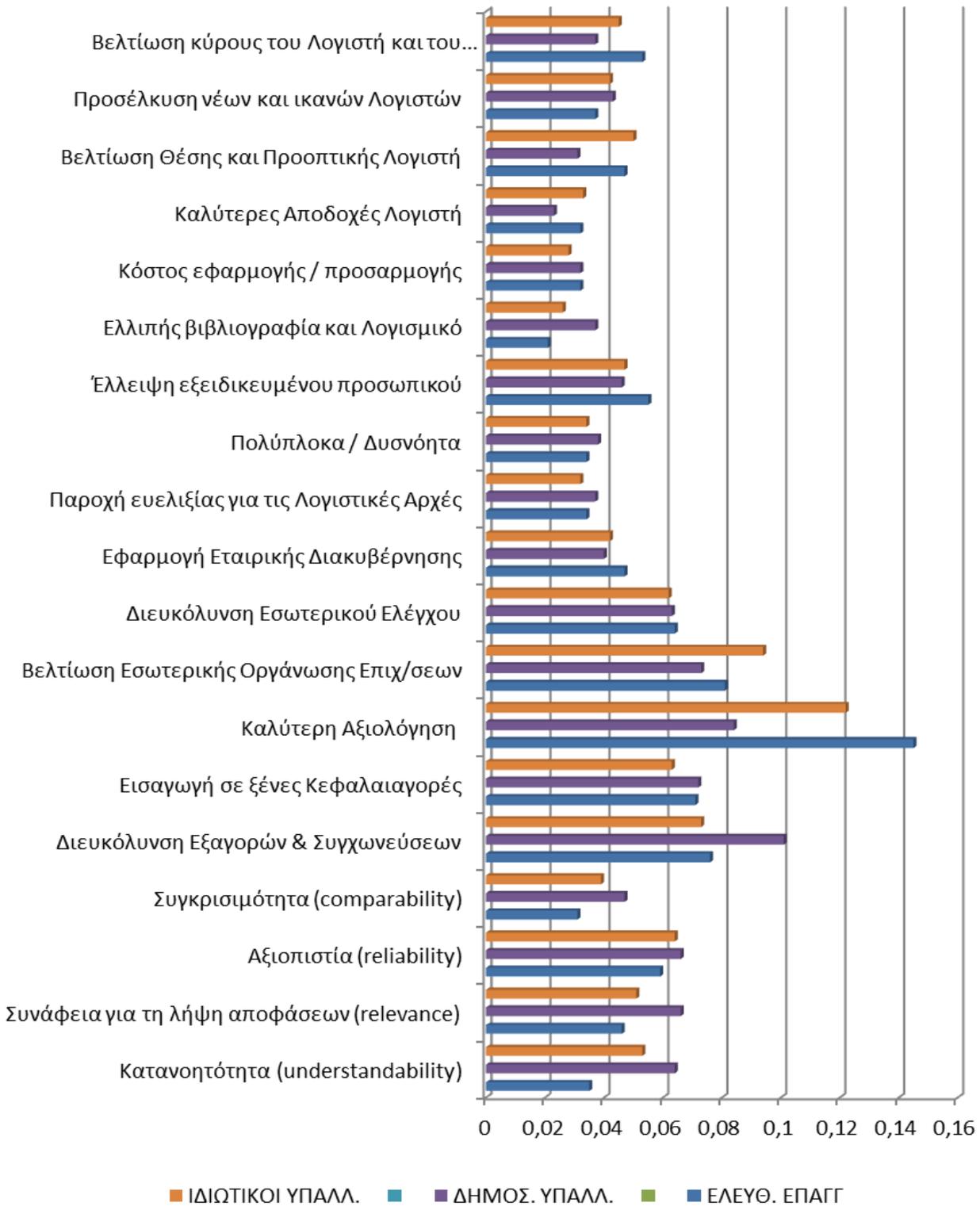
Παρατηρούμε ότι όπως και οι ελεύθεροι επαγγελματίες και ορκωτοί λογιστές στον προηγούμενο πίνακα, έτσι και οι ιδιωτικοί υπάλληλοι οικονομολόγοι λογιστές, θεωρούν την καλύτερη αξιολόγηση ως το σημαντικότερο υποκριτήριο της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Με βάση τα συνολικά συμπεράσματα έγινε η συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα και το αντίστοιχο γράφημα (πίνακας 17, γράφημα 8).

| | ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓ | Σειρά | ΔΗΜΟΣ. ΥΠΑΛΛ. | Σειρά | ΙΔΙΩΤΙΚΟΙ ΥΠΑΛΛ. | Σειρά |
|---|-------------------------|-------|--------------------------|-------|-----------------------------|-------|
| Κατανοητότητα (understandability) | 0,035 | 13 | 0,064 | 7 | 0,053 | 7 |
| Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance) | 0,046 | 11 | 0,066 | 5 | 0,051 | 8 |
| Αξιοπιστία (reliability) | 0,059 | 6 | 0,066 | 6 | 0,064 | 4 |
| Συγκρισιμότητα (comparability) | 0,031 | 18 | 0,047 | 9 | 0,039 | 14 |
| Διευκόλυνση Εξαγορών & Συγχωνεύσεων | 0,076 | 3 | 0,101 | 1 | 0,073 | 3 |
| Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές | 0,071 | 4 | 0,072 | 4 | 0,063 | 5 |
| Καλύτερη Αξιολόγηση | 0,145 | 1 | 0,084 | 2 | 0,122 | 1 |
| Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων | 0,081 | 2 | 0,073 | 3 | 0,094 | 2 |
| Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου | 0,064 | 5 | 0,063 | 8 | 0,062 | 6 |
| Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης | 0,047 | 9 | 0,040 | 12 | 0,042 | 12 |
| Παροχή ευελιξίας για τις Λογ. Αρχές | 0,034 | 14 | 0,037 | 14 | 0,032 | 17 |
| Πολύπλοκα / Δυσνόητα | 0,034 | 15 | 0,038 | 13 | 0,034 | 15 |
| Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού | 0,055 | 7 | 0,046 | 10 | 0,047 | 10 |
| Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό | 0,021 | 19 | 0,037 | 15 | 0,026 | 19 |
| Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής | 0,032 | 16 | 0,032 | 17 | 0,028 | 18 |
| Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή | 0,032 | 17 | 0,023 | 19 | 0,033 | 16 |
| Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή | 0,047 | 10 | 0,031 | 18 | 0,050 | 9 |
| Προσέλκυση νέων ικανών Λογιστών | 0,037 | 12 | 0,043 | 11 | 0,042 | 13 |
| Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου | 0,053 | 8 | 0,037 | 16 | 0,045 | 11 |

Πίνακας 17. Συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, για τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΟΚΡΙΤΗΡΙΩΝ



Γράφημα 8. Συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, για τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων

Στην συνολική αξιολόγηση υποκριτηρίων, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το υποκριτήριο «Καλύτερη Αξιολόγηση» οι δυο από τις τρεις ομάδες συμμετεχόντων (ελεύθεροι επαγγελματίες και ιδιωτικοί υπάλληλοι) κατέταξε στην πρώτη θέση.

Αντίστοιχα η τρίτη ομάδα συμμετεχόντων (δημόσιοι υπάλληλοι) ως πρώτο υποκριτήριο στο οποίο συμβάλλουν τα ΔΛΠ ανέφεραν την «Διευκόλυνση Εξαγορών και Συγχωνεύσεων Επιχειρήσεων».

«Η Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης των Επιχειρήσεων» αποτελεί για τις δυο από τις ομάδες των συμμετεχόντων (ελεύθεροι επαγγελματίες και ιδιωτικοί υπάλληλοι) το δεύτερο κατά σειρά κριτήριο το οποίο αξιολόγησαν ως θετικά συσχετιζόμενο με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ενώ η τρίτη ομάδα (δημόσιοι υπάλληλοι) κατέταξε στην δεύτερη θέση το υποκριτήριο της «Καλύτερης Αξιολόγησης».

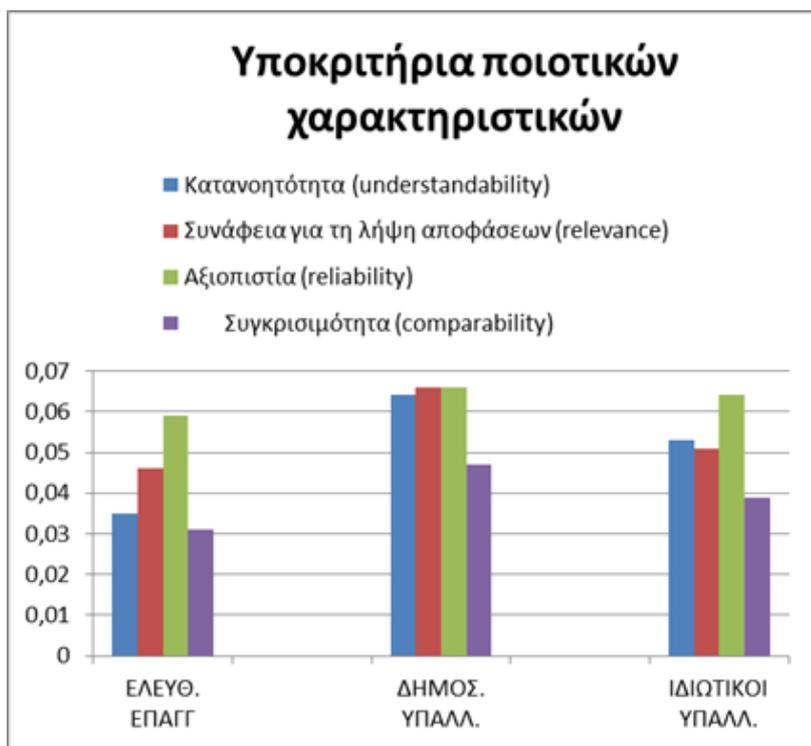
Στην τρίτη θέση με βάση τα αποτελέσματα κατατάσσεται το υποκριτήριο «Διευκόλυνση Εξαγορών και Συγχωνεύσεων» με βάση τις απαντήσεις των ομάδων των ελεύθερων επαγγελματιών και των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ η τρίτη ομάδα (ιδιωτικοί υπάλληλοι) κατέταξε στην 3^η θέση το υποκριτήριο «Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχειρήσεων».

Σε όλα τα υποκριτήρια δεν υπήρχαν σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των απαντήσεων των συμμετεχόντων ομάδων, εκτός από το κριτήριο της «Συγκρισιμότητας» όπου παρατηρήθηκαν σημαντικές διαφοροποιήσεις κατάταξης, καθώς η ομάδα των ελεύθερων επαγγελματιών το κατέταξε στην 18^η θέση, η ομάδα των δημοσίων υπαλλήλων στην 9^η και η ομάδα των ιδιωτικών υπαλλήλων στην 14^η.

Την τελευταία θέση (19^η) κατάταξης κατέλαβε το υποκριτήριο «Ελλιπής Βιβλιογραφία και Λογισμικό» σύμφωνα με τις απαντήσεις των ομάδων των ελευθέρων επαγγελματιών και των ιδιωτικών υπαλλήλων, ενώ οι δημόσιοι υπάλληλοι κατέταξαν στην τελευταία θέση το υποκριτήριο «Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή».

Κάνοντας μια πιο λεπτομερή σύγκριση, θα δούμε και τις διακυμάνσεις των απαντήσεων όλων των κατηγοριών των ερωτηθέντων συγκρίνοντας τα υποκριτήρια-στοιχεία του κάθε υποκριτηρίου. Παραθέτουμε κάποια γραφήματα που θα μας βοηθήσουν στη συγκεκριμένη ανάλυση.

A) Υποκριτήρια των ποιοτικών χαρακτηριστικών της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.



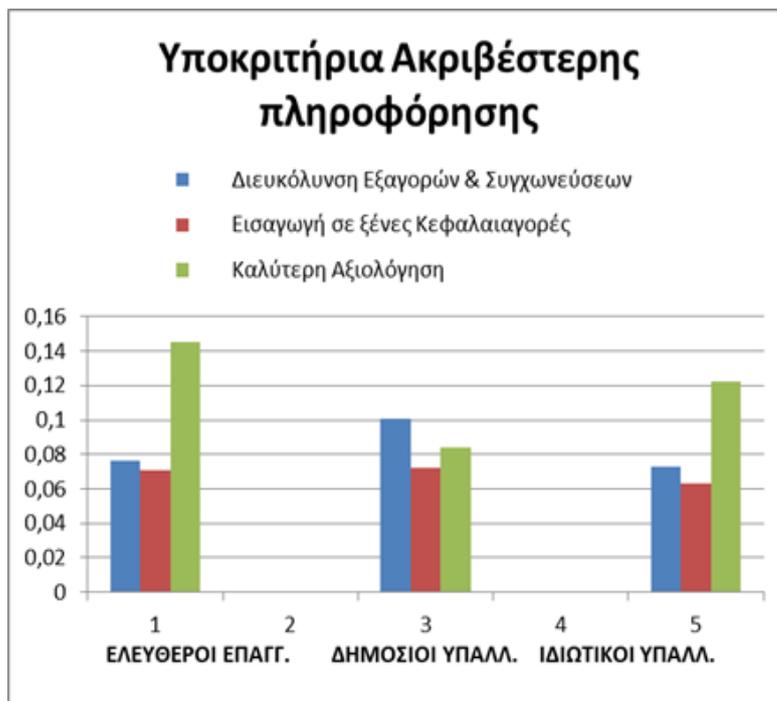
Παρατηρούμε μια ομοφωνία υπέρ της «Αξιοπιστίας που προσφέρει η Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ». Όπως ομοίως υπάρχει σύγκληση απόψεων και στην τελευταία θέση την οποία όλες οι κατηγορίες δίνουν στη «Συγκρισιμότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ». Άλλη μια παρατήρηση που μπορούμε να κάνουμε είναι ότι οι

δημόσιοι υπάλληλοι δίνουν σχεδόν την ίδια βαρύτητα στα τρία από τα τέσσερα στοιχεία του κριτηρίου και μόνο στη «Συγκρισιμότητα» διαφοροποιούνται.

B) Υποκριτήρια της Ακριβέστερης πληροφόρησης.

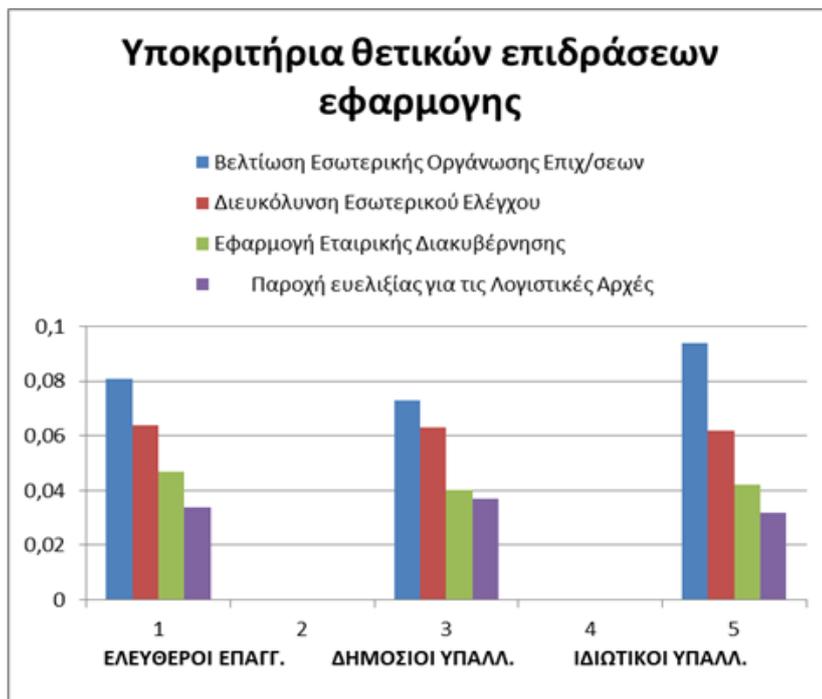
Εδώ η σημαντικότερη παρατήρηση που μπορούμε να κάνουμε είναι ότι λιγότερο ενδιαφέρον όλες οι κατηγορίες των λογιστών δείχνουν στο υποκριτήριο «Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές».

Και όπως προαναφέραμε βλέπουμε τη διαφοροποίηση που έχουν οι απόψεις των δημοσίων υπαλλήλων σε σχέση με τις άλλες δυο κατηγορίες, όσον αφορά την «Καλύτερη Αξιολόγηση».



Γράφημα 10. Υποκριτήρια της Ακριβέστερης πληροφόρησης

Γ) Υποκριτήρια των θετικών επιδράσεων εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.



Σε αυτό το κριτήριο βλέπουμε ότι οι απόψεις όλων των κατηγοριών συγκλίνουν απόλυτα σε όλα τα υποκριτήρια. Θεωρώντας ως σημαντικότερη τη «Βελτίωση της εσωτερικής Οργάνωσης», με τη «Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου» να ακολουθεί. Αφήνοντας στις δύο τελευταίες θέσεις την

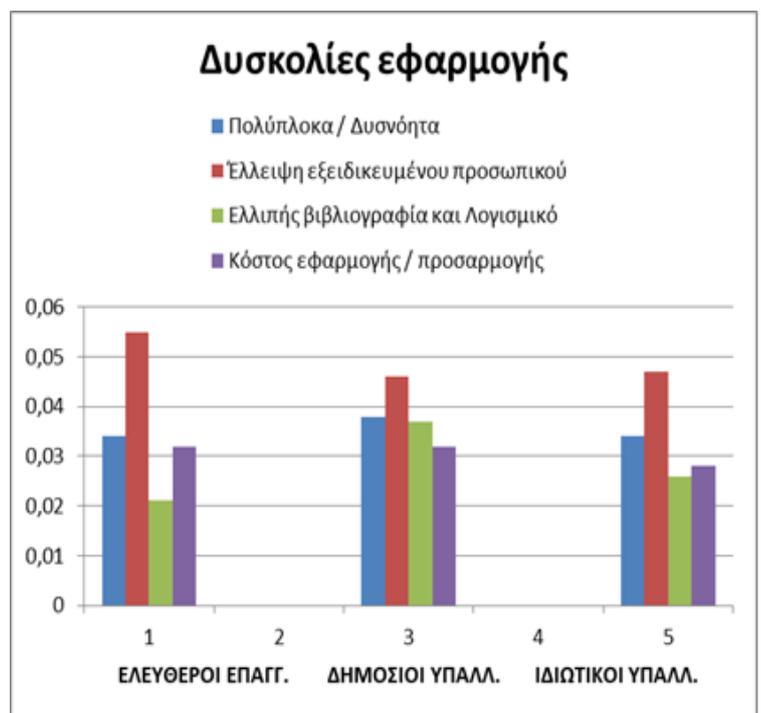
Γράφημα 11. Υποκριτήρια των θετικών επιδράσεων.

«Εφαρμογή Εσωτερικής Διακυβέρνησης» και την «Παροχή ευελιξίας στις Λογιστικές Αρχές» και μάλιστα με αξιοσημείωτη διαφορά.

«Εφαρμογή Εσωτερικής

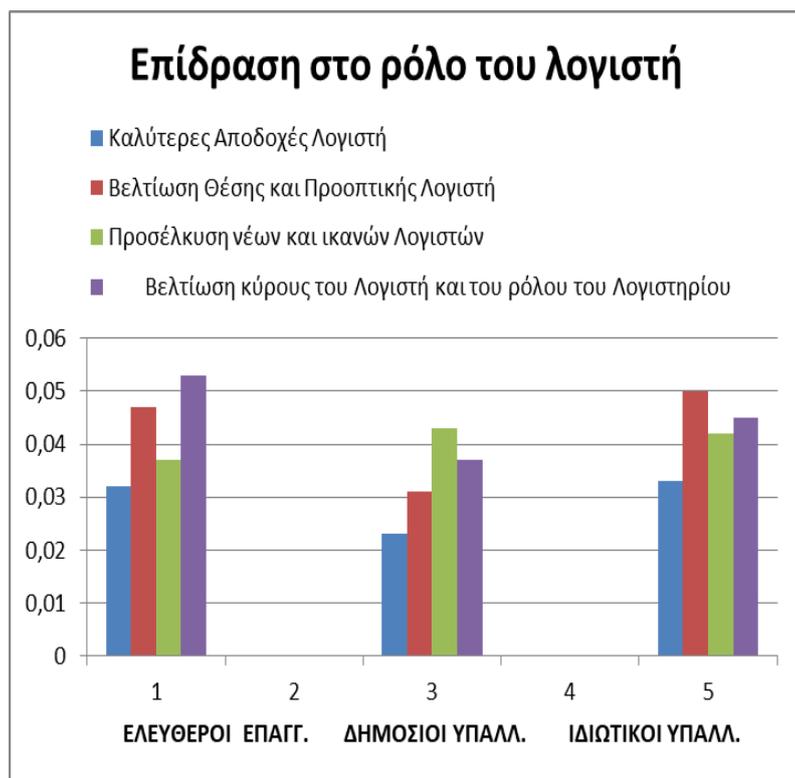
Δ)Υποκριτήριο Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Όσον αφορά τις δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όλες οι κατηγορίες των ερωτηθέντων έχουν την ίδια άποψη και θεωρούν ότι σημαντικότερη δυσκολία είναι η «Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού». Ενώ το γεγονός ότι υπάρχει «Ελλιπής βιβλιογραφία και λογισμικό» οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι ιδιωτικοί υπάλληλοι το κατατάσσουν στις μικρότερες δυσκολίες που αντιμετωπίζουν.



Γράφημα 12. Υποκριτήριο Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Ε) Υποκριτήριο Επίδραση στο ρόλο του λογιστή.



Γράφημα 13. Υποκριτήριο Επίδραση στο ρόλο του λογιστή

και Προοπτικής Λογιστή». Ενώ οι δημόσιοι υπάλληλοι διαφοροποιούνται εντελώς και θεωρούν ως σημαντικότερο την «Προσέλκυση νέων και ικανών λογιστών».

Είναι ίσως το κριτήριο στο οποίο εκφράζονται οι πιο υποκειμενικές απόψεις σε απόλυτη συνάρτηση με τη θέση του κάθε λογιστή, οικονομολόγου.

Σε αυτό το υποκριτήριο βλέπουμε ίσως τις μεγαλύτερες διαφοροποιήσεις και τη μεγαλύτερη διασπορά των απαντήσεων.

Παρατηρούμε ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες/ορκωτοί λογιστές θεωρούν σημαντικότερο όλων τη «Βελτίωση του Κύρους τους και του ρόλου του Λογιστηρίου».

Οι ιδιωτικοί υπάλληλοι κατατάσσουν στην πρώτη θέση το κριτήριο «Βελτίωση Θέσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας έχει δημιουργήσει ένα νέο οικονομικό πλαίσιο. Τόσο οι επιχειρήσεις όσο και τα ίδια τα κράτη πρέπει να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Η παγκοσμιοποίηση στο εμπόριο, την τεχνολογία και όλο το χρηματοπιστωτικό σύστημα οδήγησε στη ζήτηση για άμεσες ξένες επενδύσεις και ροές κεφαλαίων. Αυτή η κατάσταση έχει δημιουργήσει την επιθυμία για συνεχή και αξιόπιστη έκθεση των οικονομικών δεικτών από τους επενδυτές και ανέδειξε την αναγκαιότητα της συγκρισιμότητας.

Ο ρόλος των οικονομικών καταστάσεων στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό πεδίο είναι υψίστης σημασίας για την ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων και των αγορών αλλά και την προώθηση της αποτελεσματικότητας και της ανάπτυξης. Τα ΔΛΠ έχοντας ως γνώμονα την ενίσχυση της διαφάνειας και της οικονομικής αποτελεσματικότητας επιδιώκουν τη θέσπιση ενός κοινού πλαισίου αναφοράς τους διεθνώς, ώστε να επιτυγχάνεται έγκυρη και αξιόπιστη πληροφόρηση προς όλους τους ενδιαφερόμενους.

Η σημασία τους τονίζεται και από την ίδια την Ευρωπαϊκή Ένωση. Με τον κανονισμό 1606/2002, επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή τους από 2005 για όλες τις εταιρείες που συμμετέχουν στα Χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Έτσι και στην Ελλάδα από το 2005 και μετά οι εισηγμένες εταιρείες, υποχρεωτικά τηρούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, παρέχοντας με αυτό τον τρόπο πιο ομοιόμορφη και καλύτερη πληροφόρηση σε διεθνές επίπεδο. Στην Ελλάδα, η μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Δ.Λ.Π. έχει αρκετά θετικά αποτελέσματα όπως όμως και δυσκολίες στην υιοθέτηση και υλοποίησή τους από τις ελληνικές εταιρείες, σε σχέση με την οργάνωση και διοίκηση, δαπάνες υλοποίησης κ.λπ.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι μια πρόκληση αλλά και ταυτόχρονα μια ευκαιρία. Αυτό διότι, παρουσιάζοντας τα οικονομικά δεδομένα με έναν τρόπο κοινά αποδεκτό σε διεθνές επίπεδο ξεφεύγουν από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς και καλούνται να μετρήσουν τις πραγματικές τους δυνάμεις σε μια διευρυμένη αγορά.

Αναφορικά με την έρευνα, το πιο αξιοσημείωτο αποτέλεσμα που παρατηρούμε, είναι ότι το κριτήριο της «Ακριβούς Πληροφόρησης» εμφανίζεται συνολικά με τον υψηλότερο βαθμό ομοφωνίας ως προς τη σημασία αξιολόγησης από όλες τις επαγγελματικές κατηγορίες και μάλιστα με πολύ κοντινά ποσοστά. Δηλαδή 29% οι ελεύθεροι επαγγελματίες/ορκωτοί, 25,7% οι δημόσιοι υπάλληλοι και 25,8% οι ιδιωτικοί υπάλληλοι. Ακολουθεί το κριτήριο «Θετικές Επιδράσεις Εφαρμογής των ΔΛΠ», με τα ποσοστά να κυμαίνονται μεταξύ του 21% και 23%. Φαίνεται λοιπόν ότι όσοι ασχολούνται με την οικονομική επιστήμη αναζητούν την ακριβέστερη δυνατή πληροφόρηση.

Αντίθετα, τη μεγαλύτερη διακύμανση των απαντήσεων έχει το κριτήριο «Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ» με τους ελεύθερους επαγγελματίες να δίνουν 17% έναντι των ιδιωτικών υπαλλήλων με 20,7% και των δημοσίων 24,3%. Εδώ βλέπουμε τη μεγαλύτερη διασπορά στην αξιολόγηση.

Στις τελευταίες θέσεις βρίσκονται τα κριτήρια «Επίδραση στον Ρόλο του Λογιστή», με τους δημόσιους υπαλλήλους να δίνουν μόλις 13,4% και τους ελεύθερους επαγγελματίες και ιδιωτικούς υπαλλήλους να αξιολογούν το κριτήριο αυτό με 17%. Τα πολύ χαμηλά ποσοστά που δίνουν οι δημόσιοι υπάλληλοι είναι κατά κάποιο τρόπο αναμενόμενα, αν λάβουμε υπόψη μας ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ τους επηρεάζει λιγότερο στην εκτέλεση των καθημερινών τους καθηκόντων σε σχέση με τους άλλους κλάδους. Καθώς και το κριτήριο «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ», με ποσοστά 15,3% ,14% και 13,5% αντίστοιχα βρίσκεται και αυτό χαμηλά στις αξιολογήσεις.

Μια γενικότερη παρατήρηση από τα στοιχεία της έρευνας είναι ότι ενώ στην πρώτη θέση και οι τρεις κατηγορίες λογιστών αξιολογούν ως σημαντικότερο κριτήριο την «Ακριβέστερη πληροφόρηση», υπάρχει μια πλήρης διαφοροποίηση των δημοσίων υπαλλήλων από τις άλλες κατηγορίες στα υπόλοιπα κριτήρια. Όπως για παράδειγμα στο κριτήριο «Επίδραση στο ρόλο του λογιστή» οι δημόσιοι υπάλληλοι είναι οι μόνη κατηγορία η οποία θεωρεί ως σημαντικότερο υποκριτήριο την «Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών», όταν οι άλλες δυο κατηγορίες θεωρούν ως σημαντικότερη επίδραση τη «Βελτίωση της Θέσης» ή του «Κύρους τους».

Σαν γενικότερο συμπέρασμα θα μπορούσαμε να πούμε ότι στην Ελλάδα είμαστε έτοιμοι να δεχτούμε τις δυνατότητες που προσφέρουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Όπως αναφέραμε ήδη, η εφαρμογή τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι μια πρόκληση αλλά και ταυτόχρονα μια

ευκαιρία. Γι αυτό το λόγο είναι σημαντικό να τονίσουμε, ότι η μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ πρέπει να γίνει μετά από συστηματική προετοιμασία και λεπτομερή προγραμματισμό. Η ανάπτυξη ενός σχεδίου μετάβασης, βασισμένο σε διεθνής πρακτικές και προσαρμοσμένο στην ελληνική πραγματικότητα, κρίνεται απαραίτητη. Η αποφασιστικότητα, φυσικά και των εκάστοτε κυβερνήσεων και η πολιτική βούληση παίζει σημαντικό ρόλο, όσον αφορά την εφαρμογή τους και στον κρατικό μηχανισμό.

Είναι σημαντική η ύπαρξη μιας ομάδας ατόμων, που θα έχουν γνώση όχι μόνο στα πρότυπα αλλά και σε θέματα σχεδιασμού και εφαρμογής πληροφοριακών συστημάτων και η οποία θα είναι υπεύθυνη για τον συντονισμό και την εφαρμογή των προβλεπομένων του σχεδίου μετάβασης. Η εκπαίδευση του προσωπικού και η πρόσληψη, όπου είναι απαραίτητη, ειδικευμένου προσωπικού καθώς και η απόκτηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων κρίνεται απαραίτητη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ball R., (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, *Accounting and Business Research*, International Accounting Forum, pp. 4-26.
- Ballas A., D. Skoutela, C. Tzovas, (2010), The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece, *Managerial Finance*, 36(2), pp. 930-949.
- Callao S., J.J. Ignacio, (2010), Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?, *Accounting and Finance Department Managerial Auditing Journal*, 19(3), pp. 442-463.
- Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2000). *Handbook of qualitative research* (2η έκδ.). Thousand Oaks, Ca: Sage.
- Eisenhart, M. A. & Howe, K. R. (1992). Validity in educational research. Στους M. Le Compte, W. Millroy, & J. Preissle (Εκδ.), *The handbook of qualitative research in education*. San Diego: Academic Press
- Guba, E. S. & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. in N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Εκδ.), *Handbook of qualitative research* (p.p 105- 117). London: Sage.
- Haller, A., (2002). Financial accounting developments in the European Unions: Past Events and Future Prospects, *The European Accounting Review*, 11,1, 153-190.
- Hopf, C. (2004). Research ethics and qualitative research. In U. Flick, E. von Kardorff & I. Steinke (eds). *A companion to qualitative research* (pp. 335-339). London: Sage Publications.
- Hung, M., & Subramanyam, K. (2017). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies* , σσ. 623-657.

- Iatridis G., K. Dalla, (2011), The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis, *International Journal of Managerial Finance*, 7(3), pp. 282-302.
- Lincoln, Y. (2001). Varieties of validity: Quality in qualitative research. In J. Smart, & W. Tierney, *Higher education: Handbook of theory and research*. New York: Agathon Press
- Marshall, M. N. (1996). Sampling for qualitative research. *Family Practice*, 13(6), 522-525.
- Persakis A., E. Iatridis, (2016), The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study, *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, Elsevier.
- Prather-Kinsey J., (2010), Discussion of IFRS adoption in Europe and investment cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies, *International Journal of Accounting*, 45(3), pp. 161-177.
- Richards, L., & Morse, J.M. (2007). *Readme first for a users guide to qualitative methods* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage
- Saaty, T.L. (1980). *The Analytic Hierarchy Process, Planning, Priority Setting*,
- Saaty, T.L. (1986). *Axiomatic Foundation of the Analytic Hierarchy Process*, *Management Science*, Vol. 32, No.7
- Traianou, A. (2014). The centrality of ethics in qualitative research. In P. Leavy (ed.), *The Oxford handbook of qualitative research* (pp. 62-77). New York: Oxford University Press.
- Tsalavoutas I., L. Evans, (2010), Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size, *Managerial Auditing Journal*.
- Zéghal D., S. Chtourou, Y.M. Sellami, (2011), An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(2), pp. 60-75.
- Αθανός Σ., (2012), Η εναρμόνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ): Η περίπτωση της παρουσίασης και χειραγώγησης

των κερδών των εισηγμένων επιχειρήσεων, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.

Αληφαντής Γ., (2008), Χρηματοοικονομική Λογιστική, 3η έκδοση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Γεωργίου Α., (2003), Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

Γκίκας Δ., Α. Παπαδάκη, (2012), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γ.Μπένου, Αθήνα.

Καραγιάννης Ι., Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2014), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Καραγιάννης, Αθήνα.

Καραγιάννης Ι., Α. Καραγιάννη, Δ. Καραγιάννης, (2017), Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Ε.Λ.Π. στην Πράξη, 10η Έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη.

Καραγιώργος Θ., Α. Πετρίδης, (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ), Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

Κόντος Γ., (2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

Παπός Α., (2011), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα.

Πατατούκας Κ., Ε. Μπατσινίλας, (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν., (2004), Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν., (2009), Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν., (2009), Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Ροδοσθένους Μ., (2015), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Σημειώσεις Μαθήματος Λογιστικών Προτύπων.

- Ρόκας Θ.Α., (2016), Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ανάλυση ερμηνεία του νόμου καθώς και αλλαγές που έχει επιφέρει, Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, University of Nicosia.
- Σακέλλης Ε., (2005), Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Σακέλλης, Πειραιάς.
- Σγουρινάκης Ν., Β. Μιχελινάκης, (2009), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σταματόπουλος Δ., Π. Σταματόπουλος, Γ. Σταματόπουλος, (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση - Ερμηνεία, Εκδόσεις Σταματόπουλος Ι. & ΣΙΑ, Αθήνα.
- Τουρνα-Γερμανού Ε., (2015), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Κεφάλαιο 13, Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Αθήνα.
- Φίλος Α., (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.
- Χαραμής Ε., (2018), Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης - Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς, Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Διαδικτυακή βιβλιογραφία

- <https://www.ifrs.org/>