



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΔΠ/ΔΠΧΑ  
ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Ελένη Φράγκου

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης  
Αναπληρωτής Καθηγητής

Ιωάννινα, Νοέμβριος, 2018



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΜΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ  
ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Ελένη Φράγκου

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης  
Αναπληρωτής Καθηγητής

Ιωάννινα, Νοέμβριος, 2018

**ASSESSMENT CRITERIA FOR THE APPLICATION OF IAS / IFRS  
BY GREEK COMPANIES**

## **Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Πρέβεζα, Νοέμβριος 2018

### **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Επιβλέπων καθηγητής

Μιχαήλ Διακομιχάλης,

Αναπληρωτής Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Αντώνιος Γεωργόπουλος,

Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής

Κωνσταντίνος Καραμάνης,

Αναπληρωτής Καθηγητής

© Φράγκου Ελένη, 2018.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## **Δήλωση μη λογοκλοπής**

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις διατάξεις 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.

Φράγκου Ελένη

Υπογραφή

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Ολοκληρώνοντας την παρούσα Διπλωματική Εργασία θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους τους καθηγητές του Π.Μ.Σ. για τις γνώσεις που μου προσέφεραν κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

Ιδιαίτερα, ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ, αφενός για την πολύτιμη επιστημονική του καθοδήγηση και τις καθοριστικές του συμβουλές κατά τη συγγραφή της διπλωματικής μου εργασίας και αφετέρου για τη συμπαράσταση και στήριξη του σε ανθρώπινο επίπεδο.

Επίσης ευχαριστώ θερμά, όλους τους συμμετέχοντες στην έρευνα καθώς με την πολύτιμη βοήθειά τους συνέβαλλαν στην υλοποίηση της παρούσας μελέτης.

Και τέλος, ευχαριστώ την οικογένεια μου και τα οικεία μου πρόσωπα, διότι με την αμέριστη κατανόηση και την συνεχή ηθική συμπαράσταση τους, συνέβαλλαν στην ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η διεθνοποίηση των αγορών, με την απελευθέρωση της κίνησης χρηματικών κεφαλαίων και ο πολυεθνικός χαρακτήρας του μετοχικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων, οδήγησε στη θεσμοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, ως κοινού πλαισίου κατάρτισης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από εταιρείες με κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές. Σήμερα όλο και περισσότερες επιχειρήσεις είτε υποχρεούνται είτε επιλέγουν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ-ΔΠΧΑ. Αδιαμφισβήτητα τα ΔΛΠ-ΔΠΧΑ παρέχουν αυξημένο επίπεδο εμπιστοσύνης τόσο στους επενδυτές και εν γένει στους συναλλασσόμενους μιας εταιρείας όσο και στους εποπτευόμενους φορείς αυτής. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις από την 01/01/2005, αποτέλεσε το κίνητρο διεξαγωγής μιας έρευνας, με θέμα την αξιολόγηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, από τους ίδιους τους ανθρώπους που καλούνται να τα εφαρμόσουν. Η έρευνα διενεργήθηκε σε επαγγελματίες του χώρου, οι οποίοι σχετίζονται άμεσα με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Συγκεκριμένα στην έρευνα συμμετείχαν, οι Οικονομικοί διευθυντές/Προϊστάμενοι Λογιστηρίου των εισηγμένων εταιρειών, οι Ορκωτοί ελεγκτές και οι φορολογικοί ελεγκτές που εργάζονται στο ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. Στη συνέχεια καθορίστηκαν τα επιμέρους κριτήρια αξιολόγησης, της συγκεκριμένης έρευνας. Τα κριτήρια αφορούν: τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ-ΔΠΧΑ, την ακριβέστερη πληροφόρηση που παρέχουν, τις θετικές επιδράσεις εφαρμογής τους, τις δυσκολίες εφαρμογής τους και τέλος την επίδρασή τους στο ρόλο του λογιστή. Στόχος της έρευνας είναι να προσδιοριστεί ο βαθμός σημαντικότητας των συγκεκριμένων κριτηρίων, σύμφωνα με την άποψη των εμπλεκόμενων ομάδων. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίου, το οποίο δόθηκε από τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ, ενώ η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε ήταν η Αναλυτική Ιεραρχική Προσέγγιση (Analytic Hierarchy Process) του T. Saaty. Οι συμμετέχοντες χρησιμοποιώντας την κλίμακα σχετικής σημαντικότητας του Thomas Saaty, κλήθηκαν να κατατάξουν τα εν λόγω κριτήρια βασιζόμενοι στη σημαντικότητα που οι ίδιοι προσδίδουν σε κάθε κριτήριο. Τα αποτελέσματα που εξήχθησαν κατέδειξαν ότι οι Ορκωτοί ελεγκτές και οι φορολογικοί ελεγκτές έχουν εκ διαμέτρου αντίθετες απόψεις σχετικά με τον βαθμό σημαντικότητας των κριτηρίων, ενώ οι Οικονομικοί διευθυντές είχαν μία σχετική σύμπνοια απόψεων και με τις δύο ομάδες. Γενικά, θα μπορούσαμε να συμπεράνουμε ότι η κατάταξη των κριτηρίων εξαρτάται από το ρόλο που καλείται να διαδραματίσει στην εφαρμογή τους, η κάθε ομάδα ερωτώμενων.



**Λέξεις-κλειδιά:** Εφαρμογή ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Αξιολόγηση ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Ελληνικές Εισηγμένες Εταιρείες, Αναλυτική Ιεραρχική Διαδικασία.

## **ABSTRACT**

The internationalization of markets, with the release of money laundering and the multinational nature of the company's share capital, led to the institutionalization of IAS / IFRS, as a common framework for the preparation of financial information, by listed companies listed on regulated markets. Today, more and more businesses are either obliged or willing to apply IFRS. Undoubtedly, IFRSs provide an increased level of confidence both to the investors and generally to the traders of a company and its supervised entities. The adoption of IAS / IFRS by Greek listed companies since 01/01/2005 has been the incentive to conduct a research on the assessment of IAS / IFRS by the people themselves who are called upon to implement them. The survey was conducted by professionals in the field, who are directly related to the application of IAS / IFRS. Specifically in the survey were the Chief Financial Officers / Chief Accountants of the listed companies, the Certified Auditors and the tax auditors working at KE.ME.EII. Subsequently, the individual evaluation criteria for this research were defined. The criteria concern: the qualitative characteristics of the IFRS, the more accurate information they provide, the positive effects of their application, the difficulties of their application and finally their effect on the role of the accountant. The aim of the survey is to determine the degree of significance of these criteria, according to the views of the groups involved. The research was carried out using a questionnaire, which was given by the supervisor Professor Diakomichalis Michail, while the methodology used was T. Saaty's Analytic Hierarchy Process. The participants, using Thomas Saaty's relative importance scale, were asked to classify these criteria based on the importance they attach to each criterion. The results exported have shown that the Certified Auditors and the Tax Auditors have diverging views on the degree of relevance of the criteria, while the Chief Financial Officers have a consistent consensus with both groups. In general, we could conclude that the ranking of the criteria depends on the role that each group of respondents is asked to play in their implementation.

**Keywords:** Application of IAS/IFRS, IAS/IFRS Rating, Greek Listed Companies, Analytical Hierarchical Process.

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	vi
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	vii
ABSTRACT .....	ix
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ .....	x
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ / ΕΙΚΟΝΩΝ .....	xiii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	xiv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ .....	1
1.1 Ανάγκη για Λογιστική Τυποποίηση .....	1
1.2 Η Λογιστική Τυποποίηση Στην Αμερική .....	2
1.3 Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ευρώπη .....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	6
2.1 Τα Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΑ).....	6
2.2 Όργανα Κατάρτισης και Παρακολούθησης των Προτύπων .....	7
2.2.1 Επιτροπή Ελέγχου – Monitoring Board .....	7
2.2.2 Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS Foundation .....	9
2.2.3 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB).....	10
2.2.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Interpretations Committee).....	12
2.2.5 Συμβουλευτικό Συμβούλιο των ΔΠΧΑ (IFRS Advisory Council – IFRSAC)..	13
2.2.6 Συμβουλευτικό Φόρουμ για τα Λογιστικά Πρότυπα (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF) .....	14
2.2.7 Ομάδες Εργασίας (Working Groups) .....	15
2.3 Διαδικασία Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και των Διερμηνειών .....	16
2.3.1 Διαδικασία Έκδοσης ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	16
2.3.2 Διαδικασία Έκδοσης Διερμηνειών .....	19
2.4 Η Δομή των ΔΛΠ /ΔΠΧΑ.....	20
2.5 Το Πλαίσιο Αρχών (The Conceptual Framework Project).....	22
2.5.1. Πεδίο εφαρμογής .....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ .....	30
3.1 Η Προσπάθεια Λογιστικής Τυποποίησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση .....	30
3.2 Η Υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από την Ευρωπαϊκή Ένωση.....	32

3.2.1 Ανάπτυξη Μηχανισμού Υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από την Ευρωπαϊκή Ένωση.....	33
3.3 Η Επέκταση της Λογιστικής Τυποποίησης στο Δημόσιο Τομέα και στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις .....	34
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....</b>	<b>36</b>
4.1 Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ελλάδα.....	36
4.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ).....	38
4.2.1 Βασικές Αρχές του ΕΓΛΣ .....	39
4.2.2 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.....	40
4.2.3 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ΕΓΛΣ.....	41
4.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) Ν. 4308/2014.....	42
4.3.1 Κατάργηση Υφιστάμενου Θεσμικού Πλαισίου .....	42
4.3.2 Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες Οντοτήτων .....	43
4.3.3 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.....	45
4.3.4 Θεμελιώδεις Παραδοχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ .....	46
4.3.5 Διπλογραφικό - Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.....	47
4.3.6 Το σχέδιο λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	48
4.3.7 Σημαντικές Αλλαγές που Επήλθαν με τα Ε.Λ.Π.....	49
4.4 Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.....	52
4.4.1. Οι Επιχειρήσεις που είναι Υπόχρεες στην Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	52
4.4.2. Δυσκολίες Μετάβασης στα ΔΛΠ.....	57
4.4.3 Οφέλη απο την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	58
4.4.4 Βασικές Αλλαγές από την Εφαρμογή των ΔΛΠ - Αλλαγές που επέφεραν τα ΔΛΠ.....	60
4.4.5 Παρουσίαση ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	61
4.4.6. Έρευνες Εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΑ Στην Ελλάδα .....	94
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>98</b>
5.1 Σχεδιασμός και Διεξαγωγή της Έρευνας.....	98
5.1.1 Μεθοδολογία της Έρευνας.....	98
5.1.2 Σκοπός της Έρευνας.....	101
5.1.3 Το Εργαλείο της Έρευνας .....	103
5.1.4 Το Δείγμα και η Στατιστική Επεξεργασία.....	103
5.1.5 Δυσκολίες διεξαγωγής της έρευνας.....	105
5.2 Ανάλυση των Αποτελεσμάτων της Έρευνας.....	105
5.2.1. Αξιολόγηση Κριτηρίων και Υπο-κριτηρίων – Η Άποψη της Κάθε Ομάδας... ..	106
5.2.2 Αξιολόγηση Των Κριτηρίων Και Των Υποκριτηρίων – Η Άποψη Των Τριών Ομάδων.....	113

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	122
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	128

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ / ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 2.1	Δομή Ιδρύματος των IFRS .....
Εικόνα 5.1	Συνοπτική ιεραρχία τριών επιπέδων για το πρόβλημα επιλογής στην ΑΗΡ .....
Διάγραμμα 5.1	Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους/ Οικονομολόγοι .....
Διάγραμμα 5.2:	Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους/ Λογιστές .....
Διάγραμμα 5.3:	Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Δημοσίους υπαλλήλους/ Οικονομολόγους .....
Διάγραμμα 5.4:	Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Δημοσίους υπαλλήλους / Οικονομολόγους .....
Διάγραμμα 5.5:	Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Ελεύθερους Επαγγελματίες/ Οικονομολόγους/ Ορκωτούς Ελεγκτές .....
Διάγραμμα 5.6:	Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Ορκωτούς Ελεγκτές .....
Διάγραμμα 5.7:	Σύγκριση Κριτηρίων μεταξύ των Ελεύθερων επαγγελματιών/Ορκωτών Ελεγκτών, των Δημοσίων υπαλλήλων και των Ιδιωτικών υπαλλήλων .....
Διάγραμμα 5.8:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Ποιοτικά Χαρακτηριστικά, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων .....
Διάγραμμα 5.9:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Ακριβέστερη Πληροφόρηση, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων .....
Διάγραμμα 5.10:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Θετικές Επιδράσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων .....
Διάγραμμα 5.11:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων .....
Διάγραμμα 5.12:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Επίδραση Στο Ρόλο Του Λογιστή, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων .....
Διάγραμμα 5.13:	Σύγκριση Υπο-κριτηρίων μεταξύ των Ελεύθερων επαγγελματιών/Ορκωτών Ελεγκτών, των Δημοσίων υπαλλήλων και των Ιδιωτικών υπαλλήλων .....

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

### Στην ελληνική γλώσσα

<b>Α.Ε.</b>	Ανώνυμη Εταιρεία
<b>Γ.Λ.Σ</b>	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>Δ.Λ.Π.</b>	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
<b>Δ.Π.Χ.Α.</b>	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
<b>Δ.Π.Χ.Π.</b>	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>ΕΛΔΠΧΑ</b>	Επιτροπή Διεργησιών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
<b>Ε.Ε.</b>	Ευρωπαϊκή Ένωση, Ετερόρρυθμη Εταιρεία
<b>ΕΚ</b>	Ευρωπαϊκός Κανονισμός
<b>Ε.Λ.Π</b>	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
<b>ΕΛΤΕ</b>	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Και Ελέγχων
<b>Ε.Π.Ε.</b>	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
<b>Ε.Ο.Κ.</b>	Ευρωπαϊκή Οικονομική Οντότητα
<b>ΗΠΑ</b>	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
<b>Ι.Κ.Ε.</b>	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
<b>Κ.Β.Σ.</b>	Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων
<b>ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ</b>	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
<b>Κ.Λ.Σ.</b>	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο
<b>Κ.Φ.Α.Σ.</b>	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
<b>ΜΕΔ</b>	Μόνιμη Επιτροπή Διεργησιών
<b>ΜΜΕ</b>	Μικρο-Μεσαίες Επιχειρήσεις
<b>Ν. ή ν.</b>	Νόμος
<b>Ν.Δ</b>	Νομοθετικό Διάταγμα
<b>Ο.Ε.</b>	Ομόρρυθμη Εταιρεία
<b>Π.Δ.</b>	Προεδρικό Διάταγμα
<b>ΠΟΛ.</b>	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
<b>ΣΔΛΠ</b>	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
<b>ΣΟΛ Α.Ε</b>	Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές Ανώνυμη Εταιρεία
<b>Φ.Ε.Κ</b>	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
<b>ΧΑΑ</b>	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

## Στην Αγγλική Γλώσσα

<b>AHP</b>	Analytic Hierarchy Process
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Accounting Publicans
<b>ARC</b>	Accounting Regulatory Committee
<b>ASAF</b>	Accounting Standards Advisory Forum
<b>EFRAG</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>FIFO</b>	First In First Out
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee
<b>IASCF</b>	International accounting Standards Committee Foundation
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretations Committee
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>IFRSAC</b>	International Financial Reporting Standards Advisory Council
<b>IFRSF</b>	International Financial Reporting Standards Foundation
<b>IFRSIC</b>	International Financial Reporting Standards Interpretations committee
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standards Board
<b>MCDM</b>	Multiple Criteria Decision Making
<b>SIC</b>	Standing Interpretation Committee
<b>SMEs</b>	Small and Medium – Sized Enterprises
<b>U.S. GAAP</b>	United States Generally Accepted Accounting Principles



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

## 1.1 Ανάγκη για Λογιστική Τυποποίηση

Λογιστική (accounting) είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή οικονομικών, κατά κανόνα, πληροφοριών οι οποίες αναφέρονται στις οικονομικές μονάδες (επιχειρήσεις) και αποσκοπεί στο να υποβοηθήσει τους ενδιαφερόμενους για τις μονάδες αυτές, να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις. (Χρήστος Βαζ. Ναούμ 1994, σελ. 15)

Ο αντικειμενικός σκοπός της Λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών τόσο στη διοίκηση της εταιρείας, για την αποτελεσματική λειτουργία, τον έλεγχο και γενικά την ορθή διαχείριση των μονάδων αυτών, όσο και σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός των οικονομικών μονάδων για τη λήψη ορθών αποφάσεων επί θεμάτων επενδύσεων, χορηγήσεως πιστώσεων, κρατικής πολιτικής. Τέτοιου είδους πρόσωπα είναι π.χ. οι Εταίροι και Μέτοχοι που δεν συμμετέχουν άμεσα στη διοίκηση των οικονομικών μονάδων, οι Τράπεζες και άλλοι πιστωτές, οι επενδυτές, οι Κρατικές υπηρεσίες και οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές. (Χρήστος Βαζ. Ναούμ). Οι πληροφορίες αυτές, γνωστοποιούνται στους ενδιαφερόμενους μέσω των Οικονομικών - λογιστικών καταστάσεων, που συντάσσουν οι επιχειρήσεις. Οι λογιστικές καταστάσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι αποτελούν το τελικό «προϊόν» της χρηματοοικονομικής λογιστικής, που έχουν ως στόχο να παρουσιάσουν με τρόπο σαφή και περιεκτικό τα αποτελέσματα της δραστηριότητας μιας επιχείρησης, όπως την οικονομική θέση, τις μεταβολές της οικονομικής θέσης και την αποδοτικότητα της. Οι λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συντάσσονται με βάση τα λογιστικά πρότυπα κάθε χώρας, προκειμένου οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές να είναι συγκρίσιμες μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη συγκεκριμένη χώρα. Με τον όρο λογιστικά πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο κανόνων που ρυθμίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα στα πλαίσια λειτουργίας μιας επιχείρησης, πρέπει να παρουσιαστούν στις οικονομικές καταστάσεις της.

Το ενδιαφέρον για τα λογιστικά πρότυπα έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια εξαιτίας των σημαντικών μεταβολών και ανακατατάξεων που έχει υποστεί και εξακολουθεί να υφίσταται η οικονομία σε παγκόσμιο επίπεδο. Η διεθνοποίηση των αγορών, με την απελευθέρωση της κίνησης χρηματικών κεφαλαίων από χώρα σε χώρα, ο πολυεθνικός χαρακτήρας του μετοχικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων, με τη συμμετοχή ανώνυμων ιδιωτών εγχώριων ή και ξένων καθώς επίσης και θεσμικών επενδυτών (αμοιβαίων

κεφαλαίων, συνταξιοδοτικών ταμείων κ.α.). Η απελευθέρωση του εμπορίου και το άνοιγμα των οικονομικών συνόρων έδωσε τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επεκτείνουν τις οικονομικές δραστηριότητες τους και να αντλούν κεφάλαια σε διεθνές επίπεδο, παράλληλα έδωσε τη δυνατότητα στους επενδυτές να τοποθετούν κεφάλαια και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Στα πλαίσια αυτά της αυξανόμενης ενοποίησης της παγκόσμιας οικονομίας, οι δημοσιευμένες καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο μελέτης σε πολλές χώρες ταυτόχρονα για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών και επενδυτικών αποφάσεων. Κρίθηκε λοιπόν επιτακτική ανάγκη να υιοθετηθούν κοινές αποδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες παγκοσμίως για τη σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων έτσι ώστε η πληροφόρηση που θα παρέχουν σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση και την παραγωγική δραστηριότητα όλων των επιχειρήσεων, να είναι ομοιόμορφη, κατανοητή, αξιόπιστη και συγκρίσιμη διεθνώς.

## **1.2 Η Λογιστική Τυποποίηση Στην Αμερική**

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής.

Το 1887, ιδρύθηκε, ως επαγγελματικό σώμα, η Αμερικανική Ένωση Λογιστών (American Association of Public Accountants), που ήταν και ο πρόδρομος του σημερινού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών. Το 1929 το Αμερικανικό Ίδρυμα Λογιστών – AIA (American Institute of Accountants) δημιούργησε την επιτροπή της λογιστικής διαδικασίας – CAP (Committee of Accounting Procurement), που ήταν η πρώτη οργάνωση ιδιωτικού τομέα με στόχο τη δημιουργία λογιστικών προτύπων στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Η επιτροπή αυτή το 1939 δημοσίευσε τα ARB (Accounting Research Bulletin) και το 1957 μετονομάστηκε σε Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών – AICPA (American Institute of Certified Accounting Publicans). Το 1973 ιδρύθηκε το Αμερικανικό Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής – FASB (Financial Accounting Standards Board). Το FASB είναι ο ανεξάρτητος, ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός, ο οποίος θεσπίζει πρότυπα χρηματοοικονομικής λογιστικής και βασιζόμενος στα ευρήματα του AICPA κατάφερε το 1973 να δημιουργήσει τα US GAAP.

Έως σήμερα, το FASB είναι ο κύριος φορέας που είναι αρμόδιος για την έκδοση των U.S. GAAP. Τα U.S. GAAP αποτελούν τις αρχές της λογιστικής τυποποίησης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, που αφορούν μη κυβερνητικές, ιδιωτικές μη κερδοσκοπικές και κερδοσκοπικές επιχειρήσεις. Το 2009 πραγματοποιήθηκε και η κωδικοποίηση των US

GAAP, τα λεγόμενα ASC (Accounting Standards Codification). Το FASB αναγνωρίζεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ως το καθορισμένο λογιστικό πρότυπο για τις δημόσιες επιχειρήσεις. Τα πρότυπα FASB αναγνωρίζονται ως έγκυρα από πολλούς άλλους οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένων των κρατικών συμβουλίων λογιστικής και του αμερικανικού ινστιτούτου CPA (AICPA). Το FASB αναπτύσσει και εκδίδει χρηματοοικονομικά πρότυπα μέσω μιας διαφανούς και χωρίς αποκλεισμούς διαδικασίας που αποσκοπεί στην προώθηση της οικονομικής πληροφόρησης, η οποία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στους επενδυτές και σε άλλους που χρησιμοποιούν οικονομικές εκθέσεις.

Το Ίδρυμα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FAF-Financial and Accounting Foundation) υποστηρίζει και επιβλέπει το FASB. Η FAF ιδρύθηκε το 1972 και είναι ο ανεξάρτητος, ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός που εδρεύει στο Norwalk του Connecticut και είναι υπεύθυνος για την εποπτεία, τη διαχείριση, τη χρηματοδότηση και τον διορισμό του FASB και του Συμβουλίου Κυβερνητικών Λογιστικών Προτύπων (GASB). (en.wikipedia.org)

### 1. Αποστολή του FASB

Η συλλογική αποστολή του FASB, του Συμβουλίου Κυβερνητικών Λογιστικών Προτύπων (GASB) και του FAF είναι να θεσπίσει και να βελτιώσει τα πρότυπα χρηματοοικονομικής λογιστικής και υποβολής εκθέσεων, ώστε να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στους επενδυτές και άλλους χρήστες των οικονομικών εκθέσεων και να εκπαιδεύει τους ενδιαφερόμενους για τον καλύτερο τρόπο κατανόησης και εφαρμογής αυτών των προτύπων.

Το FASB, το GASB, οι Διευθυντές και η διοίκηση του FAF έχουν τις εξής αρμοδιότητες:

Το FASB και το GASB είναι επιφορτισμένα με τον καθορισμό των υψηλότερων ποιοτικών προτύπων μέσω μιας διαδικασίας που είναι ισχυρή, ολοκληρωμένη και χωρίς αποκλεισμούς.

Η διοίκηση του FAF είναι υπεύθυνη για την παροχή στρατηγικών συμβουλών και υπηρεσιών που υποστηρίζουν τις εργασίες των συμβουλίων καθορισμού προτύπων.

Οι Σύμβουλοι του FAF είναι υπεύθυνοι για την επίβλεψη και την προώθηση μιας ανεξάρτητης και αποτελεσματικής διαδικασίας καθορισμού προτύπων.

### 2. Τα μέλη του FASB

Τα επτά μέλη του FASB υπηρετούν με πλήρη απασχόληση και, για να προωθήσουν την ανεξαρτησία τους, πρέπει να αποσυνδέσουν τις σχέσεις με τις

επιχειρήσεις ή τα ιδρύματα που εξυπηρετήσαν πριν από την ένταξή τους στο διοικητικό συμβούλιο. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζονται γενικά από το Διοικητικό Συμβούλιο του FAF για πενταετή θητεία. Μπορούν να υπηρετήσουν έως και 10 χρόνια.

### 3. Διαδικασία επιλογής των μελών του FASB

Τα μέλη του FASB διορίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο του Ιδρύματος Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FAF). Για να διασφαλιστεί η ισορροπία των προοπτικών στο FASB, η Επιτροπή Διορισμών του Διοικητικού Συμβουλίου ζητάει υποψηφιότητες από ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων βασικών φορέων που αντιπροσωπεύουν ένα ευρύ φάσμα χρηστών και συντακτών οικονομικών καταστάσεων, καθώς και ακαδημαϊκούς, δημόσιες και ιδιωτικές εταιρείες, οργανισμούς και ρυθμιστικές αρχές, καθώς και επιχειρήσεις επαγγελματικής έρευνας.

### 4. Συμβουλευτικές ομάδες του FASB

Στη διαδικασία κατάρτισης των US GAAP συμμετέχουν και άλλες ομάδες που έχουν συμβουλευτικό ρόλο. Ο πρωταρχικός ρόλος των μελών της συμβουλευτικής ομάδας είναι να μοιραστούν τις απόψεις και την εμπειρία τους με το διοικητικό συμβούλιο σε θέματα που σχετίζονται με τα σχέδια στην ημερήσια διάταξη του συμβουλίου, πιθανά νέα θέματα της ατζέντας, πρακτική και εφαρμογή νέων προτύπων, στρατηγικά και άλλα θέματα. Οι πληροφορίες που παρέχονται από τα μέλη της συμβουλευτικής ομάδας διαβιβάζονται στο συμβούλιο με ποικίλους τρόπους, συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων συμβουλευτικών συνεδριάσεων και των σχολίων επιστολών. Οι Συμβουλευτικές Ομάδες FASB είναι μόνιμοι συνεργάτες του FASB.

([www.fasb.org](http://www.fasb.org)) ([www.accountingfoundation.org/strategicplan](http://www.accountingfoundation.org/strategicplan))

## **1.3 Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ευρώπη**

Το 1966 με πρωτοβουλία του Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών του Ηνωμένου Βασιλείου (ICAEW), και με τη συνεργασία των λογιστικών σωματείων των ΗΠΑ (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) και του Καναδά (Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA) δημιουργήθηκε η οργάνωση με την ονομασία Διεθνής Ομάδα Μελέτης Λογιστών (Accountants International Study Group - AISG), αρμοδιότητα της οποίας ήταν να συντάσσει συγκριτικές μελέτες και ελεγκτικές πρακτικές, για θέματα λογιστικής και ελέγχου, στις εν λόγω χώρες. Η εν λόγω οργάνωση υπήρξε ο προκάτοχος του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το 1972, στο δέκατο διεθνές συνέδριο λογιστικής στο Σύδνεϋ της Αυστραλίας, οι ανώτεροι υπάλληλοι των οργανισμών μελών του AISG συναντήθηκαν και πρότειναν να συσταθεί ένα διεθνές σώμα, που θα καθιέρωνε τα διεθνή πρότυπα λογιστικής. Έτσι στις 29 Ιουνίου 1973 μετά από πρόταση της AISG, δημιουργήθηκε μία ιδιωτική οργάνωση, που ονομάστηκε, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - IASC (International Accounting Standards Committee), από τους κύριους επαγγελματικούς οργανισμούς λογιστικής των παρακάτω χωρών:

Αυστραλίας, Καναδά, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, Μεξικό, Ολλανδίας, Ιρλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου και ΗΠΑ. Τα επόμενα χρόνια προστέθηκαν και άλλα χορηγικά μέλη και το 1982 τα «μέλη» της IASC περιλάμβαναν όλα τα επαγγελματικά λογιστικά όργανα που ήταν μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

(<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>)

Κύρια καθήκοντα της επιτροπής αυτής, όπως ορίζονται στο καταστατικό της είναι:

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

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει εκδώσει 41 πρότυπα, εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα. Τα πρότυπα που εξέδωσε η IASC ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ και είναι γνωστά ως IAS (International Accounting Standards). Το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εκδόθηκε από την IASC το 1975.

Προκειμένου να απομακρυνθεί από την «επιρροή» των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά της, η IASC, το έτος 2000, αναδιοργανώθηκε και ανασυστάθηκε, ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, σύμφωνα με τους νόμους της πολιτείας του Delaware των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής και ονομάστηκε Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation), με νέο ρόλο και αρμοδιότητες. Τις παλιές αρμοδιότητες της IASC, ανέλαβε να συνεχίσει το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB – International Accounting Standards Board), το οποίο άρχισε να λειτουργεί τον Απρίλιο του 2001. Τον Ιανουάριο του 2010 αποφασίστηκε η αλλαγή του ονόματος του Ιδρύματος IASC (IASCF), το οποίο μετονομάστηκε σε ίδρυμα

Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRSF – International Financial Reporting Standards Foundation). Η αλλαγή του ονόματος άρχισε να πραγματοποιείται από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2010.

(<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>, <https://de.wikipedia.org/wiki/international>)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 2.1 Τα Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΑ)

«Με τον όρο **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς** (International Financial Reporting Standards - I.F.R.S) εννοούμε ένα σύνολο Λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί στην ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων (επενδυτών, μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων, δημοσίου τομέα κλπ)» (Α. Γεωργόπουλος, 2016, σελ. 518). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο κειμένων της τάξης των δύο χιλιάδων σελίδων. Πρόκειται για ένα κείμενο που έχει και νομικό χαρακτήρα.

Τα εν λόγω πρότυπα περιλαμβάνουν:

- 1) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) – (International Accounting Standards – IAS)
- 2) Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης/ Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Π./Δ.Π.Χ.Α.).
- 3) Τις Διερμηνείες που αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Interpretations Committee) ή την πρώην Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων (IFRIC).
- 4) Τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Η διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ/ΔΠΧΑ έγκειται στις διαφορετικές χρονικές περιόδους έκδοσης τους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) εκδόθηκαν μεταξύ των ετών 1973 – 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), η οποία εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα. Το 2001 η IASC αναδιοργανώθηκε και μετονομάστηκε σε IASB, τα πρότυπα που εκδίδονται από το 2001 έως σήμερα ονομάστηκαν Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), ενώ μετά την αναθεώρηση της

επίσημης Ελληνικής μετάφρασης των προτύπων, αποκαλούνται πλέον Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. συνηπάρχουν με την ίδια νομική ισχύ και δύναμη.

Οι Διερμηνείες είναι πρόσθετες διευκρινιστικές οδηγίες για την εφαρμογή επιμέρους θεμάτων που καλύπτονται από τα πρότυπα. Η εφαρμογή των Διερμηνειών είναι υποχρεωτική. Οι Διερμηνείες δεν αναφέρονται μόνο σε ένα πρότυπο αλλά ερμηνεύουν ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή πολλών προτύπων. Μια Διερμηνεία δεν μπορεί να τροποποιήσει τις διατάξεις ενός προτύπου, ούτε να παρέχει οδηγίες για ένα θέμα το οποίο δεν καλύπτεται ήδη από τα πρότυπα. Στις περιπτώσεις αυτές η επιτροπή απευθύνεται στο IASB, προκειμένου εκείνο να προβεί στις ενέργειες που απαιτούνται για την τροποποίηση ή την έκδοση ενός νέου προτύπου. (Γ. ΚΟΝΤΟΣ 2015, Α. ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ 2016)

Στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα νέα πρότυπα που εκδίδονται και οι αλλαγές που γίνονται στα υφιστάμενα πρότυπα, προκειμένου να εξαλειφθούν τυχόν ασυνέπειες ή να αντιμετωπιστούν πρακτικά θέματα που δεν καλύπτονται επαρκώς. Ανεξάρτητα από το λόγο που γίνονται οι αλλαγές στα υφιστάμενα πρότυπα, αυτές πρέπει να ενσωματώνονται στο κείμενο των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, διότι όσοι εφαρμόζουν ή ενδιαφέρονται για τα ΔΛΠ πρέπει να γνωρίζουν την ύπαρξη αυτών των αλλαγών.

## **2.2 Όργανα Κατάρτισης και Παρακολούθησης των Προτύπων**

### **2.2.1 Επιτροπή Ελέγχου – Monitoring Board**

Σε μια συνεδρίαση στις 15 και 16 Ιανουαρίου 2009 στο Νέο Δελχί της Ινδίας, τα μέλη του Ιδρύματος IASC ενέκριναν τροποποιήσεις στο Σύνταγμα του Ιδρύματος της επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF) που ίσχυσαν από την 1η Φεβρουαρίου 2009. Αυτές οι τροποποιήσεις περιλάμβαναν τη σύσταση Επιτροπής Ελέγχου (Monitoring Board), που απαρτίζεται από δημόσιες αρχές, προκειμένου να αναπαράγει τη σχέση που υπήρχε γενικά στις εθνικές ταυτότητες, μεταξύ των ρυθμιστών λογιστικών προτύπων και των αρχών της κεφαλαιαγοράς.

Ο πρωταρχικός σκοπός της επιτροπής ελέγχου είναι να χρησιμεύσει ως μηχανισμός επίσημης αλληλεπίδρασης μεταξύ των αρχών των κεφαλαιαγορών και του Ιδρύματος IFRS, διευκολύνοντας έτσι την ικανότητα των αρχών κεφαλαιαγοράς να επιτρέπουν ή να απαιτούν τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) στις δικαιοδοσίες τους, να εκπληρώσουν αποτελεσματικά τις εντολές

τους σχετικά με την προστασία των επενδυτών, την ακεραιότητα της αγοράς και τον σχηματισμό κεφαλαίων.

Ο στόχος είναι να ενισχυθεί η δημόσια λογοδοσία του Ιδρύματος IFRS, χωρίς ταυτόχρονα να παρεμποδίζεται η ανεξαρτησία της διαδικασίας καθορισμού προτύπων.

### **1) Ευθύνες**

Οι αρμοδιότητες της Επιτροπής Ελέγχου είναι να συμμετέχει στη διαδικασία διορισμού των Επιτρόπων του Ιδρύματος IFRS και να εγκρίνει τον διορισμό των Διοικητικών Συμβούλων σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που ορίζονται στο Σύνταγμα του Ιδρύματος IFRS. Επίσης, εγκρίνει την επιλογή του Προέδρου των επιτρόπων του Ιδρύματος IFRS. Επανεξετάζει και παράσχει συμβουλές στους διαχειριστές, σχετικά με την εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων που ορίζονται στο Σύνταγμα του Ιδρύματος IFRS. Οι Επίτροποι υποβάλλουν ετήσια γραπτή έκθεση στην Επιτροπή Ελέγχου.

Η Επιτροπή Ελέγχου έχει αρμοδιότητες εποπτείας σε σχέση με τους Επιτρόπους και την επίβλεψη των δραστηριοτήτων του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ιδίως για τη διαδικασία καθορισμού της ατζέντας και τις προσπάθειες του IASB για τη βελτίωση της ακρίβειας και της αποτελεσματικότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την προστασία των επενδυτών.

Οι εποπτικές αρμοδιότητες του συμβουλίου παρακολούθησης όμως δεν μεταβάλλουν τους όρους της σχέσης μεταξύ των επιτρόπων και του IASB. Επίσης, δεν μεταβάλλουν τις ευθύνες των επιτρόπων, όπως αυτές περιγράφονται στο Σύνταγμα του Ιδρύματος των ΔΠΧΠ.

### **2) Τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου είναι:**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο Ιαπωνικός Οργανισμός Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ, η Επιτροπή Αναδυόμενων Αγορών της IOSCO, η Τεχνική Επιτροπή της IOSCO.

Τον Ιανουάριο του 2014, διορίστηκαν ως πρόσθετα μέλη, η Επιτροπή Κινητών Αξιών της Βραζιλίας (CVM) και η Επιτροπή Χρηματοπιστωτικών Υπηρεσιών της Κορέας (FSC). Τον Αύγουστο του 2016, το Υπουργείο Οικονομικών της Λαϊκής Δημοκρατίας της Κίνας (MOF της Κίνας) έγινε το όγδοο μέλος της Επιτροπής Ελέγχου.

Ο πρόεδρος της επιτροπής τραπεζικής εποπτείας της Βασιλείας, είναι ένας παρατηρητής χωρίς δικαίωμα ψήφου.



## **2.2.2 Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS Foundation**

Το ίδρυμα IFRS είναι η νομική οντότητα στην οποία λειτουργεί το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Το ίδρυμα διοικείται από ένα διοικητικό συμβούλιο με 22 αξιωματούχους – επιτρόπους, οι οποίοι αναζητούν πόρους για τη χρηματοδότηση του Ιδρύματος.

Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα «Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ευρώπη», το Ίδρυμα IFRS, είναι η συνέχεια του Ιδρύματος IASC (IASCF) το οποίο ξεκίνησε τις εργασίες του το 2001. Τον Ιανουάριο του 2010, το Ίδρυμα IASC (IASCF), μετονομάστηκε σε Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, (IFRSF – International Financial Reporting Standards Foundation). Η αλλαγή του ονόματος έγινε τυπικά την 1η Ιουλίου 2010.

### **1) Στόχοι του Ιδρύματος IFRS Foundation**

#### **Οι στόχοι του Ιδρύματος είναι:**

- Να αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εφαρμόσιμων και παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που βασίζονται σε σαφώς διαρθρωμένες αρχές. Αυτά τα πρότυπα θα πρέπει να απαιτούν υψηλής ποιότητας, διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις και άλλες οικονομικές αναφορές για να βοηθούν τους επενδυτές, άλλους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και άλλους χρήστες οικονομικών πληροφοριών να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.
- Να προωθήσει τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων.
- Να προωθήσει και να διευκολύνει την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διερμηνειών που εκδίδει το IASB, μέσω της σύγκλισης τους με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα.
- Επιτηρεί το έργο του IASB - ΣΔΛΠ, τη δομή και τη στρατηγική του και έχει ευθύνη για τη συγκέντρωση κεφαλαίων.

#### **Οι ευθύνες των Επιτρόπων**

#### **Οι Επίτροποι του Ιδρύματος IFRS έχουν την ευθύνη:**

- Αναλαμβάνουν την ευθύνη για τη θέσπιση και τη διατήρηση των κατάλληλων ρυθμίσεων χρηματοδότηση και εγκρίνουν ετησίως τον προϋπολογισμό του Ιδρύματος IFRS .

- Καθορίζουν τη νομική οντότητα στην οποία λειτουργεί το Ίδρυμα IFRS υπό την προϋπόθεση πάντοτε ότι η εν λόγω νομική οντότητα θα είναι ίδρυμα ή άλλος οργανισμός που θα αναθέτει περιορισμένη ευθύνη στα μέλη του.
- Επανεξετάζουν σε εύθετο χρόνο της θέσης του Ιδρύματος IFRS, τόσο όσον αφορά τη νομική του βάση όσο και τον τόπο λειτουργίας του
- Δημοσιεύουν ετήσια έκθεση σχετικά με τις δραστηριότητες του Ιδρύματος IFRS, συμπεριλαμβανομένων των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και προτεραιοτήτων για το επόμενο έτος.
- Ορίζουν τα μέλη του IASB - ΣΔΛΠ και καθορίζουν τα συμβόλαια υπηρεσίας και τα κριτήρια απόδοσης.
- Ορίζουν τα μέλη της Επιτροπής Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Α. (της Επιτροπής Διερμηνειών) και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Επανεξετάζουν ετησίως τη στρατηγική του Ιδρύματος για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).
- Αναθεωρούν τα στρατηγικά ζητήματα που επηρεάζουν τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Καθορίζουν και τροποποιούν τις διαδικασίες λειτουργίας, τις συμβουλευτικές ρυθμίσεις και τη δέουσα διαδικασία για το ΣΔΛΠ, την Επιτροπή Διερμηνειών και το συμβουλευτικό συμβούλιο.
- Εγκρίνουν τροποποιήσεις του παρόντος Συντάγματος μετά από κατάλληλη διαδικασία. Οι Επίτροποι αποφασίζουν με πλειοψηφία, του Ιδρύματος για τα ΔΠΧΑ εκτός από τροποποιήσεις στο Σύνταγμα, οι οποίες απαιτούν πλειοψηφία τριών τετάρτων.
- Ασκούν όλες τις εξουσίες του Ιδρύματος ΔΠΧΑ εκτός από εκείνες που προβλέπονται αποκλειστικά στο ΣΔΛΠ (IASB), στην Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC) και στο Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων (ASAF).

### **2.2.3 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB)**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), είναι ένας ανεξάρτητος φορέας ιδιωτικού τομέα που αναπτύσσει και εγκρίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)/Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και λειτουργεί υπό την εποπτεία του Ιδρύματος IFRS. Η έδρα του IASB, βρίσκεται στο Λονδίνο. Το ΣΔΛΠ (IASB) ιδρύθηκε το 2001, αντικαθιστώντας την τότε Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Η IASC, ιδρύθηκε στις 29/6/1973 μετά

από απόφαση των επαγγελματικών λογιστικών οργανώσεων 10 χωρών (Ηνωμένο Βασίλειο, Αυστραλία, Γαλλία, Γερμανία, ΗΠΑ, Ιαπωνία, Ιρλανδία, Καναδάς, Μεξικό, Ολλανδία) και η αρμοδιότητα της ήταν να εκδίδει λογιστικά πρότυπα με τα οποία θα συμμορφώνονταν οι οικονομικοί οργανισμοί, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους. Τα Λογιστικά Πρότυπα που εξέδωσε η IASC λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ (International Accounting Standards – IAS), ενώ τα Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται από το 2001 και έκτοτε, από το IASB, φέρουν την ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards – IFRS). Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ εκδίδονται στην Αγγλική Γλώσσα. (Γ. Κόντος, 2015).

- 1) Σύμφωνα με το Σύνταγμα του Ιδρύματος για τα ΔΠΧΑ, οι στόχοι του IASB είναι:
- A) Να αναπτύσσει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εφαρμόσιμων και παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που βασίζονται σε σαφώς διαρθρωμένες αρχές. Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει να απαιτούν υψηλής ποιότητας, διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις και άλλες χρηματοοικονομικές εκθέσεις, ώστε να βοηθούν τους επενδυτές, τους άλλους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και άλλους χρήστες οικονομικών πληροφοριών να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.
  - B) Να προωθήσει τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων .
  - Γ) Σύγκλιση των Εθνικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Για την επίτευξη του σκοπού του, το IASB συνεργάζεται στενά με τους ενδιαφερόμενους φορείς σε όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των αναλυτών, των ρυθμιστικών αρχών, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, των φορέων θέσπισης λογιστικών προτύπων καθώς και των ορκωτών ελεγκτών/λογιστών.

Όλες οι συνεδριάσεις που πραγματοποιεί το IASB είναι δημόσιες και διαθέσιμες στο διαδίκτυο ενώ η εκτέλεση των καθηκόντων του συνίσταται σε μια διεξοδική, ανοικτή και διαφανή διαδικασία κατά την οποία τα συμβουλευτικά έγγραφα δημοσιεύονται και τίθενται προς δημόσιο σχολιασμό.

## 2) Τα μέλη του IASB

Από την 1η Δεκεμβρίου 2016, το Διοικητικό Συμβούλιο του IASB αποτελείται από 14 μέλη (πριν την αναθεώρηση του Συντάγματος του 2015, ήταν 16), εκ των οποίων ένας ορίζεται ως Πρόεδρος και ένας ως Αντιπρόεδρος. Τα μέλη του IASB διορίζονται από το Ίδρυμα (IFRS FOUNDATION) για αρχική περίοδο πέντε ετών. Η θητεία τους μπορεί να

ανανεώνεται μία φορά για μια επιπλέον περίοδο τριών ετών, με δυνατότητα ανανέωσης έως και τα πέντε έτη κατ' ανώτατο όριο.

Τα μέλη του IASB προέρχονται από το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, την ακαδημαϊκή κοινότητα, την πλευρά των χρηστών κ.α.

Το κύριο προσόν για την ένταξη είναι η επαγγελματική επάρκεια και η πρακτική εμπειρία. Η ομάδα υποχρεούται να αντιπροσωπεύει τον καλύτερο διαθέσιμο συνδυασμό τεχνικής εμπειρογνομosύνης και ποικιλομορφίας της διεθνούς επιχειρηματικής εμπειρίας και της αγοράς.

Επειδή το IASB δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου Κράτους, αλλά είναι ένα υπερεθνικό όργανο και προκειμένου να διασφαλίζεται η διεθνής ποικιλομορφία του, το Σύνταγμα απαιτεί τέσσερα μέλη από την περιοχή Ασία/Ωκεανία, τέσσερα από την Ευρώπη, τέσσερα από την Αμερική, ένα από την Αφρική και ένα διορισμένο από οποιαδήποτε περιοχή, με την επιφύλαξη της διατήρησης της συνολικής γεωγραφικής ισορροπίας. (<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>)

#### **2.2.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Interpretations Committee)**

Η IASC τον Ιανουάριο του 1997 δημιούργησε τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών - ΜΕΔ (Standing Interpretation Committee - SIC). Ο σκοπός της επιτροπής αυτής ήταν να ενισχύει την αυστηρή εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και να βοηθάει την παγκόσμια συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ερμηνεύοντας τα διαφιλονικούμενα λογιστικά ζητήματα που δεν εξηγούνται ικανοποιητικά από τα υφιστάμενα Πρότυπα. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει εκδώσει από το 1-41 ΔΛΠ και η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC) τις διερμηνείες σε ισχύ 7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31, και 32.

Το έτος 2001 συστήθηκε το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB), το οποίο είναι από τότε και στο εξής υπεύθυνο για τα θέματα των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Παράλληλα την 1<sup>η</sup> Απριλίου 2001, δημιουργήθηκε και η νέα Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Χρηματοοικονομικών Αναφορών – International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), η οποία τον Μάρτιο του 2010, μετονομάστηκε σε Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ) – International Financial Reporting Standards Interpretations committee (IFRSIC). Η Επιτροπή Διερμηνειών συνεδριάζει όποτε κρίνεται

απαραίτητο και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των προτύπων, η έγκαιρη παροχή οδηγιών και η καθοδήγηση πάνω σε θέματα των εκδοθέντων προτύπων που χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση. Η Επιτροπή Διερμηνειών αναλαμβάνει καθήκοντα κατόπιν αιτήματος του IASB. Οι διερμηνείες που προτείνονται από την Επιτροπή Διερμηνειών, αφού εγκριθούν από το Συμβούλιο αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επίσημων κειμένων του IASB. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να περιγραφούν ως συμμορφούμενες με τα ΔΠΧΑ, εκτός εάν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμόσιμης Διερμηνείας. Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει εκδώσει από το 1-17 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)- International Financial Reporting Standards (IFRS) και η Επιτροπή Διερμηνειών, από το 2001 έως σήμερα τις διερμηνείες 1-23. (<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/35326>)

#### 1) Τα μέλη της Επιτροπής

Η Επιτροπή αποτελείται από δεκατέσσερα μέλη με δικαίωμα ψήφου, τα οποία διορίζονται από τους Επιτρόπους του Ιδρύματος IFRS Foundation, για περίοδο τριών ετών. Τα μέλη της Επιτροπής επιλέγονται με τέτοιο τρόπο ώστε να αντιπροσωπεύουν τον βέλτιστο διαθέσιμο συνδυασμό τεχνικής εμπειρογνομosύνης και ποικιλομορφίας της διεθνούς επιχειρηματικής εμπειρίας και της αγοράς.

#### 2) Ανάπτυξη και έγκριση των Διερμηνειών

Οι διερμηνείες αναπτύσσονται από την επιτροπή, εκτίθενται για δημόσια σχόλια (Σχέδια Διερμηνειών και αριθμούνται D1, D2 κ.λπ.), εγκρίνονται από την IFRIC, εάν συναινέσουν τα 11 από τα 14 μέλη, και στη συνέχεια αποστέλλονται στο Συμβούλιο του IASB για αναθεώρηση και έγκριση ως τελικές ερμηνείες. Για την τελική έγκριση, απαιτείται η συναίνεση των 9 από τα 14 μέλη του IASB.

### **2.2.5 Συμβουλευτικό Συμβούλιο των ΔΠΧΑ (IFRS Advisory Council – IFRSAC)**

Το Γνωμοδοτικό Συμβούλιο είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του IASB και των Επιτρόπων, του Ιδρύματος IFRS. Ιδρύθηκε στις 25/06/2001, με την ονομασία Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων (Standards Advisory Council – SAC), τον Ιανουάριο του 2010 οι Επίτροποι του IFRS Foundation το μετονόμασαν σε Συμβουλευτικό Συμβούλιο των ΔΠΧΑ (IFRS Advisory Council). Το συμβουλευτικό συμβούλιο αποτελείται από 40 περίπου, μέλη. Τα μέλη διορίζονται από τους Επιτρόπους, για ανανεώσιμη θητεία τριών ετών.

Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου είναι εκπρόσωποι από διάφορους Οργανισμούς που σχετίζονται ή επηρεάζονται από τον καθορισμό των λογιστικών αρχών και ενδιαφέρονται για το έργο του IASB.

Οι Οργανισμοί αυτοί δεν είναι προκαθορισμένοι από τους Επιτρόπους. Μπορούν να συμμετέχουν ρυθμιστικές αρχές, εποπτικές αρχές, επαγγελματικοί λογιστικοί φορείς, ελεγκτικές εταιρείες, Τράπεζες κ.α. Εκτός από τα διορισμένα μέλη επιπλέον τρεις Οργανώσεις ασκούν καθήκοντα επίσημων παρατηρητών.

Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου δεν πληρώνονται κανονικά από το Ίδρυμα, το κόστος της συμμετοχής τους στις συναντήσεις, καλύπτεται από τους Οργανισμούς, τους οποίους εκπροσωπούν, αν και μπορούν να γίνουν εξαιρέσεις για ορισμένα άτομα.

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο των ΔΠΧΠ συνεδριάζει κανονικά δύο φορές το χρόνο (Πριν την αναθεώρηση του Συντάγματος του 2015, συνεδρίαζε κανονικά τρεις φορές το χρόνο).

#### **2.2.6 Συμβουλευτικό Φόρουμ για τα Λογιστικά Πρότυπα (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF)**

Το Συμβουλευτικό Φόρουμ για τα Λογιστικά Πρότυπα (ASAF) είναι μια συμβουλευτική ομάδα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η οποία απαρτίζεται από εθνικούς εκδότες λογιστικών προτύπων και περιφερειακούς φορείς που ενδιαφέρονται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ο κύριος σκοπός της νέας συμβουλευτικής ομάδας είναι να παρέχει τεχνικές συμβουλές και ανατροφοδότηση στο ΣΔΛΠ (IASB). Ειδικότερα, το εν λόγω συμβουλευτικό σώμα ιδρύθηκε για να:

- Υποστηρίζει το IFRS προκειμένου να επιτυγχάνει τους στόχους του, να συμβάλει χάριν δημοσίου συμφέροντος στην ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου παγκοσμίως αποδεκτών, υψηλής ποιότητας και κατανοητών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Να εξασφαλίσει την αλληλεπίδραση του IASB με την παγκόσμια κοινότητα και να διασφαλίσει, ότι θα ληφθούν υπόψη και θα συζητηθούν όλα τα εθνικά και περιφερειακά ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία καθορισμού ενός προτύπου.
- Να διευκολύνει τις τεχνικές συζητήσεις, που πραγματοποιούνται ανάμεσα στους επαγγελματίες εκπροσώπους των εμπλεκόμενων περιφερειών κατά τη θέσπιση των προτύπων, ώστε να εμβαθύνουν σημαντικά και να αποδειχθούν αποτελεσματικές.

Το ASAF δημιουργήθηκε τον Φεβρουάριο του 2013, από το IFRS Foundation. Το ASAF αποτελείται από 12 μέλη και μια προεδρία χωρίς δικαίωμα ψήφου (που είναι ο

πρόεδρος ή αντιπρόεδρος του IASB). Τα 12 μέλη επιλέγονται με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται μία γεωγραφική ισορροπία. Τα μέλη του ASAF, συνεδριάζουν κατά κύριο λόγο στο Λονδίνο.

### **2.2.7 Ομάδες Εργασίας (Working Groups)**

Σύμφωνα με το Σύνταγμα του Ιδρύματος για τα ΔΠΧΠ, όταν το IASB αναλαμβάνει κάποιο σημαντικό project δημιουργεί Ομάδες Εργασίας προκειμένου να λάβει επιπλέον συμβουλές και πληροφόρηση. Πριν από τη σύσταση μιας ομάδας εργασίας, το IASB δημοσιεύει σχετική ανακοίνωση, προσκαλώντας υποψηφιότητες για την ομάδα εργασίας. Οι υποψήφιοι που επιλέγονται είναι υψηλόβαθμοι επαγγελματίες που έχουν πλούσια εμπειρία στα εκάστοτε ειδικά θέματα που έχουν τεθεί για επεξεργασία από το IASB. Τα μέλη μιας ομάδας εργασίας υπηρετούν με την προσωπική τους ιδιότητα. Δεν διορίζονται ως εκπρόσωποι ή αντιπρόσωποι οποιουδήποτε ομίλου. Ένα μέλος του IASB είναι πρόεδρος.

Στις συνεδριάσεις των ομάδων εργασίας συμμετέχουν ορισμένα μέλη του IASB και τεχνικό προσωπικό. Οι συνεδριάσεις αυτές είναι ανοικτές σε δημόσια παρατήρηση.

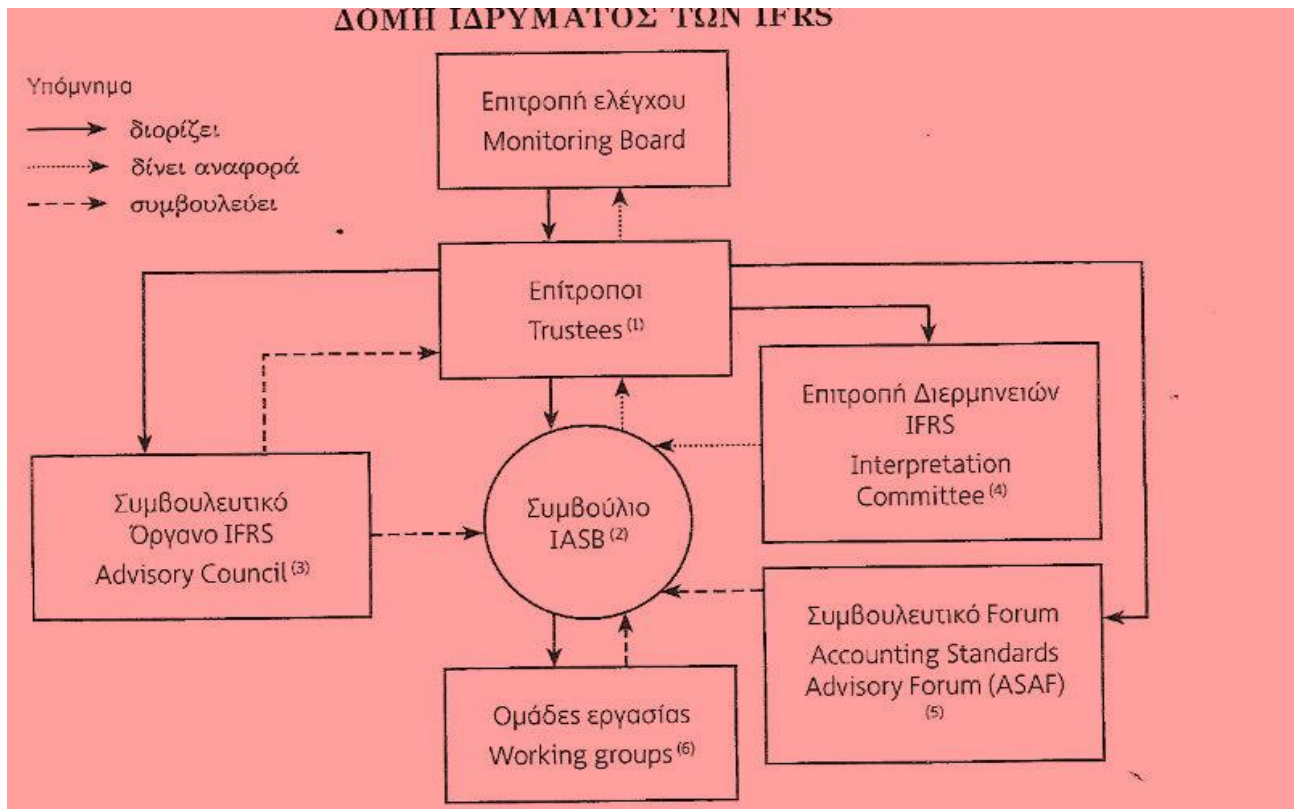
Ο ρόλος μιας ομάδας εργασίας είναι συμβουλευτικός. Οι ομάδες εργασίας δεν καλούνται να φτάσουν σε συναίνεση ή να κάνουν συστάσεις ως ομάδα.

Ενδεικτικά αναφέρουμε τα παρακάτω σχέδια – project για τα οποία το IASB έχει συστήσει Ομάδες Εργασίας:

- ΔΠΧΠ για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις
- Παροχές σε εργαζόμενους
- Χρηματοπιστωτικά μέσα
- Ασφάλιση
- Αναφορά απόδοσης (κοινή ομάδα εργασίας IASB-FASB)
- Μισθώσεις (κοινή ομάδα εργασίας IASB-FASB)

Πηγή: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

Η δομή του Ιδρύματος των IFRS απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:



Πηγή: Γεώργιος Κόντος, Χρηματοοικονομική Λογιστική – Σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2015, σελ. 283).

## 2.3 Διαδικασία Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και των Διερμηνειών

### 2.3.1 Διαδικασία Έκδοσης ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

Για την έκδοση των Προτύπων ακολουθείται μία μακρά διαδικασία, η οποία καλείται «Due Process». Τα στάδια της διαδικασίας έκδοσης ενός προτύπου είναι τα εξής:

#### 1) Ερευνητικό Πρόγραμμα – Εισαγωγή στον Κατάλογο Θεμάτων για Συζήτηση

Σ' αυτό το στάδιο αξιολογείται και καθορίζεται εάν κάποιο λογιστικό θέμα θα προστεθεί ή όχι στον κατάλογο θεμάτων για συζήτηση.

Συγκεκριμένα το ερευνητικό πρόγραμμα του IASB περιλαμβάνει την ανάλυση των ενδεχόμενων προβλημάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συλλέγοντας στοιχεία σχετικά με τη φύση και την έκταση των αντιληπτών ελλείψεων και αξιολογώντας τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή επίλυσης μιας ανεπάρκειας. Μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την εξέταση ευρύτερων θεμάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όπως το πώς εξελίσσεται η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, προκειμένου να ενθαρρυνθεί η διεθνής συζήτηση σχετικά με θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.



Στη συνέχεια, συζητά και καταγράφει τις απόψεις των συμμετεχόντων: εθνικών φορέων καθορισμού τυποποιημένων προτύπων, περιφερειακών οργανισμών που συνδέονται με οργανισμούς λογιστικών προτύπων ή περιφερειακών οργανισμών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, χρηματοοικονομικών αναλυτών, ακαδημαϊκών, της επιχειρηματικής κοινότητας και άλλων ενδιαφερόμενων ιδιωτών και οργανισμών από ολόκληρο τον κόσμο (αυτή η διαδικασία διενεργείται μέσω του Συμβουλευτικού Φόρουμ Λογιστικών Προτύπων - ASAF).

Επίσης μπορεί να δημοσιευθεί έγγραφο συζήτησης, αίτηση για πληροφορίες ή ερευνητικό έγγραφο, τα οποία αποσκοπούν στην απόκτηση σχολίων από τα ενδιαφερόμενα μέρη που μπορούν να βοηθήσουν το IASB να αποφασίσει εάν θα προστεθεί ένα θέμα στο ερευνητικό πρόγραμμά του, για τον καθορισμό των προτύπων.

Το αν, τελικά, ένα θέμα θα ενταχθεί στον κατάλογο θεμάτων για συζήτηση, αποφασίζεται από το IASB, οι συνεδριάσεις του οποίου είναι δημόσιες, με απλή πλειοψηφία.

## 2) Ανάπτυξη μιας πρότασης Δημοσίευσης

Μόλις το IASB αποφασίσει επισήμως να προσθέσει ένα σχέδιο στην ημερήσια διάταξή του, προχωρεί στην ανάπτυξη ενός σχεδίου έκθεσης. Στο σχέδιο έκθεσης αναφέρεται μία σύντομη επισκόπηση του προτεινόμενου χρονοδιαγράμματος, της διαδικασίας που αναμένεται να ακολουθηθεί και των εγγράφων που αναμένονται να δημιουργηθούν. Από τη στιγμή που ένα θέμα εντάσσεται στην ημερήσια διάταξη, το IASB καλείται να αποφασίσει αν θα το ρυθμίσει μόνο του ή από κοινού με κάποιον άλλο φορέα. Το IASB συνήθως, δημιουργεί ομάδες εργασίας (working groups). Αν δεν το κάνει πρέπει να αναφέρει τους λόγους που δεν το έπραξε.

## 3) Ανάπτυξη και Δημοσίευση Εγγράφου Διαβούλευσης (Discussion paper)

Παρά το γεγονός ότι το έγγραφο συζήτησης δεν είναι υποχρεωτικό, είθισται το IASB να προχωρά σε κατάρτιση και δημοσίευσή του, προκειμένου να εξηγήσει το εκάστοτε θέμα στο κοινό αλλά και να συγκεντρώσει κάποια πρώτα σχόλια. Αν το IASB αποφασίσει να παραλείψει αυτό το βήμα, πρέπει να αναφέρει τους λόγους της επιλογής αυτής.

Ένα τυπικό έγγραφο συζήτησης περιλαμβάνει μια περίληψη του θέματος, πιθανές προσεγγίσεις του προβλήματος ώστε αυτό να αντιμετωπιστεί, τις αρχικές απόψεις των εισηγητών του θέματος ή του IASB και πρόσκληση για να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους. Μετά την ολοκλήρωση της δημόσιας διαβούλευσης δημοσιεύεται στο επίσημο website του IASB, μία περίληψη των σχολίων και παρατηρήσεων.

#### 4)Ανάπτυξη και Δημοσίευση Σχεδίου Προτύπου (Exposure draft)

Η κατάρτιση και δημοσίευση ενός σχεδίου έκθεσης είναι υποχρεωτικό βήμα στην διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου και συνιστά το κύριο κανάλι διαβούλευσης του IASB με το κοινό. Σε αντίθεση με ένα έγγραφο συζήτησης, το σχέδιο έκθεσης περιλαμβάνει μια συγκεκριμένη πρόταση δημιουργίας ενός προτύπου (ή τροποποίηση ενός υφιστάμενου), η οποία τίθεται για δημόσιο σχολιασμό.

Προκειμένου να εκπονηθεί ένα σχέδιο έκθεσης, το IASB εξετάζει συστάσεις και παρατηρήσεις του προσωπικού που συγκεντρώθηκαν από τα έγγραφα συζήτησης καθώς και υποδείξεις που έγιναν από το γνωμοδοτικό συμβούλιο, από συμβουλευτικές ομάδες (working groups και φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων. Μετά από την επίλυση των ενδεχόμενων προβλημάτων κατά τις συνεδριάσεις του, το IASB δίνει εντολή στο αρμόδιο προσωπικό να συντάξει το σχέδιο έκθεσης. Ακολουθεί δημοσίευση του σχεδίου προκειμένου να ελεγχθεί και να σχολιαστεί από το κοινό. Κάθε σχέδιο προτύπου που εκδίδεται, συνοδεύεται από τη βάση συμπερασμάτων (Basics for conclusion), καθώς και τις τυχόν διαφορετικές απόψεις των μελών του IASB. Ο χρόνος που διατίθεται για σχολιασμό το σχέδιο έκθεσης διαρκεί συνήθως 120 μέρες, το οποίο μπορεί να παραταθεί αν κριθεί απαραίτητο ή μπορεί να είναι μικρότερο για κάποιο επείγον ζήτημα ή αν το προσχέδιο είναι μικρό, μια περίοδος σχολιασμού μικρότερη των 30 ημερών προϋποθέτει την έγκριση του 75% των διαχειριστών. Μετά το πέρας του εν λόγω χρονικού διαστήματος, γίνεται αξιολόγηση των παρατηρήσεων και με βάση αυτές επέρχονται εφόσον απαιτηθεί, τροποποιήσεις και συμπληρώσεις στο αρχικό σχέδιο.

#### 5)Ανάπτυξη και Δημοσίευση του Τελικού Κειμένου του Προτύπου (Final text)

Μετά τη δημοσίευση ενός σχεδίου έκθεσης, το ΣΔΛΠ προχωρεί στην εξέταση της ανατροφοδότησης από τη συμβουλευτική διαδικασία. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΣΔΛΠ μπορεί να αποφασίσει να εκθέσει εκ νέου τις προτάσεις, εάν προέκυψαν θεμελιώδεις αλλαγές, από τη δημόσια διαβούλευση ή όπου είναι πιθανό να προκύψει κάτι νέο από την εκ νέου έκθεση, πριν προχωρήσει σε οριστική δήλωση. Με την ολοκλήρωση των δημόσιων συζητήσεων και των διαβουλεύσεων του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με το Συμβουλευτικό Συμβούλιο των IFRS και με όλες τις συμβουλευτικές ομάδες, το τεχνικό προσωπικό του IASB θα προετοιμάσει το τελικό πρότυπο για την ψηφοφορία από το διοικητικό συμβούλιο. Για την έκδοση του οριστικού προτύπου απαιτείται μία πλειοψηφία 9 μελών από τα 15 ή λιγότερα. Αν επιτευχθεί η ζητούμενη

πλειοψηφία, εκδίδεται το οριστικό πρότυπο το οποίο συνοδεύεται από μία βάση συμπερασμάτων, καθώς και τυχόν διαφορετικές απόψεις των μελών του Συμβουλίου. Στη βάση συμπερασμάτων εξηγείται η διαδικασία που ακολούθησε το Συμβούλιο για την αποδοχή του προτύπου, καθώς και το πώς χειρίσθηκε τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που έλαβε επί του σχεδίου του προτύπου. Τα πρότυπα εκδίδονται με ευθύνη του IASB στην Αγγλική γλώσσα.

(Η διαδικασία μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την έκδοση ενός «σχεδίου ανασκόπησης» της τελικής δήλωσης πριν από την οριστικοποίησή της. Αυτά τα έγγραφα δεν αποτελούν μέρος της επίσημης διαδικασίας, αλλά έχουν ως σκοπό να επιτρέψουν την αναθεώρηση τυχόν «ελαττωμάτων».

#### 6) Διαδικασίες μετά την Έκδοση του Προτύπου (αναθεώρηση, τροποποιήσεις, οδηγίες εφαρμογής)

Οι ενέργειες του IASB δε σταματάνε με την έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Ο IASB διεξάγει ανασκόπηση (επανεξέταση) μετά την εφαρμογή των νέων προτύπων ή σε περίπτωση τροποποιήσεων των παλαιότερων. Η διαδικασία επανεξέτασης ξεκινάει περίπου 2,5 – 3 έτη μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του προτύπου. Η διαδικασία επανεξέτασης μπορεί επίσης να ξεκινήσει και από άλλες αφορμές όπως ρυθμιστικές αλλαγές ή από ανησυχίες που εγείρονται από άλλα μέρη. Σύμφωνα με το *Εγχειρίδιο Δέουσας Διεργασίας για το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων* ("Εγχειρίδιο"), οι στόχοι των αναθεωρήσεων μετά την εφαρμογή των προτύπων είναι οι εξής:

- ο Να επανεξετάσει τα σημαντικά ζητήματα που είχαν εντοπιστεί ως αμφισβητούμενα κατά τη διάρκεια της εξέτασης της διακήρυξης
- ο Να εξετάσει τυχόν απροσδόκητα κόστη ή προβλήματα εφαρμογής που έχουν προκύψει.

ΠΗΓΗ: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>

### **2.3.2 Διαδικασία Έκδοσης Διερμηνειών**

Οι Διερμηνείες αναπτύσσονται από την επιτροπή Διερμηνειών αλλά η τελική έγκριση τους γίνεται από το IASB. Η Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Π. προεδρεύει σε συνεδριάσεις ανοιχτές για δημόσια παρατήρηση

Η διαδικασία που ακολουθείται από την επιτροπή Διερμηνειών για την έκδοση μιας Διερμηνείας είναι ανάλογη με αυτή που ακολουθείται για την έκδοση ενός προτύπου και περιλαμβάνει συνοπτικά τα ακόλουθα στάδια:

- Εντοπισμός των πιθανών θεμάτων που πρέπει να διευκρινιστούν από την Επιτροπή Διερμηνειών.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Π. μελετά τα εθνικά πρότυπα και πρακτικές.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Α. δημοσιεύει ένα σχέδιο Διερμηνείας για να σχολιάσει εκτός αν περισσότερα από 4 μέλη της επιτροπής έχουν καταψηφίσει το σχέδιο.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς εξετάζει τις παρατηρήσεις που ελήφθησαν σχετικά με το σχέδιο ερμηνείας μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα.
- Συναντήσεις των μελών της επιτροπής και ψηφοφορία.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Α. εγκρίνει την τελική διερμηνεία και την υποβάλλει στο IASB, εκτός αν περισσότερα από τέσσερα μέλη της Επιτροπής Διερμηνειών καταψηφίσουν την πρόταση.
- Το ΣΔΛΠ εγκρίνει την τελική Διερμηνεία με τουλάχιστον 9 καταφατικές ψήφοι του ΣΔΛΠ εάν υπάρχουν λιγότερα από 16 μέλη ή 10 καταφατικές ψήφοι εάν υπάρχουν 16 μέλη.

## 2.4 Η Δομή των ΔΛΠ /ΔΠΧΑ

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο που αποτελείται από συγκεκριμένη δομή/μέρη. Τα μέρη αυτά είναι, κατά σειρά εμφανίσεως, τα εξής:

### 1) Εισαγωγή

Η εισαγωγή (Introduction – IN) είναι ενημερωτική. Ενημερώνει τον αναγνώστη για τα παρακάτω θέματα:

- Για τους λόγους που οδήγησαν στην έκδοση του προτύπου, καθώς και για το ιστορικό της όλης προσπάθειας.
- Για τα κύρια χαρακτηριστικά του προτύπου.
- Για τυχόν μεταβολές σε σχέση με προηγούμενες ρυθμίσεις για το θέμα.

### 2) Βασικό Κείμενο του Προτύπου

Αποτελεί το κεντρικό μέρος του κάθε προτύπου. Σε αυτό αναλύονται μεταξύ άλλων ο σκοπός του κάθε προτύπου, οι περιπτώσεις εφαρμογής του, ο τρόπος χειρισμού των λογιστικών θεμάτων που σχετίζονται με αυτό και οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

### 3) Παράρτημα Α' – Ορισμοί

Το περιεχόμενο του παραρτήματος Α είναι καθορισμένο και αποτελεί πάντα αναπόσπαστο μέρος του προτύπου. Στο παράρτημα Α, δίνονται οι επεξηγήσεις, των όρων και των εννοιών που χρησιμοποιούνται στο κείμενο του προτύπου.

### 4) Λοιπά Παραρτήματα

Σε αντίθεση με το παράρτημα Α, το περιεχόμενο των λοιπών παραρτημάτων μεταβάλλεται ανάλογα με το πρότυπο. Συνήθως στα λοιπά παραρτήματα αναφέρονται τα εξής:

- Δίνονται περαιτέρω κατευθύνσεις για την εφαρμογή του προτύπου (Application Guidance - AG). Το μέρος αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.
- Αναφέρονται οι τροποποιήσεις που έχουν γίνει σε άλλα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

### 5) Βάση Συμπερασμάτων

Η βάση συμπερασμάτων (Basis for Conclusion – BC) συνοδεύει αλλά δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε προτύπου. Στο μέρος αυτό αναφέρονται οι παράγοντες που λήφθηκαν υπόψη προκειμένου να εξαχθούν τα συμπεράσματα που διατυπώνονται στο κείμενο των προτύπων. Επίσης αναλύεται η διαδικασία που ακλούθησε το Συμβούλιο για την αποδοχή του προτύπου καθώς και το πώς χειρίστηκε τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που έλαβε επί του σχεδίου του προτύπου.

### 6) Διαφορετικές Απόψεις των Μελών του Συμβουλίου

Σ' αυτό το τμήμα του προτύπου αναφέρονται οι τυχόν διαφορετικές απόψεις (Dissenting Opinions – DO) που εκφραστήκαν από μειοψηφούντα μέλη του Συμβουλίου. Οι απόψεις αυτές αποτελούν πολύτιμη πηγή γνώσεων για τα επιχειρήματα και τις απόψεις που αναπτύχθηκαν πάνω στο ίδιο θέμα.

### 7) Χαρακτηριστικά Παραδείγματα

Σ' αυτό το τμήμα του προτύπου παρατίθενται χαρακτηριστικά παραδείγματα (Illustrative Examples – IE), που βοηθούν στην καλύτερη κατανόηση των θεμάτων στα οποία αναφέρεται το πρότυπο.

### 8) Οδηγίες Εφαρμογής

Στο μέρος αυτό του προτύπου (Implementation Guidance – IG), το οποίο αποτελεί έργο της Επιτροπής Διερμηνειών (IFRSIC), δίνονται αναλυτικές οδηγίες για την καλύτερη κατανόηση του προτύπου προκειμένου να αποφευχθούν εσφαλμένες ερμηνείες και να εξασφαλισθεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του προτύπου από όλους. Οι οδηγίες εφαρμογής συνοδεύουν αλλά δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος κάθε προτύπου.

## 2.5 Το Πλαίσιο Αρχών (The Conceptual Framework Project)

Το Συμβούλιο της IASC (IASB Foundation) εξέδωσε το 1989, το Πλαίσιο Αρχών (FrameWork) το οποίο υιοθετήθηκε από το IASB τον Απρίλιο του 2001. Τον Μάρτιο του 2018, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε το αναθεωρημένο «Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση», στο οποίο περιλαμβάνονται αναθεωρημένοι ορισμοί ενός περιουσιακού στοιχείου και μιας υποχρέωσης νέες οδηγίες σχετικά με τη επιμέτρηση και τη διαγραφή, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις. Το νέο εννοιολογικό πλαίσιο δεν αποτελεί ουσιαστική αναθεώρηση του ήδη υπάρχοντος πλαισίου, αντίθετα, το ΣΔΛΠ επικεντρώθηκε σε θέματα που δεν καλύπτονταν ακόμη ή που έδειχναν προφανείς ελλείψεις και έπρεπε να αντιμετωπιστούν. Το αναθεωρημένο πλαίσιο έχει ημερομηνία έναρξης ισχύος την 01/01/2020, χωρίς όμως να αποκλείεται η προγενέστερη εφαρμογή του.

Το Πλαίσιο Αρχών αποτελεί οδηγό και σημείο αναφοράς προκειμένου τα πρότυπα να έχουν συνοχή, συνέπεια και το κυριότερο ευρεία αποδοχή, τόσο από τον κόσμο που καλείται να τα εφαρμόσει όσο και γενικότερα από τον κόσμο της οικονομίας.

Πιο συγκεκριμένα το πλαίσιο αρχών καθορίζει τις έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Περιλαμβάνει τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές και αποτελεί τη βάση πάνω στην οποία στηρίζονται τα ΔΛΠ.

Αναφέρεται κυρίως:

- Στις οικονομικές καταστάσεις και τα στοιχεία τους,
- Στην αναγνώριση αυτών των στοιχείων
- Στην επιμέτρηση αυτών των στοιχείων

Το Πλαίσιο Αρχών, δεν αποτελεί λογιστικό πρότυπο και ως εκ τούτου, δεν ορίζει τη χρησιμοποίηση κάποιας λογιστικής πολιτικής για θέματα αναγνώρισης ή αποτίμησης των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι Οικονομικές Καταστάσεις.

Σε περίπτωση που πιθανόν να υπάρχει σύγκρουση μεταξύ του Πλαισίου και των Δ.Π.Χ.Α. (π.χ. μη εφαρμογή της αρχής της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο σε κάποια Πρότυπα), το λογιστικό πρότυπο υπερισχύει του Πλαισίου. Η εξάλειψη των διαφορών αυτών γίνεται μέσα από τις αναθεωρήσεις του Πλαισίου.

Σκοπός του Πλαισίου είναι:

- Να επικουρεί το διοικητικό συμβούλιο του IFRSF στην ανάπτυξη μελλοντικών διεθνών λογιστικών προτύπων και στην αναθεώρηση των υφιστάμενων.

- Να βοηθήσει το IFRSF στην εναρμόνιση των κανονισμών, των λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, παρέχοντας μία βάση για τη μείωση των εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται από κάποια Πρότυπα, 21
- Να Βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. και στην επίλυση θεμάτων που δεν έχουν ακόμη αποτελέσει αντικείμενο Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.
- Να βοηθήσει τους ελεγκτές στο σχηματισμό γνώμης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων κατά την ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

### **2.5.1. Πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου Αρχών**

Το Πλαίσιο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες) όλων των εμπορικών, βιομηχανικών και επιχειρηματικών επιχειρήσεων, είτε στον δημόσιο είτε στον ιδιωτικό τομέα και περιλαμβάνει επτά ενότητες που καλύπτουν τομείς όπως:

- 1) Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων
- 2) Βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων
- 3) Ποιοτικά χαρακτηριστικά οικονομικών πληροφοριών
- 4) Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων
- 5) Αναγνώριση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- 6) Επιμέτρηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- 7) Έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης κεφαλαίου

#### **2.5.1.1 Σκοπός των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες, ικανών για να κατανοήσουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Το σύνολο των Οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται να συνταχθούν σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι:

- Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)

- Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (Συνένωση της κατάστασης Αποτελεσμάτων και της Κατάστασης Αναγνωρισμένων Εσόδων και Εξόδων)
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση των Ταμειακών Ροών
- Σημειώσεις

Η Κατάσταση Ταμειακών ροών και η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων δεν αναφέρονται ρητά στο Εννοιολογικό Πλαίσιο, αλλά απαιτούνται από το ΔΛΠ 1: «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων».

Η χρηματοοικονομική θέση εκφράζει την ικανότητα της επιχείρησης να μετατρέπει τα στοιχεία του ενεργητικού που ελέγχει σε διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα. Οι πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στον ισολογισμό. Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης απαιτούνται προκειμένου να εκτιμηθούν πιθανές μεταβολές στους οικονομικούς πόρους που πιθανόν να ελέγχει η επιχείρηση στο μέλλον και αποτυπώνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Οι πληροφορίες που αφορούν σε μεταβολές της Οικονομικής θέσης είναι χρήσιμες προκειμένου να εκτιμηθούν οι επενδυτικές, χρηματοοικονομικές και λειτουργικές δραστηριότητες της κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφοράς (Οι οικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (Συνήθως έτος) και παρέχουν συγκριτικές πληροφορίες και, υπό ορισμένες συνθήκες, πληροφορίες για το μέλλον).

Οι πληροφορίες αυτές αποτυπώνονται στην Κατάσταση των Ταμειακών Ροών και στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

#### **2.5.1.2 Βασικές Παραδοχές Σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων**

##### 1) Η αυτοτέλεια των χρήσεων ή Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων (Accrual Basics)

κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται η παραδοχή αυτή δεν ισχύει για την κατάσταση Ταμειακών Ροών (η κατάσταση αυτή συντάσσεται σε ταμειακή βάση) (Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS, Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α΄, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα)

##### 2) Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχ/σης (Going Concern)

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με την παραδοχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει και θα συνεχίζει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και στο μέλλον και δεν έχει την



πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά το επίπεδο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Η εκτίμηση αυτή πραγματοποιείται για διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα μηνών. Εάν το τεκμήριο αυτό δεν ισχύει, οι Οικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιασθούν/συνταχθούν σε μια διαφορετική βάση αναφοράς και η βάση που χρησιμοποιήθηκε θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

### **2.5.1.3 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων**

Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων είναι οι ιδιότητες που τις κάνουν χρήσιμες για τους χρήστες αυτών (Φίλος Ι. – Αποστόλου Α., 2010) Τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι:

- Συνάφεια: Συνάφεια των πληροφοριών που παρέχονται από τις Οικονομικές Καταστάσεις υπάρχει όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους, λόγω της προγνωστικής ή επιβεβαιωτικής αξίας ή και τα δύο που μπορούν να παρέχουν.
- Πιστή αναπαράσταση: Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παρουσίαση της πληροφόρησης με την σωστή απεικόνιση των απαραίτητων κονδυλίων, η πληροφόρηση αυτή θα πρέπει να είναι σχετική και αξιόπιστη, παρουσιάζοντας με σύνεση και ουδετερότητα την ουσία πάνω από τον τύπο σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις και σε όλους τους βαθμούς ανάλυσης. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν με την επιλογή ή την παρουσίαση των πληροφοριών επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο γεγονός. Για να επιτευχθεί πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση των λογιστικών ποσών μία από τις βασικές συνιστώσες είναι η συνετή αποτίμηση, δηλαδή να μην υποτιμώνται οι ζημίες ούτε να υπερεκτιμώνται τα κέρδη. Η σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας κατά τη λήψη αποφάσεων υπό συνθήκες αβεβαιότητας
- Εφαρμογή των θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών: Οι πληροφορίες πρέπει να είναι τόσο σχετικές όσο και πιστές, προκειμένου να είναι χρήσιμες.

Για να είναι χρήσιμη μία πληροφορία πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Συγκρισιμότητα: Οι πληροφορίες που παρέχονται από τις Οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας είναι πιο χρήσιμες αν μπορούν να συγκριθούν με παρόμοιες πληροφορίες σχετικά με άλλες οντότητες και με παρόμοιες πληροφορίες

σχετικά με την ίδια οντότητα διαχρονικά. Η συγκρισιμότητα επιτρέπει στους χρήστες να εντοπίζουν και να κατανοούν τις ομοιότητες και τις διαφορές μεταξύ των αντικειμένων

- Αξιοπιστία κ επαλήθευση: Με τον όρο αξιοπιστία εννοούμε ότι οι πληροφορίες πρέπει να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα. Με αυτό τον τρόπο οι χρήστες διασφαλίζονται ότι οι πληροφορίες αντιπροσωπεύουν πιστά τα οικονομικά φαινόμενα στα οποία αναφέρονται και ότι διάφοροι γνώστες και ανεξάρτητοι παρατηρητές θα μπορούσαν να καταλήξουν σε συναίνεση, αν και όχι απαραίτητα σε πλήρη συμφωνία, ότι μια συγκεκριμένη απεικόνιση είναι μια πιστή εκπροσώπηση
- Επικαιρότητα (Εγκαιρη πληροφόρηση): Η χρησιμότητα της πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζεται από τη χρονική στιγμή της δημοσιοποίησης τους. Η επικαιρότητα σημαίνει ότι οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες στους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων εγκαίρως ώστε να είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους.
- Κατανοητότητα (Σαφήνεια): Οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες οι οποίοι έχουν λογικές γνώσεις σχετικά με τις επιχειρηματικές και οικονομικές δραστηριότητες και οι οποίοι ελέγχουν και αναλύουν τις πληροφορίες με επιμέλεια.

#### **2.5.1.4 Τα Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων**

1) Τα στοιχεία που σχετίζονται άμεσα με την οικονομική κατάσταση (ισολογισμός) είναι:

- **Περιουσιακά στοιχεία**: Ένα στοιχείο ενεργητικού είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τον οποίο αναμένεται να προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα.
- **Υποχρεώσεις**: Μια παρούσα δέσμευση της οντότητας που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η διευθέτηση των οποίων αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη
- **Μετοχικό κεφάλαιο**: Το απομένον δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

## 2) Τα στοιχεία που συνδέονται άμεσα με την απόδοση:

- Έσοδα: είναι οι αυξήσεις των οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων που έχουν ως αποτέλεσμα αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων, εκτός εκείνων που αφορούν εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Στα έσοδα συμπεριλαμβάνονται και τα Κέρδη.
- Έξοδα: είναι μειώσεις των οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεων που οδηγούν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια. Στα έξοδα συμπεριλαμβάνονται και οι Ζημίες.

### **2.5.1.5 Αναγνώριση Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων**

Αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός στοιχείου και πληροί τα ακόλουθα κριτήρια αναγνώρισης:

- ο Είναι πιθανό ότι οποιοδήποτε μελλοντικό οικονομικό όφελος που σχετίζεται με το στοιχείο θα εισρεύσει προς ή από την οντότητα. και
- ο Το κόστος ή η αξία του στοιχείου μπορούν να μετρηθούν με αξιοπιστία.

Βάσει αυτών των γενικών κριτηρίων:

- ο **Ένα περιουσιακό στοιχείο** αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και το περιουσιακό στοιχείο έχει κόστος ή αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- ο **Μια υποχρέωση** αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προκύψει από τον διακανονισμό μιας παρούσας υποχρέωσης και το ποσό στο οποίο θα πραγματοποιηθεί ο διακανονισμός μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- ο **Τα έσοδα** αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν έχει προκύψει αύξηση των μελλοντικών οικονομικών οφελών που σχετίζεται με την αύξηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μείωση της υποχρέωσης που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει στην πραγματικότητα ότι η αναγνώριση των εσόδων πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την αναγνώριση των αυξήσεων των στοιχείων του ενεργητικού ή των μειώσεων των υποχρεώσεων (π.χ. η καθαρή αύξηση

των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ή η μείωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την παραίτηση χρέους).

- ο **Τα έξοδα** αναγνωρίζονται όταν έχει προκύψει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζεται με μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου ή αύξηση της υποχρέωσης που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει, στην πραγματικότητα, ότι η αναγνώριση των εξόδων πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την αναγνώριση αύξησης των υποχρεώσεων ή με μείωση του ενεργητικού (για παράδειγμα, η αύξηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων ή η απόσβεση του εξοπλισμού).

#### **2.5.1.6 Επιμέτρηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων**

Το Πλαίσιο των ΔΠΧΠ αναγνωρίζει ότι μια ποικιλία βάσεων επιμέτρησης χρησιμοποιείται σήμερα σε διαφορετικούς βαθμούς και σε διάφορους συνδυασμούς στις οικονομικές καταστάσεις, όπως:

- ο **Ιστορικό κόστος**: Τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκαν ή στην εύλογη αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθούν, (π.χ. το απόθεμα αποκτήθηκε με κόστος 10€, που μπορεί να είναι αποτιμημένο με μέση τιμή, FIFO, ή με άλλη επιτρεπόμενη μέθοδο αποτίμησης)
- ο **Το τρέχον κόστος**: Τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδυνάμων που θα έπρεπε να καταβληθεί αν τα ίδια ή ισοδύναμα στοιχεία αποκτιόνταν τώρα. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στο ποσό που θα χρειαζόταν προκειμένου η οφειλή να διακανονιστεί τώρα.
- ο **Καθαρή ρευστοποιήσιμη (διακανονιστική) αξία**: Τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί τώρα από την πώληση των στοιχείων αυτών.
- ο **Παρούσα αξία (με έκπτωση)**: Τα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμειακών εισροών που το στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει κατά τη συνήθη λειτουργική πορεία της επιχείρησης.

Το Πλαίσιο των ΔΠΧΑ δεν περιλαμβάνει έννοιες ή αρχές για την επιλογή της βάσης μέτρησης που θα πρέπει να χρησιμοποιείται για συγκεκριμένα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή σε συγκεκριμένες περιστάσεις. Αυτή η καθοδήγηση παρέχεται από τα πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΑ) και τις Διερμηνείες.

### 2.5.1.7 Έννοιες του Κεφαλαίου και της Διατήρησης του Κεφαλαίου

Το κεφάλαιο μπορεί να οριστεί με δύο έννοιες, την οικονομικά και τη φυσική.

1) **Οικονομική έννοια:** το κεφάλαιο εκφράζεται ως τα ίδια κεφάλαια (καθαρή περιουσία) ή την επενδυμένη δύναμη.

2) **Φυσική έννοια:** Το κεφάλαιο με την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης (π.χ. μονάδες προϊόντος ανά ημέρα).

Η έννοια της **διατήρησης του κεφαλαίου** αποτελεί τον σύνδεσμο μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και του κέρδους και ασχολείται με τον τρόπο με τον οποίο μία επιχείρηση ορίζει το κεφάλαιο που θέλει να διατηρήσει.

1) Με την οικονομική έννοια (**διατήρηση χρηματοοικονομικού κεφαλαίου**), το κέρδος προκύπτει εάν τα ίδια κεφάλαια στη λήξη της περιόδου αναφοράς είναι μεγαλύτερα των ιδίων κεφαλαίων έναρξης, χωρίς να ληφθούν υπόψη διανομές προς από τους ιδιοκτήτες.

2) Με τη φυσική έννοια (**διατήρηση φυσικού κεφαλαίου**), το κέρδος προκύπτει εάν η παραγωγική δυναμικότητα στη λήξη της περιόδου αναφοράς είναι μεγαλύτερη της παραγωγικής δυναμικότητας έναρξης, χωρίς να ληφθούν υπόψη διανομές προς από τους ιδιοκτήτες.

Προφανώς, η έννοια της συντήρησης κεφαλαίου αφορά τη μέτρηση της ικανότητας των δραστηριοτήτων της εταιρείας να δημιουργεί κέρδη.

Η αρχή – έννοια κεφαλαίου που έχει επικρατήσει διεθνώς είναι η Οικονομική έννοια.

(<https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>)

([https://www.aasb.gov.au/.../M131\\_11.8\\_IASB\\_Concept](https://www.aasb.gov.au/.../M131_11.8_IASB_Concept))

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

### 3.1 Η Προσπάθεια Λογιστικής Τυποποίησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Από τη δημιουργία της ΕΟΚ είχε εντοπιστεί η ανάγκη για το συντονισμό των εθνικών διατάξεων που αφορούσαν τη διάρθρωση και το περιεχόμενο κατά τη σύνταξη των ετήσιων λογαριασμών καθώς και τη δημοσιότητα των εγγράφων των Ανωνύμων εταιρειών (ΑΕ) και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) προκειμένου να διασφαλίζεται η προστασία των εταίρων και των επενδυτών.

Οι ετήσιοι λ/σμοί αυτών των μορφών εταιρειών (ΑΕ και ΕΠΕ) κρίνεται αναγκαίο να συντάσσονται με συγκεκριμένο τρόπο, ώστε να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της εταιρίας (Κέρδη – Ζημίες) αφενός μεν διότι αυτές οι μορφές εταιριών δραστηριοποιούνται πέρα από τα όρια του εθνικού τους εδάφους και αφετέρου διότι παρέχουν ως μόνη εγγύηση που παρέχουν έναντι των τρίτων είναι η εταιρική τους περιουσία.

Επίσης σημαντικός αριθμός εταιριών αποτελούν μέρος συνόλου επιχειρήσεων (Όμιλος Επιχειρήσεων). Για να έρχονται εις γνώσιν των εταίρων και των τρίτων οι οικονομικές πληροφορίες για αυτά τα σύνολα των επιχειρήσεων πρέπει να συντάσσονται ενοποιημένοι λ/σμοί και συνεπώς επιβάλλεται η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών προκειμένου να υλοποιηθούν οι στόχοι της δυνατότητας συγκρίσεως και της ισοδυναμίας αυτών των πληροφοριών.

Συνέπεια των ανωτέρω είναι η προσπάθεια δημιουργίας συγκεκριμένου κοινού πλαισίου λογιστικών κανόνων για τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των επιχειρήσεων.

Η αρχή έγινε με την τέταρτη Οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 25<sup>ης</sup> Ιουλίου 1978, περί των ετήσιων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών, με την οποία ορίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης των ετήσιων λογαριασμών οι οποίοι θα έπρεπε να περιλαμβάνουν: τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα χρήσης και το προσάρτημα. Οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας έχουν εφαρμογή για τις ΑΕ και τις ΕΠΕ πλην των Τραπεζών, των λοιπών πιστωτικών ιδρυμάτων και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Στόχος της αρχικής αυτής κοινοτικής οδηγίας ήταν η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με σαφήνεια που θα παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων, καθιερώνοντας ένα ελάχιστο περιεχόμενο και μορφή παρουσίασης.

Προς αυτή την κατεύθυνση κινείται και η έβδομη Οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13<sup>ης</sup> Ιουνίου 1983, για τους ενοποιημένους λογαριασμούς, με την οποία επιδιώκεται η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών για τους ενοποιημένους λ/σμούς, προκειμένου να αναπτυχθεί η απαιτούμενη δυνατότητα συγκρίσεως και ισοδυναμίας των πληροφοριών που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, ορίζοντας παράλληλα και τις προϋποθέσεις βάση των οποίων μία εταιρεία υποχρεούται ή όχι στη σύνταξη ενοποιημένων λ/σμών.

Λόγω της ιδιαιτερότητας που παρουσιάζουν οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών, των λοιπών πιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων εκδόθηκαν οι: α) Οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και β) Οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που παρείχαν διευκρινήσεις για ειδικότερους λογιστικούς χειρισμούς για τις εν λόγω νομικές οντότητες, χωρίς όμως να διαχωρίζονται από τις γενικές διατάξεις των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ. Οι εν λόγω οδηγίες προβλέπουν την ίδια δομή και την ίδια ονοματολογία για τους λ/σμούς όλων των πιστωτικών ιδρυμάτων της κοινότητας πλην αυτών που αναφέρονται ρητά ότι εξαιρούνται από την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων λόγω της νομικής τους μορφής ή της ιδιαίτερης φύσης των δραστηριοτήτων τους.

Για την υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση καθοριστικό ρόλο έπαιξε το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας, που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000, το οποίο τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, έταξε ως προθεσμία για την εφαρμογή του προγράμματος δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες το 2005 και υπογράμμισε ότι επείγει η λήψη μέτρων για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι κοινοτικές εταιρίες των οποίων οι τίτλοι είναι εισηγημένοι για διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά (εισηγμένες εταιρείες). Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η Ευρωπαϊκή Ένωση χρειαζόταν κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης - πρότυπα τα οποία να είναι διαφανή, πλήρως κατανοητά, καταλλήλως ελεγμένα και ουσιαστικά εφαρμοζόμενα. Μόνο με τη δημιουργία των προτύπων αυτών θα προέκυπταν οι προϋποθέσεις εκείνες που θα επέτρεπαν στις αγορές κινητών αξιών της ΕΕ να αναπτυχθούν περαιτέρω σε σχέση με τα επίπεδα που ίσχυαν.

(Συμπεράσματα της Προεδρίας του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας 23 και 24 Μαρτίου 2000) [europa.eu/rapid/press-release\\_PRES-00-900\\_el.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-00-900_el.htm).

### 3.2 Η Υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από την Ευρωπαϊκή Ένωση

Λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της Λισαβόνας η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε στις 13 Ιουνίου 2000, την ανακοίνωση με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία», με την οποία προτείνει να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών όλων των εισηγμένων εταιρειών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

Σύμφωνα με την ανακοίνωση της επιτροπής οι λόγοι που προτείνονται τα ΔΛΠ έναντι των εθνικών GAAP που εφαρμόζονταν σε διάφορες χώρες της Ε.Ε. ή των ήδη εφαρμοσμένων και διεθνώς αναγνωρισμένων US GAAP είναι οι εξής:

Η απόφαση της να μην επιλέξει τα US GAAP, υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα, βασιζόταν στο γεγονός πως ήταν δύσκολο η λογιστική της Ευρώπης να ταιριάζει με ένα σύνολο προτύπων τα οποία είναι σχεδιασμένα για να καλύπτουν τις ανάγκες ενός συγκεκριμένου περιβάλλοντος και μάλιστα μιας χώρας που δεν είναι μέλος της Ε.Ε. (Whittington, 2005).

Η ΕΕ θα μπορούσε να δημιουργήσει τα δικά της «Ευρωπαϊκά» λογιστικά πρότυπα αλλά κάτι τέτοιο απορρίφθηκε διότι θα προκαλούσε καθυστέρηση, παρατείνοντας χωρίς λόγο την περίοδο ανταγωνισμού μεταξύ προτύπων και κατά την περίοδο αυτή ούτε το κόστος θα μειωνόταν ούτε η διαφάνεια θα βελτιωνόταν. Τέτοιου είδους καθυστερήσεις θα έθεταν σε κίνδυνο το στόχο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας να ενισχυθεί δηλαδή η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση μέχρι το 2005.

Στην επιλογή των ΔΛΠ συνέβαλε και το γεγονός ότι η Διεθνούς Οργάνωση Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (IOSCO) ανακοίνωσε στις 17 Μαρτίου 2000 την ολοκλήρωση της εκ μέρους της αξιολόγησης των ΔΛΠ και συνέστησε στα μέλη της να επιτρέψουν σε πολυεθνικές εταιρείες να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων για διασυνοριακές προσφορές τίτλων και εισαγωγή στα διεθνή χρηματιστήρια. (Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: Η μελλοντική πορεία /\* COM/2000/0359 τελικό \*/ - <https://eur-lex.europa.eu>).

Το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο και το συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενέκρινε με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606 της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002 την πρόταση της Επιτροπής για την χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών των επιχειρήσεων



που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο οποιουδήποτε κράτους μέλους και διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους, για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Ο κανονισμός προέβλεπε και μερικές εξαιρέσεις. Συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες σε χρηματιστήρια εκτός της ΕΕ και συνεπώς χρησιμοποιούσαν άλλα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα και οι επιχειρήσεις των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι ήταν εισηγμένοι σε κάποιο Ευρωπαϊκό χρηματιστήριο, μπορούσαν να καθυστερήσουν τη μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το αργότερο μέχρι την 01/01/2007. Παράλληλα ο Κανονισμός έδωσε τη δυνατότητα στα κράτη – μέλη να αποφασίσουν αν θα επεκτείνουν την εφαρμογή των ΔΛΠ και πέρα από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών, στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους αλλά και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις. Ο κανονισμός αυτός εκτός από τα 25 μέλη της ΕΕ εφαρμόστηκε στην Νορβηγία, την Ισλανδία και το Λιχτενστάιν. (Αυγουστίνος Δημητράς – Ελένη Βρέντζου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΕΑΒ 2015, σελ. 8 – 10), (Κανονισμός (ΕΚ) 1606/2002).

### **3.2.1 Ανάπτυξη Μηχανισμού Υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από την Ευρωπαϊκή Ένωση**

Ο κανονισμός 1606/2002 (κανονισμός ΔΛΠ) προβλέπει ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον:

- δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, δηλαδή οι ετήσιοι και ενοποιημένοι λ/σμοί που καταρτίζονται βάση αυτών των οδηγιών, να αποδίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού, του παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας και να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.
- πληρούν τα κριτήρια της απαιτούμενης κατανοησιμότητας, συνέπειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης.

Για το λόγο αυτό θεσπίστηκε ένας μηχανισμός για την αξιολόγηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που εκδίδονται από τον IASB, ώστε τα ΔΛΠ να απολαμβάνουν τη νομική επικύρωση (έγκριση) που απαιτείται για τη χρήση τους εντός της ΕΕ, χωρίς να απαιτείται η ανάγκη

έγκρισης από το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, που θα ήταν αρκετά χρονοβόρα διαδικασία. Ο μηχανισμός αυτός περιλαμβάνει:

1) Την Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά (EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group) ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 2001 άρχισε να λειτουργεί το Σεπτέμβριο του 2001. Αποτελείται από εμπειρογνώμονες λογιστικών θεμάτων από τον ιδιωτικό τομέα από διάφορες χώρες της ΕΕ, οι οποίοι έχουν ως στόχο:

- να παρέχει τεχνική εμπειρογνωμοσύνη στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με τη χρήση των ΔΛΠ εντός της Ευρώπης
- να συμμετάσχει στη διαδικασία καθορισμού προτύπων του IASB
- να συντονίζει εντός της ΕΕ την ανάπτυξη απόψεων σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Γενικά η EFRAG επιθεωρεί κάθε πρότυπο που εκδίδει ο IASB και αποφασίζει αν θα το προτείνει στην Επιτροπή για να το επιδοκιμάσει για χρήση στην ΕΕ.

2) Την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (ARC – Accounting Regulatory Committee), η οποία συστάθηκε σύμφωνα με το άρθρο 6 του κανονισμού (ΕΚ) 1606/2002. Απαρτίζεται από εκπροσώπους των χωρών της ΕΕ, των οποίων προεδρεύει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η ARC παρέχει γνωμοδότηση στην επιτροπή σχετικά με προτάσεις για την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Συγκεκριμένα η επιτροπή αφού λάβει την εισήγηση της EFRAG για ένα πρότυπο ή μία διερμηνεία ζητάει συμβουλές από την ARC σχετικά με τον τρόπο αποδοχής. Αν η εισήγηση της ARC είναι θετική και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το εγκρίνει, τότε εφαρμόζεται στις εισηγμένες επιχειρήσεις της ΕΕ. Αν η πρόταση της ARC είναι αρνητική η επιτροπή έχει την επιλογή ή να το στείλει στην EFRAG για περαιτέρω μελέτη ή να το στείλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για να αποφασίσει (KPMG IFRC Limited 2005).

### **3.3 Η Επέκταση της Λογιστικής Τυποποίησης στο Δημόσιο Τομέα και στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις**

Αξίζει επίσης να αναφερθεί και η προσπάθεια που γίνεται για την επέκταση της ομοιομόρφης λογιστικής τυποποίησης και στον Δημόσιο Τομέα των κρατών μελών. Η Ευρωπαϊκή επιτροπή το 2013, εξέδωσε έκθεση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στην οποία αναφέρει την καταλληλότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, γνωστών και ως IPSAS, τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο διεθνών

Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSASB) για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του Δημόσιου Τομέα. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 40 Πρότυπα.

Εκτός από τα λογιστικά πρότυπα για τις εισηγμένες επιχειρήσεις και το δημόσιο τομέα, ο IASB εξέδωσε τον Ιούνιο του 2009, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (IFRS for SMEs – Small and Medium – Sized Enterprises). Το πρότυπο IFRS για MME είναι ένα αυτόνομο Πρότυπο (λιγότερες από 250 σελίδες) σχεδιασμένο να ανταποκρίνεται στις ανάγκες και τις ικανότητες των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων (MME), οι οποίες εκτιμάται ότι αντιπροσωπεύουν περίπου το 99% των εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το πρότυπο IFRS για MME βασίζεται στις αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ αλλά είναι λιγότερο περίπλοκο, κατάλληλο για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες. Συγκεκριμένα:

- Τα θέματα που δεν σχετίζονται με τις MME παραλείπονται π.χ. τα κέρδη ανά μετοχή.
- Έχουν απλοποιηθεί πολλές λογιστικές αρχές σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων σε σχέση με τα πλήρη πρότυπα των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
- Απαιτούνται σημαντικά λιγότερες γνωστοποιήσεις (περίπου 90% μείωση).
- Το πρότυπο έχει γραφτεί σε σαφή, εύκολα μεταφρασμένη γλώσσα.
- Για να μειωθεί περαιτέρω ο φόρτος για τις MME, οι αναθεωρήσεις αναμένεται να περιοριστούν σε μία φορά κάθε τρία χρόνια.

Το πρότυπο των MME είναι διαθέσιμο να υιοθετηθεί από οποιαδήποτε χώρα, η οποία έχει το δικαίωμα να καθορίζει ποιες οντότητες πρέπει να χρησιμοποιούν το Πρότυπο. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται από το Συμβούλιο (IASB) είναι ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτου μεγέθους, και οι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί δεν θα πρέπει να το χρησιμοποιούν.

Το πρότυπο δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί/νομοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, είναι σε διαδικασία διαβουλεύσεων, κυρίως για τον προσδιορισμό του όρου Μικρομεσαία Επιχείρηση, όπως αυτός ορίζεται στην Οδηγία 2003/361/EK και του ορισμού που δίνεται από το ίδιο το πρότυπο των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων. [www.lowspot.gr](http://www.lowspot.gr).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

### 4.1 Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ελλάδα

Το πρώτο νομοθέτημα του Ελληνικού Κράτους στο οποίο γίνεται αναφορά, εκτός των άλλων, στις μορφές των εμπορικών εταιρειών (Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη, Ανώνυμη) και στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, ήταν ο Εμπορικός Νόμος, που υπογράφηκε στις 19/04/1835 και τέθηκε σε ισχύ στις 01/01/1879. Ο Εμπορικός Νόμος του Ελληνικού Κράτους βασίστηκε στον Εμπορικό Κώδικα της Γαλλίας και στην πραγματικότητα ήταν μία μετάφραση αυτού.

Ακολούθησε το 1918, ο Ν. 1348/18 με τον οποίο θεσπίστηκαν για πρώτη φορά διατάξεις που αφορούσαν την κατάρτιση και το περιεχόμενο του Ισολογισμού, οι οποίες στη συνέχεια περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στον γνωστό σε όλους, Νόμο περί Ανώνυμων Εταιρειών Ν. 2190/1920 που για χρόνια αποτελούσε το βασικό νομοθέτημα για τις Ανώνυμες Εταιρείες, κάποια άρθρα του οποίου ισχύουν ακόμα και σήμερα.

Σχετικά με τις λογιστικές πρακτικές των ελληνικών επιχειρήσεων, δεν μπορεί να ειπωθεί με βεβαιότητα πότε οι Έλληνες έμποροι υιοθέτησαν το διπλογραφικό σύστημα. Ο Εμπορικός Νόμος που εφαρμόστηκε στην Ελλάδα αμέσως μετά την ίδρυση του κράτους, υποχρέωσε τις εταιρείες να τηρούν βιβλία αλλά δεν αναφερόταν σε κάποιο λογιστικό σύστημα.

Ωστόσο η υποχρέωση σύνταξης και δημοσίευσης του ετήσιου ισολογισμού των Α.Ε. που επέβαλε ο Ν. 2190/20, οπωσδήποτε ευνόησε τη διάδοση του διπλογραφικού συστήματος, τουλάχιστον στις ανώνυμες εταιρείες και φυσικά διευκόλυνε τη συστηματοποίηση της λογιστικής πρακτικής. (Χριστίνα Αγριαντώνη , «Παλαιά και Νεότερα λογιστικά συστήματα», Τετράδια Εργασίας, 21, σ. 41-47, Ε.Ι.Ε – Κέντρο Νεοελληνικών Ερευνών, 1998).

Η πρακτική του ετήσιου ισολογισμού δεν συνηθιζόταν στα προηγούμενα χρόνια. Οι ισολογισμοί αυτοί, είχαν περισσότερο χαρακτήρα απογραφής της συνολικής περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, συχνά συμπεριλάμβαναν μάλιστα ολόκληρη την οικογενειακή επιχείρηση, χωρίς διάκριση ανάμεσα στα κεφάλαια της επιχείρησης και της ατομικής περιουσίας των εμπόρων.

Τα Βιβλία που τηρούσαν συστηματικά οι Ελληνικές επιχειρήσεις που είχαν κάποια εταιρική μορφή ήταν τα βασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια - καθολικά), τα μισθολόγια και τα βιβλία αντιγράφων επιστολών.

Αντίθετα, οι μεσαίες και οι μικρές επιχειρήσεις περιορίζονταν στην απλή καταστιχογραφία ή εσπερούντο παντελώς λογιστικής υπηρεσίας, των επιχειρηματιών περιοριζόμενων στα «δευτέρια» των προς αναγραφή των «βερεσεδιών». (Β. Φίλιος σελ. 200-201).

Μετά τη λήξη του Δεύτερου Παγκόσμιου Πολέμου, η ανάγκη για φορολογική μεταρρύθμιση στην άμεση φορολογία, απασχολεί την Πολιτεία και την επιστημονική κοινότητα. Προς την κατεύθυνση αυτή το 1948, με το Ν. Διατ. 578 /5-4-1948, θεσπίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από όλους τους επιτηδευματίες (εμπόρους, βιομηχάνους, επαγγελματίες, βιοτέχνες, ιατρούς, δικηγόρους, μηχανικούς κλπ). Με το Ν.Δ. 4237/1962 θεσμοθετείται η ενιαία μορφή των λογιστικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι Α.Ε. (Ισολογισμός και Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως). Το εν λόγω Ν.Δ. μπορεί να θεωρηθεί ότι συνέβαλε στην έναρξη της λογιστικής τυποποίησης στη χώρα μας. (Κ. Βαρβάκης, «Τα συστήματα της αναλυτικής λογιστικής που αναπτύχθηκαν μέχρι σήμερα στα πλαίσια της λογιστικής τυποποίησης σε εθνικό και σε παγκόσμιο επίπεδο», Περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ, τεύχος 635: (5/2008). Το 1977 με το Π.Δ. 99/9-02-1977 «Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και στοιχείων» (ΦΕΚ Α΄34), μεταξύ άλλων τροποποιήθηκαν οι μέχρι τότε ισχύουσες διατάξεις για τη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων.

Το καθοριστικό βήμα προς την κατεύθυνση της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα έγινε με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) το οποίο ορίστηκε με το Π.Δ. 1123/80 και σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ.1, του Ν. 1041/80 αποτελούσε ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, για την τυποποίηση των λογαριασμών.

Μέχρι το 1986 η εφαρμογή του ήταν προαιρετική, από το 1987, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ (78/660/ΕΟΚ), διαδόθηκε περισσότερο. Από τη χρήση 1991 το ΕΓΛΣ έγινε υποχρεωτικό στο σύνολο του, από όλες τις εταιρείες που ελέγχονταν από ορκωτούς ελεγκτές (Α.Ε., οι Ε.Π.Ε. και οι κατά μετοχές Ε.Ε.) (άρθρο 7, Ν 1882/1990 ) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ΄ Κατηγορίας βιβλία, ανεξαρτήτως αν ήταν υπαγόμενες σε έλεγχο ή όχι. (άρθρο 7 ΠΔ 186/1992 – ΚΒΣ, Ν. 4072/2012 περί Ι.Κ.Ε.).

Αξίζει εδώ να σημειωθεί ότι με το Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ρυθμίστηκαν τα θέματα απογραφών, των

αποτιμήσεων, της μηχανογραφικής τήρησης των Βιβλίων, το κύρος αυτών και οι κυρώσεις. (Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος, «Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ», Δημοσιεύθηκε 16/03/2013.

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15956>

Πέρα όμως από ΕΓΛΣ τέθηκαν σε ισχύ και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (ΚΛΣ), δηλ. τα ΚΛΣ των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Π.Δ. 205/1998), των δήμων και κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των δημοσίων μονάδων υγείας (Π.Δ. 140/2003).

## **4.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)**

Η υιοθέτηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) του ΠΔ 1123/1980 και η ενσωμάτωση στα μέσα της δεκαετίας του 1980 των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (78/660/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ και 86/635/ΕΟΚ) στο εσωτερικό δίκαιο (ΚΝ 2190/1920 ), άλλαξε ριζικά το λογιστικό τοπίο στη χώρα. Οι νομοθετικές αλλαγές που έγιναν τότε, σε συνδυασμό με την εισαγωγή της πληροφορικής στο χώρο της λογιστικής, άλλαξαν τα δεδομένα δημιουργώντας μια εντελώς καινούργια και ταυτόχρονα σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση. Μέχρι τότε τα λογιστήρια λειτουργούσαν κυρίως για την κάλυψη φορολογικών τυπικών υποχρεώσεων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να υποτιμούν τα δημοσιευμένα κέρδη τους ώστε να μειωθεί το φορολογικό βάρος, συνέπεια του οποίου ήταν να μειώνεται σημαντικά ο βαθμός που οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα οικονομικά γεγονότα των εταιρειών. Παρόλα αυτά, αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι το ΕΓΛΣ παρά τις ατέλειες του καθιέρωσε κανόνες ομοιομορφίας στα λογιστικά συστήματα των εταιρειών, εισήγαγε το τυποποιημένο λογιστικό σχέδιο με λογαριασμούς με σαφές περιεχόμενο, ακριβή δομή και συνδεσμολογία. Επιπλέον επέβαλε τη δημιουργία λογιστικών οικονομικών καταστάσεων, από τις επιχειρήσεις, με καθορισμένη δομή και περιεχόμενο. Με αυτό τον τρόπο αναπτύχθηκε η λογιστική τυποποίηση η οποία συνέβαλε στη διαφάνεια της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και διευκόλυνε τον έλεγχο αυτών. Το Ε.Γ.Λ.Σ. στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του Γαλλικού μοντέλου. (Αντώνιος Ν. Γεωργόπουλος, 2016, σελ. 469) Γενικότερα το ΕΓΛΣ, συντέλεσε αποφασιστικά, ώστε να επέλθει ένα είδος λογιστικής τυποποίησης σε εγχώριο επίπεδο (Σακέλλης 2005).

#### 4.2.1 Βασικές Αρχές του ΕΓΛΣ

Οι βασικές αρχές της διάρθρωσης του ΕΓΛΣ είναι:

##### 1. Η αρχή της αυτονομίας.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή το σχέδιο λογαριασμών (με το οποίο καθορίζεται ποιοι λογαριασμοί θα χρησιμοποιηθούν, με ποιους τίτλους, σε ποιες ομάδες ανήκουν οι λογαριασμοί και το πώς λειτουργούν και συνδέονται μεταξύ τους), χωρίζεται σε τρία, σαφώς διακεκριμένα, και ανεξάρτητα μεταξύ τους, τμήματα:

- α) Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής ομάδες 1 - 8.
- β) Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής εκμετάλλευσης, ομάδα 9.
- γ) Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς Τάξεως ομάδα δέκα (0).

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

##### 2. Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης και παρακολούθησης των αποθεμάτων, εξόδων – εσόδων στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

1. Σύμφωνα μ' αυτή την αρχή, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

Οι σχετικοί λογαριασμοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως.

##### 3. Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων.

Η κατάρτιση αυτού του Λογαριασμού γίνεται με τη μεταφορά σ' αυτόν, μέσω λογιστικών εγγραφών, των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών και των οργανικών εξόδων και εσόδων.

#### 4.2.2 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες. Για την ομαδοποίηση των λ/σμών χρησιμοποιείται το κριτήριο του Ισολογισμού. Στο κριτήριο του Ισολογισμού οι ομάδες των λ/σμών διακρίνονται σε ομάδες Ενεργητικού και Παθητικού. Σύμφωνα με αυτό το κριτήριο η ταξινόμηση των λ/σμών σε ομάδες γίνεται ανάλογα με τον τρόπο εμφάνισης τους στον Ισολογισμό (Γ. Κόντος, 2015, σελ. 247-248).

Οι ομάδες αυτές είναι:

1η ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό

2η ομάδα: Αποθέματα

3η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

4η ομάδα: Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

5η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

6η ομάδα: Οργανικά έξοδα κατ' είδος

7η ομάδα: Οργανικά έσοδα κατ' είδος

8η ομάδα: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

9η ομάδα: Αναλυτικοί λογαριασμοί Εκμεταλλεύσεως

0η ομάδα: Λογαριασμοί Τάξεως

Οι παραπάνω δέκα ομάδες διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

1) Λογαριασμοί γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) οι οποίες είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν περαιτέρω να διακριθούν ως εξής:

- Ομάδες 1- 5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως κατά κανόνα παρουσιάζουν υπόλοιπα - χρεωστικά ή πιστωτικά, τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του ισολογισμού, ειδικότερα:

✓ ομάδες 1-3 λογαριασμοί Ενεργητικού,

✓ ομάδα 4-5 λογαριασμοί παθητικού

- Ομάδες 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσης μηδενίζονται, ειδικότερα:

✓ ομάδα 6, οργανικά έξοδα κατ' είδος

✓ ομάδα 7, οργανικά έσοδα κατ' είδος

✓ ομάδα 8, λογαριασμοί αποτελεσμάτων (λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, λογαριασμοί έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση)



2) Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής, (ομάδα 9) προορίζονται για επιχειρήσεις που κοστολογούν (βιομηχανικές, βιοτεχνικές, κτλ) και επιδιώκουν τη διαπίστωση αναλυτικών αποτελεσμάτων.

3) Οι λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 0) αφορούν σε λογαριασμούς ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις χωρίς όμως να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

Οι τρεις παραπάνω κατηγορίες αποτελούν αυτόνομα λογιστικά κυκλώματα τα οποία λειτουργούν ανεξάρτητα μεταξύ τους, δηλαδή οι λογαριασμοί του κάθε κυκλώματος χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους (Α. Γεωργόπουλος 2016; Ιγνατιάδης, 1990).

#### **4.2.3 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ΕΓΛΣ**

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, συντάσσουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

- Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης.
- Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Προσάρτημα ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η κατάσταση λ/σμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως δεν υπόκειται σε δημοσιότητα όπως οι άλλες. Οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις αφορούν μία μεμονωμένη οικονομική μονάδα.

Όταν πρόκειται για Όμιλο επιχειρήσεων συντάσσονται οι εξής ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Άρθρο 100, Ν.2190/20):

- Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης.
- Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
- Προσάρτημα ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες συντάσσουν και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, (Ν. Πρωτοψάλτης, 2004).

Το ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/80), ο Ν. 2190/1920 και τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Π.Δ. 205/1998), των δήμων και κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των δημοσίων μονάδων υγείας

(Π.Δ. 140/2003), συνιστούσαν μέχρι την ψήφιση του Ν. 4308/14 κατά βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

### **4.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) Ν. 4308/2014**

Οι εξελίξεις στο διεθνές οικονομικό γίνεσθαι ήταν τέτοιες που έθεσαν σε αμφισβήτηση τα παλαιότερα λογιστικά συστήματα και οδήγησαν σταδιακά στην υιοθέτηση νέων λογιστικών και νέων ελεγκτικών προτύπων. Ειδικά, θέματα όπως το ιστορικό κόστος, η επίδραση των φόρων στα οικονομικά αποτελέσματα, η λογιστικοποίηση νέων περίπλοκων τύπων συμβάσεων, οι ταμειακές ροές κ.ά. αποτέλεσαν αντικείμενο μελετών, αντιπαραθέσεων, συγκρούσεων που τελικά οδήγησαν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις. Δεδομένου ότι τα ΔΛΠ απαιτούσαν υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης και μεγάλο κόστος εφαρμογής, ήταν φανερό ότι δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν πλήρως από μικρές επιχειρήσεις. Για την αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων εκδόθηκε η λογιστική Οδηγία 2013/34/ΕΕ η οποία έδινε την ευχέρεια στα κράτη-μέλη να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας. Οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας ενσωματώθηκαν στη χώρα μας με τον Ν. 4308/2014, ο οποίος εισήγαγε τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Αυγουστίνος Δημητράς – Ελένη Βρέντζου, 2015). Ο Ν. 4308/2014 ενοποιεί, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης που εισήγαγε το Ε.Γ.Α.Σ.. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Τα νέα Ε.Λ.Π. δημιουργούν πλέον ένα νέο σύστημα λογιστικής τυποποίησης και αλλάζουν σημαντικά το σχετικό θεσμικό περιβάλλον (Α. Γεωργόπουλος 2016). Ο νόμος 4308/2014 εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινάνε από 01/01/2015.

#### **4.3.1 Κατάργηση Υφιστάμενου Θεσμικού Πλαισίου**

Τα ΕΛΠ με την έναρξη ισχύος τους (01/01/2015) κατήργησαν ένα μεγάλο μέρος λογιστικών και φορολογικών διατάξεων που ίσχυαν μέχρι τότε. Ορισμένες από τις διατάξεις που καταργήθηκαν με τα ΕΛΠ είναι:

- Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – ΚΦΑΣ (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε΄ του ν. [4093/2012](#)), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική

εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί βάση αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύσαντος ΠΔ 186/1992

- Το Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες.
- Το Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.
- Το Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.
- Οι λογιστικές διατάξεις του Ν. 2190/1920.
- Τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992 (Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων).
- Το άρθρο 23β και τα άρθρα 62 έως 78 (κεφάλαιο 11) του Ν.Δ.. 400/1970 (Οικονομικές κατ/σεις ασφαλιστικών εταιρειών).
- Η παρ. 2 του άρθρου 22 του κ.ν. 3190/1955 (Κατάρτιση οικονομικών κατ/σεων ΕΠΕ).
- Τα άρθρα 80, 96 και 97, του άρθρου 98 παρ. 1, και το άρθρο 101 του ν. [4072/2012](#) (Οικονομικές κατ/σεις ΙΚΕ).

#### **4.3.2 Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες Οντοτήτων**

Σύμφωνα με το άρθρο 1 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων οφείλουν να εφαρμόζουν το νόμο οι ακόλουθες οντότητες, με την επιφύλαξη όμως ότι δεν έχουν την υποχρέωση από τον ν. 2992/2002 και τον ν. 3229/2004, να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, ή δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156, του Ν. 4270/14:

- Ανώνυμες Εταιρείες
- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης
- Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές
- Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες
- Ομόρρυθμες Εταιρείες
- Ετερόρρυθμες Εταιρείες
- Ατομικές επιχειρήσεις
- Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν.4270/2014

- Οι φορείς του Δημοσίου Τομέα του άρθρου 14 του ν.4270/2014

Ο Ν. 4308/2014 δίνει τη δυνατότητα σε όσες επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται από το νόμο, αλλά επιθυμούν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ να το πράττουν προαιρετικά. Σ' αυτή την περίπτωση θα πρέπει υποχρεωτικά να τηρήσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ για πέντε συνεχόμενα έτη.

Οι οντότητες (επιχειρήσεις/ εταιρείες) που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, που αφορούν την τήρηση των λογιστικών αρχείων, τα παραστατικά πωλήσεων και το προσάρτημα/σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών κατ/σεων.

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 οι λογιστικές υποχρεώσεις των οντοτήτων/επιχειρήσεων είναι συνάρτηση του μεγέθους της οντότητας, έτσι όπως αυτό προσδιορίζεται από το σύνολο του ενεργητικού της, τον καθαρό κύκλο εργασιών και τον μέσο όρο των απασχολούμενων ατόμων στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης και όχι από τη Νομική τους μορφή, όπως γινόταν πριν την εφαρμογή των ΕΛΠ.

Η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάση μεγέθους εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα. Η κατηγοριοποίηση γίνεται εφόσον πληρούνται σωρευτικά τουλάχιστον δύο εκ των κριτηρίων μεγέθους που αναφέρονται στον πίνακα:

Κατηγορία Οντοτήτων	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (Κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος Όρος Προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός Κύκλος Εργασιών (ευρώ)
<b>Πολύ Μικρές</b> άρθρου 1, παρ.2γ (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική)	Ανεξαρτήτως ορίου	Ανεξαρτήτως Ορίου	Μικρότερο ή ίσο 1.500.000
<b>Μικρές</b> άρθρου 1, παρ.2γ (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική)	Ανεξαρτήτως ορίου	Ανεξαρτήτως ορίου	Μεγαλύτερο από 1.500.000
<b>Πολύ Μικρές</b> άρθρου 1, παρ.2α & 2β	<= 10	<= 350.000	<= 700000
<b>Μικρές</b> άρθρου 1, παρ.2α & 2β	<= 50	<= 4.000.000	<= 8.000.000
<b>Μεσαίες</b> (όλες)	<= 250	<= 20.000.000	<= 40.000.000
<b>Μεγάλες</b> (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

- Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 1, παρ. 2γ είναι η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που

υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

- Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 1, παρ. 2α & 2β είναι η Α.Ε., η Ε.Π.Ε., η ΕΕ. κατά μετοχές εταιρεία, η Ι.Κ.Ε., η ομόρρυθμη, ή ετερόρρυθμη εταιρεία όταν όλοι οι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη διότι είναι νομικά πρόσωπα.

Η οντότητα έχει τη δυνατότητα να ενταχθεί σε άλλη κατηγορία μεγέθους (μικρότερη ή μεγαλύτερη) εφόσον υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις δύο εκ των τριών κριτηρίων μεγέθους που αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα.

Η κατηγορία μεγέθους στην οποία εντάσσεται μία οντότητα προσδιορίζει τις λογιστικές της υποχρεώσεις, σχετικά με:

- α) Τις χρηματοοικονομικές κατ/σεις που συντάσσει
- β) Διπλογραφικό – Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (τηρούμενα βιβλία)
- γ) Απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος
- δ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης

#### **4.3.3 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται να συντάσσουν οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ είναι:

- Ο πίνακας του Ισολογισμού ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης
- Ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης (Υπάρχει δυνατότητα σύνταξης της είτε «κατά λειτουργία» (Π.Δ. 1123/80), είτε «κατ' είδος» (Ε.Λ.Π.)
- Ο πίνακας της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης (Αντικαθιστά τον πίνακα διάθεσης κερδών του Π.Δ. 1123/81)
- Ο πίνακας της κατάστασης χρηματορροών (Νέα κατ/ση, παρουσιάζει τις ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου).
- Το Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών κατ/σεων.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων απορρέουν από την κατηγορία μεγέθους στην οποία ανήκουν. Οι επιχειρήσεις ανάλογα με το μέγεθος τους υποχρεούνται να συντάσσουν τις παρακάτω χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

Υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία μεγέθους οντότητας ( Άρθρα 2 & 16, Ν. 4308/14)	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ				
	Πολύ Μικρές				
	Άρθρο 1, παρ. 2γ	Άρθρο 1, παρ. 2α και 2β	Μικρές Άρθρο 1, παρ. 2γ (ΟΕ,ΕΕ,Ατομική)	Μεσαίες	Μεγάλες
1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης
2. Προσάρτημα ή Σημειώσεις	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης
3. Ισολογισμός		Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης
4. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				Υποχρέωση Σύνταξης	Υποχρέωση Σύνταξης
5. Κατάσταση χρηματοροών					Υποχρέωση Σύνταξης

#### 4.3.4 Θεμελιώδεις Παραδοχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Η χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις παρακάτω θεμελιώδεις αρχές:

1) Αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption)

Η λογιστική αρχή του δουλευμένου (accrual) ορίζει ότι οι επιπτώσεις των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν ανεξάρτητα αν έχουν διακανονιστεί ταμειακά (αν έχουν εισπραχθεί ή εξοφληθεί). Η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού. Η αρχή του δεδουλευμένου δεν έχει εφαρμογή στην κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής.

2) Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern assumption)

Η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern assumption) θεωρείται ότι είναι εν ισχύ, εκτός και αν η διοίκηση της επιχείρησης έχει την πρόθεση να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει. Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται για 12 μήνες.

### **4.3.5 Διπλογραφικό - Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα**

#### A) Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Οι οντότητες για την παρακολούθηση των λογιστικών τους εργασιών (διαδικασία και μέθοδος καταχώρισης των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων) εφαρμόζουν είτε το απλογραφικό (πρώην Β΄ κατηγορίας βιβλία) είτε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (πρώην Γ΄ κατηγορίας βιβλία).

Οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά ισολογισμό εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και για την παρακολούθηση των εργασιών τους τηρούν:

- Ημερολόγιο: Αρχείο στο οποίο καταχωρεί αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός.
- Αναλυτικό Καθολικό: Αρχείο στο οποίο παρακολουθεί τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού.
- Ισοζύγιο: Αρχείο στο οποίο αναγράφονται όλοι οι λογαριασμοί (και οι τυχόν εξισωμένοι) του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα της χρέωσης τους, της πίστωσης τους και με τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπά τους.

Οι συνεταιρισμοί οι οποίοι βάση καταστατικού συντάσσουν ισολογισμό δύνανται να τηρούν το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εάν εμπίπτουν στην κατηγορία πολύ μικρών οντοτήτων παρ. 2γ, άρθρο1, δηλ. ο κύκλος εργασιών τους είναι μικρότερος ή ίσος του 1.500.000€.

Όταν μία επιχείρηση τηρεί προαιρετικά διπλογραφικό σύστημα έχει τη δυνατότητα να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό.

#### B) Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα - Απλοποιήσεις

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1, παρ.2γ (ΟΕ, ΕΕ, Ατομικές) και οι αυτοαπασχολούμενοι που τηρούσαν βιβλίο εσόδων –εξόδων πριν την εφαρμογή του Ν. 4308/14 θα συνεχίσουν να τηρούν τα βιβλία τους με τον ίδιο τρόπο και οι οικονομικές καταστάσεις που θα συντάσσουν βάση των ΕΛΠ θα είναι απλές και κατανοητές. Συγκεκριμένα θα συντάσσουν μία συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων και ένα απλοποιημένο προσάρτημα με ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία (Επωνυμία, Έδρα κ.λπ). Δεν είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν κάποιο λογιστικό σχέδιο, τηρούν μητρώο παγίων, διενεργούν και καταγράφουν μόνο τις φορολογικές αποσβέσεις, τηρούν αρχείο απογραφής αποθεμάτων, εκτός αν απαλλάσσονται λόγω αντικειμένου δραστηριότητας ή

κύκλου εργασιών και δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναβαλλόμενης φορολογίας (Επαμεινώνδας Μπατσινίλας – Κυριάκος Πατατούκας, 2017).

#### **4.3.6 Το σχέδιο λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Προκειμένου να παρασχεθεί μεγαλύτερη ευχέρεια και ευελιξία στις επιχειρήσεις όσον αφορά την κωδικοποίηση της λογιστικής πληροφορίας, σε σχέση με το ΕΓΛΣ του Π.Δ. (1123/1980), δόθηκε με το ν. 4308/14, ένα νέο σχέδιο λογαριασμών. Στο εν λόγω σχέδιο λ/σμών ορίζονται οι πρωτοβάθμιοι και δευτεροβάθμιοι λ/σμοί και σε ορισμένες περιπτώσεις και οι τριτοβάθμιοι λ/σμοί. Στα πλαίσια της ευελιξίας που παρέχει το σχέδιο λ/σμών των Ε.Λ.Π., οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα για την περαιτέρω ανάπτυξη των λ/σμών και την προσαρμογή των τίτλων τους σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας καθώς επίσης και την προσαρμογή της μορφής, του περιεχομένου και της ονοματολογίας των κονδυλίων και των λ/σμών των χρημ/κών κατ/σεων εάν απαιτείται από την ιδιαιτερότητα του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση (Γ. Κόντος, 2015).

Το σχέδιο λ/σμών των Ε.Λ.Π. είναι προαιρετικής εφαρμογής. Οι οντότητες έχουν την δυνατότητα να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/80), καθώς επίσης και τα κλαδικά σχέδια λ/σμών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/84) και των Τραπεζών (Π.Δ. 384/92). Εννοείται ότι, εφόσον οι οντότητες τηρούν το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα κλαδικά λογιστικά σχέδια που ίσχυαν μέχρι την 31/12/2014, οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών. Οι επιχειρήσεις, ασχέτως ποιο λογιστικό σχέδιο θα χρησιμοποιούν, το Ε.Γ.Λ.Σ. που ίσχυε μέχρι 31/12/2014 ή αυτό των Ε.Λ.Π., είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν τις προς δημοσίευση οικονομικές καταστάσεις του ν. 4308/14 (Σταματόπουλος, 2015).

#### **Συνοπτική παρουσίαση του σχεδίου λογαριασμών Ν. 4308/14**

Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία.

Ομάδα 2: Αποθέματα

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη

Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.



### **Βασικές διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ. – Ε.Λ.Π.**

- Οι ομάδες από δέκα (10) περιορίζονται σε οκτώ (8). Καταργούνται δηλ. οι ομάδες 9 « Αναλυτική λογιστική Εκμεταλλεύσεως» και η 10 (0) « Λογαριασμοί Τάξεως.

Σχετικά με την ομάδα 9. Αναλυτική λογιστική, οι επιχειρήσεις για την κάλυψη των αναγκών τους σε πληροφορίες διοικητικής φύσης έχουν αναπτύξει κατάλληλα εκσυγχρονισμένα συστήματα πληροφόρησης με αποτέλεσμα η χρησιμότητα της ομάδας 9 να έχει ξεπεραστεί.

Σχετικά με τους λ/σμούς τάξεως, δίνεται η διακριτική ευχέρεια στις επιχειρήσεις να αποφασίσουν αν θα παρακολουθούν τα εκτός ισολογισμού γεγονότα με ανεξάρτητο κύκλωμα λ/σμών ή αν θα αναζητήσουν άλλους προσφορότερους τρόπους παρακολούθησης.

- Οι ζημίες και τα κέρδη εντάσσονται στις ομάδες 6 και 7 αντίστοιχα αντί της ομάδας 8.

### **4.3.7 Σημαντικές Αλλαγές που Επήλθαν με τα Ε.Λ.Π.**

Παρατίθενται συνοπτικά κάποια από τα σημαντικότερα σημεία/αλλαγές που επέφερε ο ν. 4308/14 Ε.Λ.Π.:

- Καθορίζεται ένα ενιαίο πλέγμα λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων, ωστόσο για τη μείωση του διοικητικού κόστους υπάρχει η διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμάκωση για τις μεγαλύτερες, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο είναι απλούστερο
- Προσπάθεια ευθυγράμμισης του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.
- Βελτιώνεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών κατ/σεων.
- Σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας διενεργείται από επαγγελματία εκτιμητή σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Με τον όρο εύλογη αξία εννοούμε το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχτεί, μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που

ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά επαγγελματική βάση.

Τα περιουσιακά στοιχεία που δύναται να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία είναι τα εξής:

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (άρθρο 25 παρ.5)
  - Επενδυτικά ακίνητα (άρθρο 25, παρ.6)
  - Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα(άρθρο 25, παρ.7)
  - Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα των οποίων οι τιμές διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών (άρθρο 25, παρ.8)
  - Διαθέσιμα για πώληση χρημ/μικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 25, παρ.9)
  - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου (άρθρο 25, παρ.10)
  - Παράγωγα για αντιστάθμιση (άρθρο 25, παρ.11).
- Το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, των εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.  
Επίσης απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των εν λόγω στοιχείων με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.
  - Παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, όταν υπάρχει διαφορά της λογιστικής και φορολογικής βάσης.
  - Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε λογιστική και φορολογική απόσβεση. Η λογιστική απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση (ασχέτως δηλαδή εάν έχει ξεκινήσει η οντότητα να το χρησιμοποιεί) για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Σχετικά με τις φορολογικές αποσβέσεις έχει εφαρμογή το άρθρο 24, Ν. 4172/13.
  - Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.
- Δεν προβλέπεται αναπροσαρμογή αξίας των παγίων με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, δηλ. καταργείται ο Ν. 2065/92. Με το νέο πλαίσιο η αναπροσαρμογή είναι δυνατή για ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα, και μόνο όταν η επιχείρηση έχει επιλέξει επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Όταν η επιχείρηση έχει επιλέξει το ιστορικό κόστος δεν νοείται αναπροσαρμογή, αλλά υπάρχει έλεγχος απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.
- Προβλέπονται διατάξεις αναφορικά με ενδείξεις απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων, Όταν η επιχείρηση έχει επιλέξει το ιστορικό κόστος για την επιμέτρηση των παγίων της
- Στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η λογιστική έννοια των «εξόδων πολυετούς αποσβέσεως». Τα έξοδα που ενέπιπταν στην κατηγορία αυτή και πραγματοποιούνται από 01/01/2015 και εφεξής, θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους (Παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα αυτά όπως εμφανίζονταν στις λογιστικές κατ/σεις μέχρι 31/12/2014, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στις κατ/σεις εώς ότου επέλθει η ολοσχερής απόσβεση τους).
- Τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην Εταιρεία με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της Εταιρείας και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά.
- Κατάργηση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων.
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- Η χρήση της μεθόδου αποτίμησης LIFO (τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν) δεν επιτρέπεται.
- Κατάργηση του Βιβλίου Αποθήκης. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται στην τήρηση δικλιδων παρακολούθησης των αποθεμάτων (η οντότητα πρέπει να είναι σε θέση να τεκμηριώνει τη διακίνηση των αποθεμάτων της, τηρώντας τα παραστατικά στοιχεία που λαμβάνει ή εκδίδει για τις σχετικές διακινήσεις). Φυσικά κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς.

(KPMG, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/14, 12 Μαρτίου 2015).

#### **4.4 Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα**

Ένα πολύ σοβαρό και κρίσιμο ζήτημα κατά την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς των διαφόρων χωρών, είναι η σωστή μετάβαση από τα ισχύοντα εθνικά πρότυπα, στα διεθνή.

Η Ελλάδα ενσωμάτωσε τα ΔΛΠ στην εθνική της νομοθεσία ακολουθώντας τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γεωργίου, 2003), και συγκεκριμένα τον κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002. Κατόπιν αυτού η Ελληνική Βουλή ψήφισε το Ν. 2992/2002, στο άρθρο 1 του οποίου οριζόταν η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ για τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002. Ωστόσο το άρθρο 1, του Ν. 2992/02 δεν τέθηκε ποτέ σε ισχύ λόγω της έλλειψης της ετοιμότητας των εταιρειών (Floropoulos 2006). Με Υπουργική απόφαση αναβλήθηκε η εφαρμογή τους για ένα έτος δηλ. για την 01/01/2004, η οποία όμως δεν υλοποιήθηκε. Τελικά με το Ν. 3229/2004 η Ελληνική Κυβέρνηση επέβαλε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α στις Ελληνικές επιχειρήσεις για χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 η Δεκεμβρίου 2004, δηλ. από 01/01/2005, την ημ/νία που προβλεπόταν αρχικά από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Με το άρθρο 13, του Ν. 3229/04, προστέθηκε στο Ν. 2190/1920 το κεφ. 15, «περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (άρθρα 134 – 145), με το οποίο ρυθμίζονται πρακτικά ζητήματα, που προκύπτουν από την εφαρμογή του Ευρωπαϊκού Κανονισμού 1606/2002, με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη σαφήνεια, ώστε να προσαρμοστούν εύκολα οι ελληνικές επιχειρήσεις στις νέες αλλαγές κατά τη σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.. Στις 23/12/2004 θεσπίστηκε ο Ν. 3301/04 ο οποίος τροποποίησε το Ν. 3229/04, σχετικά με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, τη σύνταξη και δημοσίευση των χρηματοοικονομικών κατ/σεων των Ελληνικών επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.. Για περαιτέρω διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3301/04 που σχετίζονται με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, εκδόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών η Πολ. 1025/16-02-2005.

##### **4.4.1. Οι Επιχειρήσεις που είναι Υπόχρεες στην Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ**

Σύμφωνα με την ως άνω νομοθεσία, οι επιχειρήσεις που υποχρεώθηκαν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. από 01/01/2005, έχουν ως εξής:

- Οι Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών ή σε άλλο χρηματιστήριο στο εξωτερικό είναι υποχρεωμένες να εκδίδουν τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- Οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.
- Οι θυγατρικές επιχειρήσεις, των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΛΠ.
- Από 1/1/2007 και τα χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα με νομική μορφή ανώνυμης εταιρείας (με εξαίρεση την Τράπεζα της Ελλάδας).
- Οι μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν ενοποιούνται από εισηγμένη εταιρεία, μπορούν να εφαρμόσουν προαιρετικά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων της εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωτική για μία πενταετία. Η προαιρετική εφαρμογή προϋποθέτει ότι τα Δ.Λ.Π. θα εφαρμοστούν υποχρεωτικά και από τις ενοποιούμενες θυγατρικές (Δ. Ντζανάτος, 2008).

Με την παρ. 3, του άρθρου 1, του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος έχει εφαρμογή από 01/01/2015, ορίζονται ρητά οι κατηγορίες οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές κατ/σεις βάσει των Δ.Λ.Π./ΔΠΧΑ, ως εξής:

- 1) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος. (Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος - Public interest entities: Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος είναι οντότητες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν:
  - α) Τις οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002.
  - β) Τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις

απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012.  
γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013.  
δ) Οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητες, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων).

Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Μπορεί να εφαρμόζει όμως τα ΔΠΧΑ εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του Ν. 4308/2014.

- 2) Οντότητες εγκατεστημένες στην Ελλάδα που είναι θυγατρικές οντότητας με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής
- 3) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας, (πρόκειται για τις εταιρείες Leasing, Factoring, παροχής συμβουλών σε επιχειρήσεις σχετικά με τη διάρθρωση του κεφαλαίου, τη βιομηχανική στρατηγική, υπηρεσιών στον τομέα της συγχώνευσης και της εξαγοράς επιχειρήσεων, παροχής συμβουλών για τη διαχείριση χαρτοφυλακίου και φύλαξη και διαχείριση κινητών αξιών).
- 4) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) του Ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ),
- 5) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005,
- 6) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999,
- 7) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995,
- 8) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων (ΑΕΔΑΚ) του Ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ),
- 9) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου και οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης (άρθρο 1 § 3 ΕΛΠ).

10) Κάθε άλλη οντότητα μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα ΔΠΧΑ, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ, συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **4.4.1.1 Σύνταξη Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ**

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ πρέπει υποχρεωτικά να συντάσσουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με ότι ορίζεται στο Πλαίσιο Αρχών και το ΔΛΠ 1:

- 1) Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) στο τέλος της περιόδου.
- 2) Κατάσταση συνολικών εσόδων (συνένωση Κατάστασης Αποτελεσμάτων και Αναγνωρισμένων Εσόδων-Εξόδων) για την περίοδο αναφοράς,
- 3) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων,
- 4) Κατάσταση των Ταμιακών Ροών,
- 5) Τις Σημειώσεις (περίληψη των σημαντικών πολιτικών, λογιστικές αρχές και επιλογές που εφαρμόζονται και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις)
- 6) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. ελέγχονται από Ορκωτούς ελεγκτές, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Τα ΔΛΠ δεν ορίζουν κάποιο σχέδιο λ/σμών (όπως το Ε.Γ.Λ.Σ., ή τα Ε.Λ.Π.) που πρέπει να τηρούν οι επιχ/σεις για την καταχώρηση των λογιστικών πληροφοριών.

Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ, από 01/01/2015 εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014, που αφορούν διατάξεις σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων, την έκδοση των παραστατικών, και το προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, (Γ. Κόντος, 2015 ).

Σχετικά με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και του λογιστικού σχεδίου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), οι εταιρείες μπορούν να αποκλίνουν από την εφαρμογή τους, ώστε να επιτευχθεί καλύτερη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ενώ είναι υποχρεωμένες να αποκλίνουν από τα λογιστικά σχέδια, αν αυτά έρχονται σε αντίθεση με τα όσα ορίζονται στα πρότυπα. Για την καλύτερη εφαρμογή των προτύπων οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να δημιουργούν και νέους λ/σμούς για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων.

#### **4.4.1.2 Υποχρεώσεις Σχετικά με την Τήρηση των Βιβλίων**

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ έχουν τη δυνατότητα να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία, είτε σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, είτε με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α..

**A)** Εάν τηρούν τα βιβλία τους, με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, στο τέλος της χρήσης, είναι υποχρεωμένες:

1) Να συντάσσουν τον «πίνακα συμφωνίας λογιστικής φορολογικής βάσης», στον οποίο θα καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες, για κάθε πρωτοβάθμιο λ/σμό σε χρέωση ή πίστωση

- η αξία των υπολοίπων όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία που τηρήθηκαν με τα ΔΛΠ (λογιστική βάση),
- η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (φορολογική βάση)
- τη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

2) Να τηρούν φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

3) Να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Αφορολόγητων Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Οι πιο πάνω πίνακες πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και τα δεδομένα τους θα πρέπει να προκύπτουν από λ/σμούς που τηρούνται με το διπλογραφικό σύστημα. Όταν η εταιρεία τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τα κέρδη ή οι ζημιές, προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.

**B)** Εάν τηρούν τα Βιβλία τους με ότι ίσχυε πριν την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα δηλαδή, με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία από αυτά τα βιβλία και από τις



οικονομικές καταστάσεις που θα συνταχθούν, θα προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας και θα υποβληθεί η σχετική φορολογική δήλωση. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν με βάση τα ΔΛΠ δε λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς της φορολογίας. Πιο συγκεκριμένα, όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις δεν έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Στη συνέχεια, όμως η εταιρεία θα συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένη να δημοσιεύσει σύμφωνα με τις αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ..

Ο Ν. 3301/04 δεν ορίζει πως θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ αυτό ρυθμίζεται από τα ίδια τα πρότυπα. Ο νόμος ορίζει ένα πλαίσιο ενεργειών και ζητήματα που σχετίζονται κυρίως με τη φορολογία. Η πιο σημαντική από τις ρυθμίσεις του είναι η δυνατότητα που παρέχει για την τήρηση των βιβλίων είτε με την ισχύουσα Ελληνική νομοθεσία είτε με ΔΛΠ. Στην πράξη όπως αποδείχθηκε η σωστή αντιμετώπιση του ζητήματος για όσο διάστημα θα υπάρχει εφαρμογή των ΔΛΠ για ένα μόνο τμήμα των επιχειρήσεων της χώρας, είναι τα βιβλία να τηρούνται κανονικά με βάση την ισχύουσα Ελληνική νομοθεσία και στο τέλος να γίνεται η «εξωλογιστική» αναμόρφωση τους, για να προκύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, που έχει υποχρέωση η επιχείρηση να δημοσιεύσει (Δ. Ντζανάτος, 2008).

#### **4.4.2. Δυσκολίες Μετάβασης στα ΔΛΠ**

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ διαπιστώθηκαν σημαντικές αδυναμίες οι οποίες οφείλονται τόσο στο βαθμό ετοιμότητας, όσο και στη νοοτροπία των ελληνικών επιχειρήσεων. Οι σημαντικότερες εντοπίζονται στην ελλιπή κατανόηση και δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από τα στελέχη των επιχειρήσεων και στην εγκατάσταση, εφαρμογή και ευχέρεια χρήσης νέων λογιστικών εφαρμογών και πληροφοριακών συστημάτων. Η έλλειψη νέων προσλήψεων εξειδικευμένων στελεχών, αλλά και κατάλληλης εκπαίδευσης του προσωπικού ήταν, επίσης, ένα γεγονός που έκανε δυσκολότερη την αρχική μετάβαση. Λόγω των αδυναμιών αυτών εντοπίστηκε σημαντική εξάρτηση από εταιρείες συμβούλων κατά την πρώτη εφαρμογή των προτύπων, η οποία σε αρκετές περιπτώσεις συνεχίστηκε για πολλές ακόμη χρήσεις, επιβαρύνοντας τις επιχειρήσεις με ένα επιπλέον κόστος. Στα προβλήματα και στις αδυναμίες που εντοπίστηκαν ήδη από την πρώτη εφαρμογή περιλαμβάνεται και η έλλειψη ομοιομορφίας στις περιγραφές των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων και πιστής εφαρμογής των

κανόνων των ΔΛΠ. Π.χ. στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης ενδέχεται να περιλαμβάνονται κονδύλια που δεν θα έπρεπε, όπως π.χ. μεταβατικοί λ/σμοί, πολλές επιχειρήσεις εντάσσουν σε διαφορετικές κατηγορίες κονδύλια ίδιας φύσης (π.χ. προκαταβολές αποθεμάτων άλλοτε εντάσσονται στα αποθέματα άλλοτε στις απαιτήσεις). Επίσης παρατηρείται ότι για αρκετά κονδύλια είτε δεν παρέχονται σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις είτε είναι ελλιπείς και συνοπτικές, σε σχέση με τις απαιτήσεις των προτύπων για τις γνωστοποιήσεις. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να μειώνεται η πληροφοριακή αξία και το κύρος των οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης, πολλοί ερευνητές χαρακτήρισαν την μετάβαση από τα ελληνικά πρότυπα στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. ως μια πολύπλοκη και προβληματική διαδικασία για τις επιχειρήσεις, λόγω και της έλλειψης επαρκών οδηγιών από το ελληνικό κράτος, αναφορικά με τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων (Tsalavoutas and Evans, 2010; Ballas, Skoutela, and Christos, 2010; Καραμάνης και Παπαδάκης, 2008).

#### **4.4.3 Οφέλη από την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ**

Παρά τα προβλήματα που προέκυψαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στη χώρα μας, δεν μπορούν να αμφισβητηθούν τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή τους. Σημαντικός είναι ο ρόλος των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α στην εναρμόνιση των διεθνών Λογιστικών Αρχών με σημαντικά οφέλη για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στις διεθνείς αγορές.

Με την καθιέρωση και εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και από άλλα κράτη διεθνώς δημιουργείται μία βάση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, εντός και εκτός της Ελλάδας, με κοινές αρχές, γεγονός που διευκολύνει τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των Ελληνικών επιχειρήσεων με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων και δίνει τη δυνατότητα στους επενδυτές στη λήψη ορθότερων οικονομικών αποφάσεων σχετικά με την τοποθέτηση των επενδύσιμων κεφαλαίων τους. Με τη χρήση των κοινών προτύπων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται σε μεγαλύτερο βαθμό η ομοιομορφία και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά (Αξιοπιστία, Συνάφεια κ.λ.π.) των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, γεγονός που ενισχύει την εμπιστοσύνη των επενδυτών και των λοιπών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Μέσα από την αντικειμενική, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση διασφαλίζεται ο θεσμικός αλλά και ο ιδιώτης επενδυτής και δημιουργούνται οι προϋποθέσεις για μία αποτελεσματική αγορά κεφαλαίου. Επίσης εξασφαλίζεται η δημιουργία ενιαίων πηγών αντλήσεως συγκρίσιμου και ομοιόμορφου πληροφοριακού υλικού το οποίο εξυπηρετεί την ίδια την οικονομική μονάδα, τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει και κατ'επέκταση τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας.

Επίσης η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις Διεθνώς κοινές αποδεκτές αρχές, έχει κάνει ευκολότερη τη διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των μετοχών των εισηγμένων ελληνικών επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Η χρήση των ΔΛΠ προσελκύει ξένους επενδυτές και ενισχύεται σε μεγάλο βαθμό η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και των κινητών αξιών.

Η καθιέρωση ενός ενιαίου πλαισίου αρχών, μεθόδων και διαδικασιών που υπαγορεύουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ διευκολύνει την πρόσβαση των Ελληνικών επιχειρήσεων σε πηγές χρηματοδότησης των διεθνών κεφαλαιαγορών.

Μέσω της απαίτησης να καταρτίζουν όλες οι εταιρείες της ΕΕ τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, ενισχύεται η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των λογαριασμών των εταιρειών. Αυτό, με τη σειρά του αυξάνει την αποτελεσματικότητα της αγοράς και μειώνει το κόστος συγκέντρωσης κεφαλαίων για τις εταιρείες, βελτιώνοντας κατά αυτόν τον τρόπο την ανταγωνιστικότητα και τονώνοντας την ανάπτυξη στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Επίσης θετικές είναι οι επιπτώσεις και στην εσωτερική οργάνωση και διοίκηση των επιχειρήσεων, τα ΔΠΧΑ βοηθούν στην εναρμόνιση των αναγκών εσωτερικής και εξωτερικής πληροφόρησης εντός της οικονομικής μονάδας αφού η ύπαρξη μιας ποιοτικής λογιστικής γλώσσας απλουστεύει την διαδικασία παραγωγής λογιστικών πληροφοριών με συνέπεια να βελτιώνονται τα συστήματα διοικητικής πληροφόρησης και να περιορίζεται το κόστος παραγωγής αυτών των πληροφοριών.

Τέλος το παλιό Ελληνικό λογιστικό σύστημα δεν κάλυπτε τις ανάγκες της σύγχρονης επιχείρησης, καθώς περιοριζόταν σε μία απλή λογιστική αποτίμηση των συναλλαγών της και ήταν εναρμονισμένο με τους σκοπούς της φορολογίας, ενώ αντίθετα το συμβούλιο των προτύπων βρίσκεται σε μία διαρκή προσπάθεια να παράγει νέα πρότυπα και διερμηνείες ώστε να καλύπτει κενά και παραλείψεις, να προλαμβάνει τις εξελίξεις ώστε να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις της αγοράς. (Α. Δημητράς – Ε. Βρέντζου, 2015; Α. Γεωργόπουλος, 2016).

#### 4.4.4 Βασικές Αλλαγές από την Εφαρμογή των ΔΛΠ - Αλλαγές που επέφεραν τα ΔΛΠ

Ορισμένες από τις πιο ουσιώδεις αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι οι εξής:

- Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία και όχι στο ιστορικό κόστος.
- Η δυνατότητα, υπό αυστηρές προϋποθέσεις, αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους. Με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή (Φθίνουσα μέθοδος, Μέθοδος του καθαρού κόστους, Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων) των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές που προβλέπονται από τη νομοθεσία.
- Τα έξοδα κτήσης των ακινητοποιήσεων, αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό,
- Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές (leasing) και λειτουργικές, με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές να καταχωρούνται για μεν το μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για δε τον εκμισθωτή ως πώληση παγίων
- Η ενοποίηση όλων των εταιρειών, οι οποίες πληρούν τον ορισμό της συνδεδεμένης επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.
- Απαιτείται υπολογισμός και παρακολούθηση αναβαλλόμενου φόρου επί των προσωρινών διαφορών που δημιουργούνται μεταξύ της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και της αντίστοιχης φορολογικής τους αξίας.
- Παροχή γνωστοποιήσεων. Κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΑ καταλήγει με ένα σύνολο γνωστοποιήσεων που θα πρέπει να συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις. Αναφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, για κάθε λογιστικό γεγονός, για τις επιπτώσεις του στην οικονομική θέση και στην απόδοση της επιχείρησης.
- Οι επιχορηγήσεις παγίων καταχωρούνται είτε αφαιρετικά από το πάγιο είτε σαν υποχρέωση και όχι σαν αποθεματικό.

#### 4.4.5 Παρουσίαση ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

##### 4.4.5.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που είναι σε Ισχύ

#### **1. Δ.Λ.Π. 1 : Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων (Presentation of Financial Statements – IAS 1)**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 1 είναι ο καθορισμός του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., συμπεριλαμβανομένων των Τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Εφαρμόζεται τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο των Συνοπτικών Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων, (ΔΛΠ 34).

#### **Οι Οικονομικές Καταστάσεις**

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών (Επενδυτών, πιστωτών κ.α.) Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οικονομικής οντότητας:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) τις υποχρεώσεις,
- (γ) τα ίδια κεφάλαια,
- (δ) τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- (ε) τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς,
- (στ) τις ταμιακές ροές.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ πρέπει υποχρεωτικά να συντάσσουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

- 7) Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) στο τέλος της περιόδου,

- 8) Κατάσταση συνολικών εσόδων (συνένωση Κατάστασης Αποτελεσμάτων και Αναγνωρισμένων Εσόδων-Εξόδων) για την περίοδο αναφοράς,
- 9) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων,
- 10) Κατάσταση των Ταμιακών Ροών,
- 11) Τις Σημειώσεις (περίληψη των σημαντικών πολιτικών, λογιστικές αρχές και επιλογές που εφαρμόζονται και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις).

#### Γενικές Αρχές για την Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

- Ακριβοδίκαιη (εύλογη) παρουσίαση και συμμόρφωση προς τις αρχές του πλαισίου ΔΠΧΑ. Τα ΔΠΧΑ θα οδηγήσουν στην εύλογη παρουσίαση μέσω της παροχής πρόσθετων διευκρινήσεων όπου είναι απαραίτητο, την εφαρμογή των κατάλληλων λογιστικών αρχών και τη ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης της επιχείρηση με όλα τα ΔΠΧΑ και τις Διερμηνείες.
- Συνεχιζόμενη δραστηριότητα, Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα τουλάχιστον για περίοδο ενός έτους.
- Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου (εξαιρείται η κατ/ση ταμιακών ροών), οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται λογιστικά όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.
- Σημαντικότητα και συγκέντρωση, αν ένα στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, τότε η οντότητα δεν υποχρεούται να αναφέρει τη συγκεκριμένη γνωστοποίηση. Η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα. Και θα παρουσιάζει στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη
- Συμψηφισμός, δεν επιτρέπεται συμψηφισμός κονδυλίων εκτός αν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο ΔΛΠ.
- Συχνότητα αναφορών, συνήθως, μια οικονομική οντότητα καταρτίζει με συνέπεια οικονομικές καταστάσεις για περίοδο ενός έτους. Όταν όμως παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μιας περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιεί, την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και το γεγονός ότι τα ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

- Συγκριτική πληροφόρηση, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου
- Ομοιομορφία της παρουσίασης, η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις να διατηρείται όμοια από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρξει κάποια σημαντική μεταβολή του τρόπου παρουσίασης των Οικ. Κατ/σεων η οποία θα οδηγήσει σε μια πιο κατάλληλη παρουσίαση των γεγονότων ή η μεταβολή απαιτείται από ένα ΔΛΠ ή μια Διερμηνεία.

### **Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα ( Inventories – IAS 2)**

Βασικός στόχος του Δ.Λ.Π.2 είναι ο προσδιορισμός της αξίας των αποθεμάτων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό. Το πρότυπο ισχύει για όλα τα αποθέματα, εκτός από την παραγωγή σε εξέλιξη στο πλαίσιο των συμβάσεων κατασκευής που παρακολουθείται από το Δ.Λ.Π.11, τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που ορίζονται στο Δ.Λ.Π.32 και τα γεωργικά προϊόντα και τα ορυκτά μεταλλεύματα που ρυθμίζονται στο Δ.Λ.Π.41 και Δ.Π.Χ.Α.6, αντίστοιχα. Στο πλαίσιο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.2, κάθε επιχείρηση, θα πρέπει να παρέχει πληροφόρηση σχετικά με την κατηγοριοποίηση των αποθεμάτων της, με τις μεθόδους αποτίμησης, καθώς επίσης και στοιχεία για την διάκριση του κόστους και της αναγνώρισης εξόδου σχετικά με τα αποθέματα της επιχείρησης.

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να συμπεριλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς, κόστη μετατροπής και όλα τα άλλα κόστη που εμπίπτουν μέσα στις κανονικές και συνήθεις δραστηριότητες της εταιρίας για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα τους θέση και κατάσταση.

Επιμέτρηση: Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Τα αποθέματα που έχουν επιμετρηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία πρέπει να υποτιμώνται όταν καταστραφούν – απαξιωθούν (ξεπερασμένη τεχνολογία) – μεγάλη πτώση των Τιμών πώλησης. Υποτίμηση αποθεμάτων μπορεί να αναστραφεί σε μεταγενέστερες περιόδους, π.χ. αύξηση τιμών πώλησης.

Οι τεχνικές επιμέτρησης του κόστους κτήσης των αποθεμάτων είναι: η μέθοδος του πρότυπου κόστους, η μέθοδος της τιμής λιανικής πώλησης, η FIFO (first in first out), η μέθοδος του μέσου σταθμισμένου κόστους.

### **Δ.Α.Π. 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statements IAS 7)**

Σκοπός του ΔΑΠ 7 είναι να καθορίσει τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχει μία οικονομική μονάδα σε σχέση με τις Ταμειακές Ροές (Εισροές - Εισπράξεις και Εκροές - Πληρωμές) της. Έτσι οι ενδιαφερόμενοι και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές.

- Ταμειακά διαθέσιμα: είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις της που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.
- Ταμειακά ισοδύναμα: βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε ταμειακά διαθέσιμα και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών μπορεί να καταρτιστεί και να εμφανιστεί είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο. Με την άμεση μέθοδο επιχειρείται η συγκέντρωση του συνόλου των ταμειακών ροών από όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης, ενώ με την έμμεση μέθοδο η κατάσταση ξεκινά με το αποτέλεσμα χρήσης που αντλείται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και πραγματοποιούνται προσαρμογές στο αποτέλεσμα της χρήσης για τον υπολογισμό των ταμειακών ροών. Οι προσαρμογές αυτές αναφέρονται σε μη ταμειακά έξοδα ή έσοδα, σε ανακατάταξη, ώστε να εμφανίζεται κάθε ταμειακή ροή σε μία από τις κατηγορίες (λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ροές) και σε προσαρμογές, ανάλογα με την αυξομείωση των κονδυλίων του ισολογισμού.

Αυτό το Πρότυπο αντικατέστησε το ΔΑΠ 7, "Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως", που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

### **Δ.Α.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors – IAS 8)**

Ο σκοπός του Δ.Α.Π. 8, είναι να καθορίσει και να προδιαγράψει τα κριτήρια που πρέπει να υιοθετούνται κατά την επιλογή και την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με τον λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.



Λογιστικές πολιτικές (Accounting Policies) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, παραδοχές, μέθοδοι, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οικονομική μονάδα για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της (π.χ. αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων). Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης (Accounting Estimates) είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή του εξόδου της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από λάθος κατά την εκτίμηση της σημερινής κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (Πρωτοψάλτης, 2009). Οι μεταβολές στη λογιστική εκτίμηση προκύπτουν από νέες πληροφορίες, εξελίξεις ή αλλαγές, συνεπώς δεν είναι διορθώσεις λαθών (π.χ. απαιτήσεις από επισφαλής πελάτες, απαξίωση αποθεμάτων, ωφέλιμη ζωή παγίων, εύλογη αξία). Λογιστικά λάθη (Accounting Errors) μπορεί να γίνουν σαν αποτέλεσμα κακών μαθηματικών υπολογισμών, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεων ή κακής ερμηνείας καταστάσεων και λόγω εσκεμμένης παραπλάνησης (π.χ. αριθμητικά λάθη, λανθασμένη εφαρμογή λογ. Πολιτικών, παραλείψεις, απάτη). Το Πρότυπο αυτό επιδιώκει να ενισχύσει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας και να εξασφαλίσει αφενός τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της μονάδας διαχρονικά και αφετέρου τη συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών μονάδων. Οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, καθορίζονται και στο ΔΛΠ 1: «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» (Ε. Τουρνά Γερμανού, 2015).

#### **Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετή την Ημερομηνία του Ισολογισμού (Events after the Balance Sheet date – IAS 10)**

Σκοπός του προτύπου είναι:

- α) να διαχωρίσει, ποιά από τα γεγονότα τα οποία πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία Ισολογισμού συνιστούν διορθωτικά γεγονότα των οικονομικών καταστάσεων και ποιά όχι
- β) να περιγράψει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σε κάθε περίπτωση

Για να κατανοήσουμε το πρότυπο θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι με την έννοια «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού» εννοούμε τα γεγονότα αυτά, τα οποία είτε είναι ευνοϊκά ή μη για την οντότητα και τα οποία συμβαίνουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού, αλλά πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για δημοσίευση. Τα γεγονότα αυτά, διακρίνονται σε δύο ειδών:

1. Εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (Διορθωτικά Γεγονότα) και
2. Εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού (Μη διορθωτικά Γεγονότα).

(www. nera.gr/2017/11/08)

Το Πρότυπο αυτό, επίσης, απαιτεί ότι η οικονομική μονάδα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της, με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

Η διαδικασία για την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλάζει, ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ισχύουν κατά τη σύνταξη και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Στην Ελλάδα, στις περισσότερες περιπτώσεις, η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή της έγκρισης τους από το Διοικητικό Συμβούλιο της μονάδας.

#### **Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Construction contracts – IAS 11)**

Το Δ.Λ.Π. 11 αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Α. 15, «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2017.

#### **Δ.Λ.Π. 12: Φόροι εισοδήματος (Income Taxes - IAS 12)**

Σκοπός του ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος είναι ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος. Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων του παθητικού, με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία.

Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών αναγνωρίζονται, με περιορισμένες εξαιρέσεις, ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

Οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους ενώ οι Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους (Χύτης Ε., σελ.60).

Το Πρότυπο αυτό απαιτεί από μια οικονομική μονάδα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και των άλλων οικονομικών γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα (Γεωργόπουλος Α, σελ. 527).

### **Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις, (Property, Plant and Equipment – IAS 16)**

Ο σκοπός του ΔΛΠ 16, είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Ακίνητοποιήσεων, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν το μέγεθος, την πραγματική αξία και τις μεταβολές τους. Σημαντικά ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων ακίνητοποιήσεων αποτελούν ο χρόνος αναγνώρισης και καταχώρησης αυτών στα λογιστικά βιβλία, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας, οι δαπάνες των αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης, που πρέπει να μελλοντικά να υπολογιστούν για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

#### Χρόνος Καταχώρησης στα Λογιστικά Βιβλία

Ένα στοιχείο παγίου ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο ενεργητικού σε μια επιχείρηση, όταν είναι πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με τα πάγια θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος των πάγιων στοιχείων για την επιχείρηση μπορεί να μετρηθεί και να προσδιοριστεί έγκυρα.

#### Προσδιορισμός της Λογιστικής Αξίας

Η αρχική καταχώρηση των πάγιων στοιχείων ενεργητικού, γίνεται στο κόστος κτήσεως, το οποίο αποτελείται από την τιμή αγοράς, τους δασμούς και τους φόρους, καθώς επίσης και όλα τα άμεσα σχετιζόμενα κόστη, ώστε να καταστεί το πάγιο έτοιμο για λειτουργία και χρήση μείον πιθανές εκπτώσεις (προετοιμασία, μεταφορά, εγκατάσταση). Αντίθετα, οι δαπάνες της καθημερινής συντήρησης δεν αναγνωρίζονται αθροιστικά στο κόστος κτήσης του παγίου, αλλά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Μετά την αρχική μέθοδο αναγνώρισης της αξίας των ενσώματων παγίων, ακολουθεί η μεταγενέστερη αποτίμηση στις επόμενες χρήσεις. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16, δύο είναι οι επιτρεπόμενες μέθοδοι αποτίμησης. Η πρώτη είναι η βασική μέθοδος και αφορά την αναγνώριση της αξίας τους παγίου στο κόστος κτήσης μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις (δηλ. ζημιές λόγω μείωσης της αξίας τους). Η άλλη επιτρεπόμενη εναλλακτική, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16, είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις (εύλογη αξία). Οι επανεκτιμήσεις αυτές θα πρέπει να γίνονται τακτικά και για όλη την κατηγορία στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο πάγιο.

### Αποσβέσεις

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, θα πρέπει, επίσης, να αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις του ενσώματου παγίου, οι οποίες εμφανίζονται με τη μορφή εξόδου στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του παγίου η Στην περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή είναι μικρότερη από τη διάρκεια ζωής του παγίου, τότε αναγνωρίζεται η σχετική υπολειμματική αξία. Τόσο η υπολειμματική αξία όσο και η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου πρέπει να εξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Οι βασικές μέθοδοι αποσβέσεων που αναγνωρίζονται είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων.

Το ΔΛΠ 16 δεν χρησιμοποιείται για:

- Προς πώληση ενσώματες ακινητοποιήσεις (εφαρμογή του ΔΠΧΠ 5)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (εφαρμογή του ΔΛΠ 41)
- Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργήθηκαν από εξερεύνηση και αξιολόγηση (εφαρμογή του ΔΠΧΑ 6)
- Περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, ορυκτών καυσίμων, όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο κ.λπ.

### **Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις (Leases – IAS 17)**

Το Δ.Λ.Π. 17 αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Α. 16, «Μισθώσεις», το οποίο εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Οκτώβριο του 2017. Η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική για περιόδους που ξεκινούν από 1/1/2019 με αναδρομική εφαρμογή στις χρήσεις του 2018 και 2017.

### **Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα (Revenue – IAS 18)**

Το Δ.Λ.Π. 18 αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Α. 15, «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2017.

### **Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε εργαζόμενους (Employee Benefits – IAS 19)**

Σκοπός του ΔΛΠ 19 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Παροχές σε εργαζόμενους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που παρέχει μια οικονομική μονάδα στους εργαζομένους της σε αντάλλαγμα παρεχομένων υπηρεσιών από αυτούς (Πρωτοψάλτης, 2009). Υπάρχουν τέσσερις κατηγορίες παροχών: βραχυχρόνιες παροχές, παροχές μετά την έξοδο, παροχές εξόδου από την υπηρεσία και λοιπές μακροχρόνιες παροχές. Το πρότυπο αυτό ισχύει για τη λογιστική

αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων για τις οποίες ισχύει το ΔΠΧΑ 2 (Μετοχές ή άλλα μετοχικά δικαιώματα).

Το ΔΛΠ 19 επιβάλλει στην οικονομική μονάδα να αναγνωρίζει:

- Ως υποχρέωση της, το αντάλλαγμα για μελλοντικές παροχές σε εργαζόμενο, όταν ο εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά
- Ως έξοδο της, όταν η οικονομική μονάδα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

#### **Δ.Α.Π. 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Επιχορήγησης (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - IAS 20)**

Σκοπός του ΔΛΠ 20 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Κρατική επιχορήγηση είναι η ενίσχυση που δίνεται από το Κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της της (Σακέλλης, 2005). Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να παρουσιάζονται λογιστικά, όταν υπάρχει η βεβαιότητα ότι η οικονομική μονάδα θα τηρήσει τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή σε:

- Ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,
- Κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική μονάδα με τη μορφή ωφελημάτων, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές εκπτώσεις λόγω επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
- Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική μονάδας,
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41.

**Δ.Λ.Π. 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος**  
**(The effect of changes in foreign exchange rates - IAS 21)**

Βασικός σκοπός του Δ.Λ.Π.21 είναι να παρουσιάσει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις πληροφορίες όταν υπάρχουν συναλλαγές σε συνάλλαγμα ή όταν περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Πιο συγκεκριμένα, το Πρότυπο αυτό διαχωρίζει τις συναλλαγματικές διαφορές σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

1. Τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και
2. Τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων του εξωτερικού, που έχουν συνταχθεί σε ξένο νόμισμα, προκειμένου να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης μέσω ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή να λογιστικοποιηθούν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, ως εκμετάλλευση εξωτερικού αναφέρεται μια επιχείρηση η οποία:

1. είναι θυγατρική, συγγενής, κοινοπραξία ή υποκατάστημα μιας επιχείρησης και
2. της οποίας οι δραστηριότητες, βασίζονται ή διεξάγονται σε μία χώρα ή νόμισμα διαφορετικά από αυτά της επιχείρησης.

Κατά την αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, η συναλλαγή μετατρέπεται στο τηρούμενο νόμισμα με βάση την ισοτιμία μεταξύ τηρούμενου νομίσματος και ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία Ισολογισμού:

1. Τα νομισματικά στοιχεία (χρήματα, περιουσιακά στοιχεία, απαιτήσεις, υποχρεώσεις, επενδύσεις με συγκεκριμένη λήξη), που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο τηρούμενο νόμισμα με τις ισοτιμίες κλεισίματος (ισοτιμία της ημερομηνίας του Ισολογισμού).
2. Τα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται στο ιστορικό κόστος, όπως ενσώματα πάγια, αποθέματα και συμμετοχές και εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής, δηλ. δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές. Τα μη νομισματικά στοιχεία, όπως αυτά που αναφέρθηκαν ανωτέρω, τα οποία εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται σε εύλογες αξίες ή άλλες αξίες (εκτός κόστους κτήσεως), μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που υπήρχαν όταν προσδιορίστηκαν αυτές οι αξίες.

Το σύνολο των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτει από τις παραπάνω μετατροπές, χρεωστικές ή πιστωτικές, αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως κέρδος ή ζημία ή στην καθαρή θέση.

#### **Δ.Λ.Π. 23: Κόστος δανεισμού (Borrowing Cost - IAS 23)**

Ο σκοπός του ΔΛΠ 23 είναι να καθορίσει τη λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση του κόστους δανεισμού. Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που σχετίζονται με δανεισμό κεφαλαίων. Συνηθέστερα έξοδα που περιλαμβάνονται στο κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων, τα έξοδα για τη λήψη δανείου, οι χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις και συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, στον βαθμό που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των χρεωστικών τόκων. Το πρότυπο αυτό δεν σχετίζεται με πιθανό κόστος τόκων προνομιούχων μετοχών της Καθαρής Θέσης.

Το κόστος δανεισμού επιβαρύνει άμεσα την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός προετοιμαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού, όταν μπορεί να συσχετιστεί μ'αυτό. Τα άλλα είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται σαν έξοδα. Προετοιμαζόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας, για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Το κόστος δανεισμού βασικά επιβαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσης στην οποία πραγματοποιείται, εκτός του τμήματος που κεφαλαιοποιείται.

#### **Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (Related Party Disclosure - IAS 24)**

Ο βασικός στόχος του Δ.Λ.Π.24 είναι να εξασφαλιστεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται, προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύναται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη. Ο προσδιορισμός των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών είναι επιπρόσθετη απαίτηση γνωστοποίησης που προβλέπεται στα Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 και Δ.Λ.Π.31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών. Όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των μονάδων, οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα

ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες επιχειρήσεις που δεν ανήκουν στον όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται συνολικά κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Στην περίπτωση που υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα.

#### **Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Συνταξιοδότησης, (Accounting and Reporting by Retirement Benefits Plans - IAS 26)**

Σκοπός του ΔΛΠ 26 είναι να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των παροχών των εργαζομένων, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Τα προγράμματα παροχών είναι συμφωνίες, κατά τις οποίες μια οικονομική μονάδα δίνει παροχές στο προσωπικό της κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας τους, όταν οι παροχές αυτές μπορούν να εκτιμηθούν πριν από την έξοδο των εργαζομένων, με βάση τους όρους έγγραφης συμφωνίας ή έγγραφης πολιτικής της μονάδας (Πρωτοψάλτης, 2009).

Το παρόν πρότυπο σχετίζεται με τον λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση ενός συνολικού προγράμματος που αφορά ομάδα εργαζομένων και σε καμία περίπτωση δεν ισχύει για μεμονωμένους εργαζόμενους, και με αυτή την έννοια συμπληρώνει το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους.

#### **Δ.Λ.Π. 27 (2008): Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Consolidated and Separate Financial Statements - IAS 27)**

Το ΔΠΧΑ 10, «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Consolidated and Separate Financial Statements). Το ΔΛΠ 27, επανεκδόθηκε ως ΔΛΠ: 27 (2011) «*Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*» και από την 1η Ιανουαρίου 2013, ασχολείται μόνο με τις Εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις, μίας οντότητας με επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, η οποία συντάσσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις είτε γιατί το επιλέγει η ίδια είτε διότι αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.



### **Δ.Λ.Π. 27 (2011): Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (Separate Financial Statements - IAS 27)**

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων και των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται όταν ή οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

*Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική (δηλαδή επενδυτή με ελέγχουσα συμμετοχή σε θυγατρική) ή επενδυτή που ασκεί από κοινού έλεγχο, ή σημαντική επιρροή, σε εκδότρια, στις οποίες οι επενδύσεις λογίζονται στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μετά από αυτήν. Το παρόν πρότυπο εκδίδεται ταυτόχρονα με το ΔΠΧΑ 10: «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις». Από κοινού, τα δύο, αντικαθιστούν το Δ.Λ.Π. 27: «*Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008)».

### **Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (Investments in Associates - IAS 28)**

Το ΔΛΠ 28 έχει εφαρμογή στη λογιστική των οικονομικών μονάδων που έχουν επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Συγγενής επιχείρηση είναι η επιχείρηση στην οποία η οικονομική μονάδα ασκεί ουσιώδη επιρροή, δηλαδή έχει δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της, και δεν πρόκειται

για θυγατρική η κοινοπραξία. Σύμφωνα με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης, η επένδυση αρχικά εμφανίζεται στο κόστος κτήσης (εύλογη αξία συν την υπεραξία) και στη συνέχεια μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή της Καθαρής Θέσης της συγγενούς επιχείρησης και η διαφορά εμφανίζεται στα αποτελέσματα της εκδότριας (Σακέλλης, 2005).

Το πρότυπο αυτό δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

- οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων,
- αμοιβαία κεφάλαια,
- καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts)

- άλλες οικονομικές μονάδες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

#### **Δ.Λ.Π. 29 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες** **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies - IAS 29)**

Το ΔΛΠ 29 έχει εφαρμογή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που συντάσσονται σε νόμισμα υπερ-πληθωριστικής οικονομίας πρότυπο δεν καθορίζει ποσοτικά κριτήρια για το πότε μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική, αλλά αναφέρει ότι απαιτείται κρίση και προσοχή σε συγκεκριμένες καταστάσεις που επικρατούν, όταν υπάρχει υπερπληθωρισμός. Συνεχίζοντας, αναφέρει ότι, αν σε τρία χρόνια ο πληθωρισμός αυξηθεί περίπου 100%, τότε υπάρχει υπερπληθωριστική οικονομία. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως στο τοπικό νόμισμα δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει αγοραστική δύναμη σε μεγάλο βαθμό και η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικές ημερομηνίες, ακόμη και μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, είναι παραπλανητική. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων, που καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και βασίζονται είτε στο ιστορικό είτε στο τρέχον κόστος, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού πρέπει να διατυπώνονται βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης, καθώς και των συγκριτικών

ποσών της προηγούμενης χρήσης. Κατά την εφαρμογή του προτύπου αυτού εμφανίζονται μόνο οι αναδιατυπωμένες καταστάσεις και όχι οι αρχικές. Η αναπροσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, σε κάποιες περιπτώσεις δημιουργεί διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού και υποχρεώσεις του Παθητικού. Οι διαφορές αυτές λογιστικοποιούνται ακολουθώντας το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος.

#### **Δ.Λ.Π. 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες (Interests in Joint Ventures - IAS 31)**

Το Δ.Λ.Π. 31, εκδόθηκε το Δεκέμβριο του 1990 και αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 11: «Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο» και το ΔΠΧΑ 12: «Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Λοιπές Οντότητες» από την 1η Ιανουαρίου 2013.

### **Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση, (Financial Instruments: Presentation - IAS 32)**

Σκοπός του ΔΛΠ 32 είναι η εφαρμογή συγκεκριμένων λογιστικών αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Οι διατάξεις του προτύπου εφαρμόζονται για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι, καθώς επίσης και για την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών.

Χρηματοοικονομικά μέσα είναι οι συμβάσεις που δημιουργούν ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική μονάδα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση η συμμετοχικό τίτλο για μια άλλη οικονομική μονάδα (Σακέλλης, 2005).

Το Δ.Λ.Π.32 εφαρμόζεται για τη γνωστοποίηση και παρουσίαση όλων των χρηματοοικονομικών μέσων, εκτός από τα εξής:

- συμμετοχές σε θυγατρικές, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π.27,
- συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π.28,
- συμμετοχές σε κοινοπραξίες, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π.31,
- υποχρεώσεις εργοδοτών για συνταξιοδοτικά προγράμματα, όπως ορίζονται στα Δ.Λ.Π.19 και Δ.Λ.Π.26
- υποχρεώσεις εργοδοτών από σχήματα παροχής στους εργαζόμενους μετοχών και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π.19, και
- υποχρεώσεις που προκύπτουν από ασφαλιστικές συμβάσεις (Δ.Π.Χ.Α.4).

Οι αρχές του προτύπου αυτού συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 και για τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά στο ΔΠΧΑ 7.

### **Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά Μετοχή (Earnings per Share - IAS 33)**

Σκοπός του ΔΛΠ 33, είναι να καθορίσει τις αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή. Η υιοθέτηση κοινών αρχών από τις οικονομικές μονάδες θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφορετικών οικονομικών μονάδων, κατά την ίδια διαχειριστική χρήση και μεταξύ διαφορετικών διαχειριστικών χρήσεων της ίδιας οικονομικής μονάδας. Ο αριθμοδείκτης Κέρδη ανά μετοχή είναι ένα κλάσμα με

αριθμητή τα κέρδη και παρονομαστή των αριθμό των μετοχών της μονάδας. Δεδομένου ότι για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν πολλές δυσκολίες, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων της μονάδας και βοηθά τον επενδυτή στην καλύτερη δυνατή απόφαση. Το πρότυπο αυτό εστιάζεται στον παρονομαστή (αριθμός μετοχών) και θέτει τις αρχές για τον ορθότερο υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή.

#### **Δ.Α.Π. 34: Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Έκθεση (Interim Financial Reporting - IAS 34)**

Ο σκοπός του ΔΛΠ 34 είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής οικονομικής έκθεσης και να καθορίσει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Μια ενδιάμεση έκθεση αφορά μια περίοδο μικρότερη μιας δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης και περιλαμβάνει την παρουσίαση μιας πλήρους η συνοπτικής σειράς οικονομικών καταστάσεων. Τη χρονική περίοδο που πρέπει να δημοσιεύεται η ενδιάμεση χρηματοοικονομική οικονομική έκθεση την καθορίζουν οι οικονομικές αρχές των Κρατών και όχι τα ΔΛΠ.

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι το ελάχιστο περιεχόμενο ενδιάμεσης έκθεσης περιλαμβάνει:

- Συνοπτικό Ισολογισμό.
- Συνοπτική κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων.
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.
- Συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών.
- Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων ενδιαφερομένων να κατανοούν την οικονομική κατάσταση και τη ρευστότητα μιας οικονομικής μονάδας, καθώς και την ικανότητα της να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές.

#### **Δ.Α.Π. 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Impairment of Assets - IAS 36)**

Ο σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μια οικονομική μονάδα, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν απεικονίζονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους στον Ισολογισμό. Ένα περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό

του αξία, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το ποσό που ανακτάται μέσω χρησιμοποίησης ή πώλησης αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Εάν συμβαίνει η λογιστική αξία να υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το πρότυπο αυτό απαιτεί η οικονομική μονάδα να αναγνωρίσει ζημιά απομείωσης. Προκειμένου να γίνει εκτίμηση, εάν και κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τόσο από εσωτερικές όσο και από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, Συγγενείς επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες, εκτός από:

1. αποθέματα (Δ.Λ.Π.2),
2. περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από κατασκευαστικά συμβόλαια (Δ.Λ.Π.11),
3. περιουσιακά στοιχεία από αναβαλλόμενη φορολογία (Δ.Λ.Π.12),
4. περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τα δικαιώματα των εργαζομένων (Δ.Λ.Π.19),
5. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Δ.Λ.Π.39),
6. επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία (Δ.Λ.Π.40)
7. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν αγροτική δραστηριότητα και τα οποία επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (Δ.Λ.Π.41),
8. αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α.4 ,
9. μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α.5.

Το ΔΛΠ 36, επίσης, καθορίζει πότε μια οικονομική μονάδα πρέπει να αναστρέφει τις ζημιές απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις αυτών στις οικονομικές καταστάσεις της.

### **Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία, (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets- IAS 37)**

Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια για την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, ενδεχομένων υποχρεώσεων και ενδεχομένων περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, ότι γνωστοποιούνται στο προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων, επαρκείς πληροφορίες για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες

υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Πρόβλεψη είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής μονάδας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων από την οικονομική μονάδα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, αβέβαιου χρόνου και ποσού.

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές μονάδες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής, και εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

Το ΔΛΠ 37 δεν έχει εφαρμογή για προβλέψεις ορισμένων περιπτώσεων, όταν ένα άλλο πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, όπως είναι οι παρακάτω:

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

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και να αναπροσαρμόζονται ώστε να αντανακλούν τη νέα ορθή εκτίμηση.

### **Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Intangible Assets- IAS 38)**

Το αντικείμενο του Δ.Λ.Π.38 αναφέρεται στην περιγραφή λογιστικής μεταχείρισης για τα άυλα πάγια που δεν καλύπτονται από κάποια άλλα πρότυπα. Βασικά θέματα που αναλύονται είναι η αναγνώριση άυλων πάγιων στοιχείων, η αρχική καταχώρηση της αξίας τους, η μεταγενέστερη αποτίμησή τους και οι αποσβέσεις. Ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται κάθε αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, όπως σήματα, ονόματα οικονομικών μονάδων, πελατολόγια, λογισμικά κ.λπ. Ένα άυλο πάγιο πρέπει να αναγνωρίζεται όταν είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το πάγιο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος του παγίου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα, είναι αναγνωρίσιμα και ελέγχονται από την επιχείρηση (υπάρχει δυνατότητα αποκλεισμού τρίτων). Όταν δεν υπάρχουν αυτά τα τρία χαρακτηριστικά τότε γίνεται λόγος για υπεραξία και όχι για άυλα πάγια.

Η αρχική αναγνώριση και καταχώρηση των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται στο κόστος το οποίο αποτελείται: α) από την τιμή αγοράς, β) πιθανούς δασμούς εισαγωγής και λοιπούς φόρους αγοράς και γ) τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με την προετοιμασία του παγίου προκειμένου αυτό να είναι έτοιμο για χρήση μείον πιθανές εκπτώσεις. Μετά την αρχική αναγνώριση και καταχώρηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να ξεκινήσει η τακτική μεταγενέστερη αποτίμηση της αξίας του, η οποία θα πρέπει να λαμβάνει χώρα για όλη την κατηγορία παγίων στην οποία ανήκει το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο. Οι εναλλακτικές που παρέχονται από το Δ.Λ.Π.38 είναι οι αντίστοιχες με εκείνες που παρέχονται από το Δ.Λ.Π.16 για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και πιο συγκεκριμένα, παρέχεται η εναλλακτική της βασικής μεθόδου που αφορά την αναγνώριση της αξίας τους παγίου στο κόστος κτήσης μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις (δηλ. ζημιές λόγω μείωσης της αξίας τους) και η αναπροσαρμοσμένη αξία μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις. Η εύλογη αξία σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να καθορίζεται από μια σχετική ενεργή αγορά, ενώ εάν δεν υπάρχει ενεργή αγορά και δεν είναι εφικτή κάποια εκτίμηση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής, με αναφορά στην ενεργό αγορά, μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

#### **Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα – Καταχώρηση και Αποτίμηση Financial Instruments – Recognition and Measurements - IAS 39)**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39, (ΔΛΠ 39), αντικαταστάθηκε από το νέο ΔΠΧΑ 9: «Χρηματοοικονομικά Μέσα», από 01/01/2018.

#### **Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα (Investment Property - IAS 40)**

Το βασικό θέμα ανάλυσης του Δ.Λ.Π.40 είναι η αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα και η αποτίμηση της επένδυσης αυτής σε τακτά χρονικά διαστήματα, οι αποσβέσεις, καθώς επίσης και τα θέματα μεταβίβασής της. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται, επίσης, σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικών μισθώσεων ή με λειτουργική μίσθωση. Ως επένδυση σε ακίνητα χαρακτηρίζεται η ιδιοκτησία σε ακίνητα που προορίζεται για αποκόμιση ενοικίων ή για εκμετάλλευση της ανατίμησης της αξίας τους ή και για τους δύο ανωτέρω σκοπούς, αντί για την ίδια χρήση (χρήση στην παραγωγή ή στην προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς) ή για την πώλησή

τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Για την επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση της επένδυσης σε ακίνητα, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει ανάμεσα στο μοντέλο της εύλογης αξίας και στο μοντέλο κόστους. Μεταβολή του μοντέλου που επιλέχθηκε επιτρέπεται μόνον εάν έχει ως αποτέλεσμα μια πιο κατάλληλη παρουσίαση των οικονομικών δεδομένων και εφαρμοστούν οι διατάξεις του Δ.Λ.Π.8. Μετά την αρχική αναγνώριση, εάν η επιχείρηση έχει επιλέξει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, πρέπει να επιμετρά την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις εξαιρετικές περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας. Εάν κατά την αποτίμηση αυτή προκύψει κέρδος ή ζημία λόγω μεταβολής στην εύλογη αξία της επένδυσης, το ποσό αυτό θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτει. Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται, όταν και μόνον όταν υπάρχει μια μεταβολή στη χρήση. Σε περίπτωση πώληση ακινήτων που χαρακτηρίστηκαν ως επένδυση, θα πρέπει να περιγράφεται το κέρδος ή ζημία που προέκυψε.

#### **Δ.Λ.Π. 41: Γεωργία (Agriculture- IAS 41)**

Σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι ο λογιστικός χειρισμός της αγροτικής δραστηριότητας, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που την αφορούν.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα:

- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής,
- κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα.

Το ΔΛΠ 41 δεν εφαρμόζεται σε:

- έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 40),
- άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38).

#### **4.4.5.2. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε Ισχύ**

Στις επόμενες ενότητες θα παρουσιαστούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε Ισχύ

#### **Δ.Π.Χ.Α. 1:Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (First time adoption of International Financial Reporting Standards - I.F.R.S. 1)**

το ΔΠΧΑ 1 εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2003. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 1, οι επιχειρήσεις που θα αρχίσουν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους



καταστάσεων θα πρέπει να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται μετά τις πρώτες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Συνεπώς, μια επιχείρηση που θα συντάξει τον Ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ θα πρέπει:

- να ακολουθεί τα ισχύοντα σχετικά ΔΛΠ και ΔΠΧΠ για την αναγνώριση και μέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της,
- να παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τον τρόπο που ορίζουν τα ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα, εάν μία επιχείρηση αποφασίσει να καταρτίσει για πρώτη φορά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, στις 31 Δεκεμβρίου 2010, θα πρέπει να παρουσιάσει και συγκριτικά στοιχεία, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, για το 2009, έτσι η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ είναι η 1 Ιανουαρίου του έτους 2009. Το ΔΠΧΑ 1 ισχύει και για την έκδοση των πρώτων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 2: Παροχές βασισμένες σε αξία μετοχών (Share Based Payment- I.F.R.S. 2)**

Πολλές επιχειρήσεις παραχωρούν μετοχές ή άλλα μετοχικά δικαιώματα σε εργαζόμενους τους (διευθυντές, ανώτερα στελέχη και απλούς εργαζόμενους) ή και σε τρίτους (προμηθευτές) ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες και αγαθά που τους προσφέρθηκαν.

Ο σκοπός του ΔΠΧΠ 2 είναι να καθορίσει τον τρόπο αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, των παροχών σε εργαζόμενους και τρίτους, όταν αυτή βασίζεται στην αξία των μετοχών της. Οι συναλλαγές πληρωμής, βάσει της αξίας των μετοχών τους, εκ μέρους των επιχειρήσεων διακρίνονται:

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

Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να γνωστοποιεί στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της όλες τις πληροφορίες σχετικά με τη φύση και την έκταση για πληρωμές που βασίζονται στην αξία των μετοχών και υπήρχαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων (Business Combinations- I.F.R.S. 3)**

Συνένωση επιχειρήσεων είναι ενοποίηση ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε μια «Αναφέρουσα» Επιχειρήσεων είναι να καθορίσει τη χρηματοοικονομική παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης, όταν γίνεται μια συνένωση επιχειρήσεων. Το πρότυπο καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις πρέπει να απεικονίζονται με τη μέθοδο της αγοράς (Πρωτοψάλτης, 2009). Ο αγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, καθώς και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αγοραζόμενου στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Επίσης, ο αγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να παρουσιάζει την υπεραξία της απόκτησης, η οποία στη συνέχεια και τακτικά εξετάζεται για απομείωση, αντί να αποσβεστεί.

Επίσης, το πρότυπο αυτό ορίζει τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των συνενωμένων επιχειρήσεων.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 4: Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (Insurance Contracts - I.F.R.S. 4)**

Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο είναι το συμβόλαιο με το οποίο, ο φορέας ασφάλισης αναλαμβάνει σημαντικό κίνδυνο έναντι του ασφαλιζόμενου, αποδεχόμενος να τον αποζημιώσει σε περίπτωση που θα λάβει χώρα μελλοντικό αβέβαιο συμβάν, που θα επηρεάσει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο.

Σκοπός του ΔΠΧΠ 4 είναι να βελτιώσει τη λογιστική διαδικασία που ακολουθούν οι φορείς ασφάλισης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια, μέχρι να ολοκληρωθεί η δεύτερη φάση του σχεδίου του Συμβουλίου (IASB.) και εκδοθεί ένα νέο πρότυπο για τα ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Το ισχύον πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των φορέων, σχετικές με τις εμφανιζόμενες αξίες, το χρονοδιάγραμμα και τη δυσκολία μελλοντικών ταμειακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

**Δ.Π.Χ.Α. 5: Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες (Non current Assets Held for Sale and Discontinued Operations - I.F.R.S. 5)**

Σκοπός του ΔΠΧΠ 5 είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση διακοπτουσών δραστηριοτήτων.

Ειδικότερα, το πρότυπο ορίζει ότι τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας, μείον το υπολογιζόμενο κόστος για την πώληση τους, και ότι η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών πρέπει να σταματήσει.

Το πρότυπο, σχετικά με τη γνωστοποίηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων των παραπάνω στοιχείων και των δραστηριοτήτων, ορίζει ότι τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση πρέπει να παρουσιάζονται διακεκριμένα στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων που διεκόπησαν, να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

**Δ.Π.Χ.Α. 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources - I.F.R.S. 6)**

Μια επιχείρηση ή οικονομικός οργανισμός εφαρμόζει το ΔΠΧΠ 6 για τα έξοδα και τις δαπάνες που γίνονται για την έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων.

Συγκεκριμένα, αναγνωρίζονται τα έξοδα που δημιουργούνται από το χρονικό σημείο που η επιχείρηση εξασφαλίζει νομικά το δικαίωμα για εξερεύνηση συγκεκριμένης περιοχής και μέχρι το χρονικό σημείο που αποδεικνύεται η τεχνική δυνατότητα και η βιωσιμότητα της εξόρυξης των ορυκτών πόρων της συγκεκριμένης περιοχής. Τα έξοδα αυτά, ανάλογα με τη φύση τους, αναγνωρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις (ΔΛΠ 16) ή ως άυλα περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 38) και αρχικά καταχωρούνται στο κόστος. Το πρότυπο, επίσης, καθορίζει ότι πρέπει να γνωστοποιούνται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων οι ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές και το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων.

## **Δ.Π.Χ.Α. 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις (Financial Instruments: Disclosures - I.F.R.S. 7)**

Σκοπός του ΔΠΧΠ 7 είναι να υποχρεώσει τις οικονομικές μονάδες να γνωστοποιούν, στις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, πληροφορίες οι οποίες δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να αξιολογήσουν:

- τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων τόσο για την οικονομική θέση και όσο και την απόδοση της οικονομικής μονάδας,
- τη φύση και την έκταση του κινδύνου ρευστότητας που προκύπτουν από την έκθεση της οικονομικής μονάδας σε χρηματοοικονομικά μέσα,
- καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον εν λόγω κίνδυνο (Κόντος, 2015).

Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τα σχετικά ζητήματα της αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, που αναφέρονται στο ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση και στο ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.

Το ΔΠΧΠ 7 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές μονάδες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, το ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και το ΔΛΠ 31: Συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Μια οικονομική μονάδα, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39, όταν το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 δίνουν αυτή τη δυνατότητα. Σε μια τέτοια περίπτωση οι οικονομικές μονάδες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, σε συνδυασμό με το ΔΠΧΠ 7. Επίσης, οι οικονομικές μονάδες χρησιμοποιούν ΔΠΧΠ 7 σε παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες, εκτός από τα παράγωγα που αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων και εφαρμόζεται το ΔΛΠ32.
- Δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σχετικά με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους για τα οποία ισχύει το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους.
- Συμβάσεις με ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (ΔΠΧΑ 3). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον την αγοράστρια επιχείρηση.

- Ασφαλιστήρια συμβόλαια σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ωστόσο, ΔΠΧΠ 7 εφαρμόζεται για παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια, εάν το ΔΛΠ 39 ορίζει η οικονομική μονάδα να τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά.

- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και υποχρεώσεις για πληρωμές που βασίζονται στην αξία των μετοχών, ως προς τα οποία ισχύει το ΔΠΧΠ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Με τη διευκρίνιση ότι το ΔΠΧΠ 7 ισχύει για τα συμβόλαια που ανήκουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 5-7 του ΔΛΠ 39.

Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται για αναγνωρισμένα και μη χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται τα μέσα εκείνα τα οποία είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (όπως ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις) και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΠ 7.

Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται επίσης σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις που το ΔΠΧΠ 7 απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική μονάδα πρέπει να κατατάξει τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες, οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών, λαμβάνοντας σαν βάση τα χαρακτηριστικά των υπό κατάταξη χρηματοοικονομικών μέσων.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 8: Λειτουργικοί Τομείς (Operating Segments - I.F.R.S. 8)**

Το πρότυπο ΔΠΧΠ 8, ορίζει ότι οι οικονομικές μονάδες πρέπει να γνωστοποιούν στοιχεία και πληροφορίες που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν (Κόντος, 2015).

Το παρόν ΔΠΧΑ έχει εφαρμογή:

1) Στις **ατομικές ή τις μεμονωμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις** μιας οικονομικής μονάδας:

- Της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά).

- Της οποίας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

2) Στις **ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις** ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

- Της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά)

- Της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

Εάν μια οικονομική μονάδα, η οποία δεν έχει την υποχρέωση να εφαρμόσει το πρότυπο ΔΠΧΠ 8, επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τομείς της που δεν ακολουθούν το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση. Αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα (Financial Instruments - I.F.R.S. 9)**

Το νέο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς IFRS 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα» εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2018, **αντικαθιστώντας το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39, (ΔΛΠ 39).**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με σκοπό την παροχή σχετικών και χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων για την εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας.

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25063>)

Το νέο Πρότυπο στην ουσία αποτελεί απάντηση στις ανησυχίες και τους προβληματισμούς που προέκυψαν μετά την χρηματοοικονομική κρίση, για την οποία η καθυστέρηση στην αναγνώριση πιστωτικών ζημιών θεωρήθηκε ότι προήλθε εν μέρει από την αδυναμία των υφιστάμενων λογιστικών προτύπων, κυρίως του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα».

Προηγουμένως, η αναγνώριση απομείωσης της αξίας των χρηματοοικονομικών μέσων βασιζόταν στην αρχή της «υφιστάμενης ζημιάς» («**incurred loss model**»), δηλαδή απέκλειε από οποιαδήποτε εκτίμηση απομείωσης, εκτιμήσεις ή προβλέψεις για μελλοντικά γεγονότα τα οποία ενδεχομένως να επηρέαζαν αρνητικά την αξία αυτών των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι πιστωτικές ζημίες αναγνωρίζονταν στην βάση και μόνο ζημιογόνων γεγονότων, τα οποία είχαν επισυμβεί και υφίσταντο κατά την ημερομηνία της χρηματοοικονομικής αναφοράς/ισολογισμού. Με την εισαγωγή του νέου Προτύπου, η αναγνώριση της απομείωσης στα χρηματοοικονομικά μέσα θα γίνεται σε προγενέστερο στάδιο, δηλαδή από την αρχή της παροχής μιας χορήγησης ή αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού μέσου. Επιπλέον, δεν θα περιορίζεται στα γεγονότα τα οποία υπάρχουν κατά την ημερομηνία της χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά θα λαμβάνει υπόψη **εκτιμήσεις ή προβλέψεις για μελλοντικά γεγονότα**, τα οποία ενδεχομένως να επηρεάσουν αρνητικά την αξία αυτών των χρηματοοικονομικών μέσων. Βάσει των πιο πάνω, η αρχή της «υφιστάμενης ζημιάς» αντικαθίσταται με την αρχή της «**αναμενόμενης ζημιάς**» («**expected loss model**»). (Γιώργος Προδρόμου, «Το νέο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς IFRS 9 'Χρηματοοικονομικά Μέσα'», By KPMG Team, Δημοσιεύθηκε 8/2/2018, <https://impossible.works/opinion-works/ifrs9>)

#### Επιμέτρηση των χρηματοπιστωτικών μέσων

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώνται αρχικά στην εύλογη αξία. Μετά την αρχική αναγνώριση, όλα τα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 9 επιμετρούνται σε:

- αποσβεσμένο κόστος.
- Εύλογη αξία μέσω άλλων συνολικών εσόδων (FVTOCI). ή
- Εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (FVTPL).

((<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>)

#### **Δ.Π.Χ.Α. 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (Consolidated Financial Statements - I.F.R.S. 10)**

Ο σκοπός του ΔΠΧΑ 10 είναι να θεσπίσει αρχές για την παρουσίαση και κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες.

Το ΔΠΧΑ 10:

- απαιτεί μια μητρική οντότητα (μια οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες) να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- ορίζει την αρχή του ελέγχου και καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση για την ενοποίηση
- καθορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής του ελέγχου, προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια επιχείρηση που έχει επενδύσει και, κατά συνέπεια, πρέπει να εδραιώσει την επένδυση
- καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
- ορίζει μια επενδυτική οντότητα και ορίζει μια εξαίρεση για την ενοποίηση συγκεκριμένων θυγατρικών μιας επενδυτικής οντότητας.

(<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10>)

Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση των συνενώσεων των επιχειρήσεων, η οποία αναλύεται στο ΔΠΧΑ 3.

Το ΔΠΧΑ 10, «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Consolidated and Separate Financial Statements), το οποίο στις 12/05/2011 επανεκδόθηκε ως ΔΛΠ: 27 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» και πλέον ασχολείται μόνο με τις Εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2013.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 11: Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο (Joint Arrangements - I.F.R.S. 11)**

Το ΔΠΧΠ 11, έχει ως σκοπό να καθορίσει τις αρχές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα πρέπει να εφαρμόζονται από τις εταιρείες που μετέχουν σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Τα σχήματα υπό κοινό έλεγχο ταξινομούνται είτε ως κοινοπραξία (που αντιπροσωπεύει ένα μερίδιο καθαρού ενεργητικού και λογιστικής συμμετοχής) είτε ως κοινή επιχείρηση (που αντιπροσωπεύει δικαιώματα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για υποχρεώσεις).

Σχήμα υπό κοινό έλεγχο, είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο, πάνω σ' αυτό το σχήμα.

Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση/συμφωνία.
- β) Η συμβατική ρύθμιση/συμφωνία παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος. (<https://www.e-forologia.gr>, ΔΠΧΑ 11)

Το εν λόγω πρότυπο αντικατέστησε το ΔΛΠ 31 «Συμμετοχές σε κοινοπραξίες» και εφαρμόζεται για λογιστικές περιόδους που ξεκινούν μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2013



### **Δ.Π.Χ.Α. 12: Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες (Disclosure of Interest in Other Entities - I.F.R.S. 12)**

Το ΔΠΧΑ 12 εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- θυγατρικές εταιρείες
- Σχήματα υπό κοινό έλεγχο (κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)
- Συγγενείς επιχειρήσεις

Και σκοπός του είναι η γνωστοποίηση προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όλης εκείνης της πληροφόρησης που θα τους βοηθήσει να αξιολογήσουν:

- ο Τη φύση της επένδυσης των ανωτέρω εταιρειών σε αυτά τα σχήματα και τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτή.
- ο Τις επιπτώσεις αυτών των επενδύσεων στην χρηματοοικονομική θέση των εταιρειών, την χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές ροές τους.

Όταν οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Α. 12, μαζί με τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα Δ.Π.Χ.Α., δεν πληρούν τον παραπάνω στόχο, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να γνωστοποιεί οποιεσδήποτε πρόσθετες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού.

### **Δ.Π.Χ.Α. 13: Επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας (Fair Value Measurement- I.F.R.S. 13)**

1 Το παρόν ΔΠΧΑ:

- α) ορίζει την εύλογη αξία
- β) θέτει σε ένα ΔΠΧΑ το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και
- γ) απαιτεί την πραγματοποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας.

Η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά και δεν αφορά μια συγκεκριμένη οντότητα. Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να μην υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις να εκτιμηθεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση).

Ο ορισμός της εύλογης αξίας εστιάζει σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι αποτελούν το κύριο αντικείμενο της λογιστικής επιμέτρησης. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας αποτιμώμενους στην εύλογη αξία.

Το ΔΠΧΑ 13 εφαρμόζεται όποτε προβλέπεται από κάποιο άλλο πρότυπο η επιμέτρηση ή η γνωστοποίηση της εύλογης αξίας, με εξαίρεση τις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) Συναλλαγές πληρωμών βάσει της αξίας μετοχών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών»

β) Συναλλαγές μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και

γ) Επιμετρήσεις που έχουν ορισμένες ομοιότητες με την εύλογη αξία αλλά δεν είναι εύλογη αξία, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», και η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

#### **Δ.Π.Χ.Α. 14: Μεταβατικοί λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων (Regulatory Deferral Accounts - I.F.R.S. 14)**

Στις 30 Ιανουαρίου 2014 το ΣΔΛΠ εξέδωσε το πρότυπο σκοπός του οποίου είναι να προσδιορίσει τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τα υπόλοιπα των «Μεταβατικοί λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων» που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτες, σε τιμή ή ποσοστό που υπόκειται σε ειδική ρύθμιση από το κράτος. Το ΔΠΧΑ 14, επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα η οποία υιοθετεί για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ να συνεχίσει να λογιστικοποιεί, με μικρές αλλαγές, τα υπόλοιπα των «μεταβατικών λογαριασμών ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων» σύμφωνα με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα, τόσο κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ όσο και στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις. Τα υπόλοιπα και οι κινήσεις αυτών των λογαριασμών παρουσιάζονται χωριστά στις καταστάσεις οικονομικής θέσης, αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων ενώ συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις απαιτούνται. **Το νέο πρότυπο εφαρμόζεται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2016 και δεν έχει υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.**

#### **Δ.Π.Χ.Α. 15: Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες (Revenue from Contracts with Customers - I.F.R.S. 15)**

Το ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», είναι το αποτέλεσμα της κοινής προσπάθειας του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και του

Αμερικάνικου Συμβουλίου των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB), να αναπτύξουν κοινές απαιτήσεις σχετικά με τις αρχές αναγνώρισης εσόδων, ώστε να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα μεταξύ εταιρειών που δραστηριοποιούνται είτε στον ίδιο είτε σε διαφορετικούς κλάδους, καθώς και μεταξύ εταιρειών που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα (IFRS - US GAAP). Το ΔΠΧΑ 15 τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2017 και αντικατέστησε το ΔΛΠ 18 «Έσοδα», το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής» καθώς επίσης και τις Διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών», ΕΔΔΠΧΑ 15 «Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων», ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις Περιουσιακών Στοιχείων από Πελάτες» και ΜΕΔ 31 «Πράξεις Ανταλλαγής που Αφορούν Υπηρεσίες Διαφήμισης», (Γεώργιος Ιωσηφάκης, «ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», άρθρο στο περιοδικό *Epsilon*, δημοσίευση στο τεύχος Απριλίου 2017).

#### Πεδίο Εφαρμογής

Το νέο πρότυπο καθιερώνει ένα μοντέλο πέντε βημάτων που θα εφαρμόζεται για έσοδα που προκύπτουν από μια σύμβαση με έναν πελάτη (με περιορισμένες εξαιρέσεις), ανεξάρτητα από το είδος της συναλλαγής εσόδων ή τον κλάδο. Οι απαιτήσεις του προτύπου θα εφαρμόζονται επίσης για την αναγνώριση και επιμέτρηση των κερδών και ζημιών από την πώληση ορισμένων μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν παραγωγή από συνήθεις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας (π.χ., πωλήσεις ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού ή άυλων περιουσιακών στοιχείων). Θα απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις, συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης του συνόλου των εσόδων, πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις απόδοσης, αλλαγές στα υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων σύμβασης και των υποχρεώσεων σύμβασης μεταξύ των περιόδων και βασικές κρίσεις και εκτιμήσεις. Το ΔΠΧΑ 15 υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση στις 22 Σεπτεμβρίου 2016, (Τεχνικό Γραφείο ΣΟΛ, ΣΟΛ Α.Ε, « Νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική από 01.01.2016», TAXHEAVEN, Δημοσιεύτηκε 9/03/2017).

Το ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζεται σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Συμβάσεις μισθώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις».
- Ασφαλιστικές συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής το ΔΠΧΑ 4 «Ασφαλιστικές Συμβάσεις».
- Χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα», του ΔΠΧΑ 10

«Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», ΔΠΧΑ 11 «Από Κοινού Συμφωνίες», ΔΛΠ 27 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» και ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες».

- Μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οντοτήτων στον ίδιο επιχειρηματικό τομέα που σκοπό έχουν την διευκόλυνση πωλήσεων σε πελάτες ή ενδεχόμενους πελάτες.

Το ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζεται μόνο σε συμβάσεις που ο αντισυμβαλλόμενος είναι πελάτης.

#### Αναγνώριση Εσόδων

Το ΔΠΧΑ 15 εισαγάγει ένα νέο μοντέλο αναγνώρισης εσόδων βάσει πέντε βασικών βημάτων, τα οποία επιγραμματικά είναι:

**Βήμα 1:** Προσδιορισμός της σύμβασης για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (Identify the Contract).

**Βήμα 2:** Προσδιορισμός των ξεχωριστών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη σύμβαση με τον πελάτη (Identify the separate performance obligations within a contract).

**Βήμα 3:** Προσδιορισμός του τιμήματος συναλλαγής (Determine the transaction price).

**Βήμα 4:** Κατανομή του τιμήματος συναλλαγής στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση (Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract).

**Βήμα 5:** Αναγνώριση εσόδου καθώς η οντότητα ικανοποιεί τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη σύμβαση με τον πελάτη (Recognise revenue when or as a performance obligation is satisfied), (Γεώργιος Ιωσηφάκης, «ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», άρθρο στο περιοδικό *Epsilon*, δημοσίευση στο τεύχος Απριλίου 2017).

#### Δ.Π.Χ.Α. 16: Μισθώσεις (Leases - I.F.R.S. 16)

Η IASB (International Accounting Standards Board) εισήγαγε το ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις», καταργώντας το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις», ένα πρότυπο που συμπλήρωσε ζωή πλέον των 30 ετών (από το 1982). Η εφαρμογή είναι υποχρεωτική για περιόδους που ξεκινούν από 1/1/2019 με αναδρομική εφαρμογή στις χρήσεις του 2018 και 2017. Νωρίτερη εφαρμογή είναι εφικτή. Το ΔΠΧΑ 16 εγκρίθηκε από την ΕΕ τον Οκτώβριο 2017.

Το ΔΠΧΠ 16 αφορά συμβάσεις μίσθωσης για όλες τις μισθώσεις, συμπεριλαμβανομένων των υπομισθώσεων, εκτός από:

- μισθώσεις για διερεύνηση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννητικών πόρων ·
- μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από μισθωτή (βλέπε ΔΛΠ 41 «Γεωργία» ).
- άδειες πνευματικής ιδιοκτησίας που χορηγούνται από εκμισθωτή (βλ. ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από Συμβόλαια με Πελάτες» και

- τα δικαιώματα που κατέχει ο μισθωτής βάσει συμφωνιών παραχώρησης αδειών για αντικείμενα όπως ταινίες, βίντεο, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και πνευματικά δικαιώματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 38: «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»

#### Λογιστικός χειρισμός από Μισθωτές

Με την έκδοση του ΔΠΧΑ 16, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εισάγει σημαντικές αλλαγές στην απεικόνιση των μισθώσεων στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή (lessee). Το νέο πρότυπο καταργεί την υφιστάμενη διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοδοτικής μίσθωσης και απαιτεί την αναγνώριση, ουσιαστικά όλων, των συμβάσεων μίσθωσης στον Ισολογισμό του μισθωτή, εκτός συγκεκριμένων εξαιρέσεων. Η προφανής αλλαγή που θα επιφέρει το ΔΠΧΑ 16, είναι η απεικόνιση σχεδόν όλων των μισθώσεων στον ισολογισμό της οντότητας, αυξάνοντας το ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της.

Όλες οι μισθώσεις θα αναγνωρίζονται λογιστικά σαν να είναι χρηματοδοτικές με αποτέλεσμα να εμφανίζεται το σύνολο των υποχρεώσεων από μισθώσεις ως υποχρεώσεις. Επίσης η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις θα κεφαλαιοποιείται και θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο προς απόσβεση στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμό) του μισθωτή, δηλαδή της επιχείρησης που καταβάλλει τα μισθώματα και όχι στον εκμισθωτή ο οποίος νομικά κατέχει την κυριότητα. Πλέον με το νέο ΔΠΧΑ 16 όλες οι μισθώσεις μεταφέρονται και εμφανίζονται εντός της κατάστασης οικονομικής θέσης ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Θα γίνεται μία μικρή εξαίρεση από τον ανωτέρω χειρισμό μόνο για περιπτώσεις μισθώσεων η διάρκεια των οποίων είναι μικρότερη του έτους και για πολύ μικρής αξίας περιουσιακά στοιχεία για τα οποία θα συνεχίσουν να δίδονται πληροφορίες μέσω γνωστοποιήσεων.

#### Λογιστικός χειρισμός από εκμισθωτές

Οι εκμισθωτές συνεχίζουν να κατατάσσουν κάθε μίσθωση ως λειτουργική μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση εάν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Διαφορετικά μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση.

Κατά την έναρξη της εκμίσθωσης, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τις πληρωμές λειτουργικής μίσθωσης ως έσοδα με βάση τη σταθερή μέθοδο ή, αν είναι πιο αντιπροσωπευτική του τρόπου με τον οποίο μειώνεται το όφελος από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, μια άλλη συστηματική βάση.

#### **Δ.Π.Χ.Α. 17: Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (Insurance Contracts - I.F.R.S. 17)**

Τον Μάιο του 2017, το IASB εξέδωσε το νέο ΔΠΧΑ, 17 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια», το οποίο αναμένεται να εφαρμοστεί στις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2021.

Το ΔΠΧΠ 17 καθορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, τη μέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση ασφαλιστικών συμβάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου. Ο σκοπός του ΔΠΧΑ 17 είναι να διασφαλίσει ότι η οικονομική οντότητα παρέχει σχετικές πληροφορίες που αντιπροσωπεύουν πιστά αυτές τις συμβάσεις. Οι πληροφορίες αυτές παρέχουν τη βάση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για να εκτιμήσουν την επίδραση που έχουν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας, στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και στις ταμειακές ροές.

Το ΔΠΧΠ 17 προβλέπεται να αντικαταστήσει το ΔΠΧΠ 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* (<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-17>)

#### **4.4.6. Έρευνες Εφαρμογής ΔΛΠ/ΔΠΧΑ Στην Ελλάδα**

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ αποτέλεσε αντικείμενο μελέτης πολλών ερευνητών.

Πραγματοποιήθηκαν αρκετές μελέτες σχετικά με την επίδραση που είχε η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ τόσο ως προς την αξία των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων όσο και σε διάφορες ποιοτικές μεταβλητές.

Σ' αυτή την ενότητα θα παρουσιάσουμε συνοπτικά, ορισμένες μελέτες που αφορούν σε μη ποσοτικές επιδράσεις που είχε η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με την έρευνα της Grant Thornton (2006) στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσίευσαν οι επιχειρήσεις κατά το έτος 2005, σχετικά με τις επιδράσεις της μετάβασης στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ για το σύνολο των εισηγμένων επιχειρήσεων διαπιστώθηκε αύξηση των Ιδίων Κεφαλαίων τους κατά 4,8% (μετά το συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών επιδράσεων) και των Αποτελεσμάτων Χρήσης 2004, κατά 4,16%. Επίσης η ίδια έρευνα προσδιόρισε και μη ποσοτικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Η εν λόγω ανάλυση έδειξε πως τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ βελτίωσαν σημαντικά την παρεχόμενη πληροφόρηση τόσο προς το κοινό όσο και προς τις ίδιες τις

επιχειρήσεις, αλλά εντοπίστηκαν και κάποιες αδυναμίες σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων.

Μία άλλη έρευνα σχετικά με τις μη ποσοτικές επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι η έρευνα του Αν. Καθηγητή Λογιστικής Κ. Καραμάνης και του Καθηγητή Στρατηγικής Β. Παπαδάκη, του τμήματος ΟΔΕ, του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, που πραγματοποιήθηκε το 2008, η οποία είχε ως στόχο να ερευνήσει, τις επιπτώσεις και τα προβλήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Για το σκοπό της έρευνας απεστάλησαν 832 ερωτηματολόγια σε Ορκωτούς ελεγκτές και σε Οικονομικούς Διευθυντές/Λογιστές εισηγμένων εταιρειών και απαντήθηκαν 340 (μέσο ποσοστό 40,9%). Τα αποτελέσματα της έρευνας είχαν ως εξής:

Τα ΔΛΠ αξιολογούνται πολύ θετικά από Ελεγκτές και Λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης, κλπ.).

- Η υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων επιδρά θετικά στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, κυρίως ό,τι αφορά στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών.
- Η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει θετικές επιπτώσεις στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και διεθνή αγορά σε ότι αφορά στην πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης και στην διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους.
- Το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ δεν φαίνεται να δημιουργήσει πρόβλημα στην αγορά, ενώ σε σημαντικό βαθμό το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο. Αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ως ένα χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το κόστος.
- Σε γενικές γραμμές, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει θετικές επιπτώσεις στα επαγγέλματα του Ελεγκτή και του Λογιστή.

Σε ότι αφορά τα προβλήματα, αναφέρονται τα εξής:

- το σοβαρότερο, ίσως, ζήτημα που ανέδειξε η έρευνα είναι οι σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών Έχει διαμορφωθεί μεταξύ των ερωτώμενων μια σχετικά αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών – ρυθμιστικών αρχών αναφορικά με τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.
- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος (Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας).
- Μη επαρκής ενημέρωση Ελεγκτών και Λογιστών για τα ΔΛΠ, σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής.

Σύμφωνα με την έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2010 από τον κ. Σπάθη, Φλωρόπουλο και την κα. Γεωργακοπούλου, η οποία είχε ως σκοπό την μελέτη του βαθμού επιρροής των ελληνικών επιχειρήσεων από την εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η εφαρμογή τους τελικά επηρέασε σε σημαντικό βαθμό ζητήματα όπως τον κύκλο εργασιών, την αναλογία των συνολικών υποχρεώσεων ως προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, την αναλογία των ιδίων κεφαλαίων ως προς το σύνολο του ενεργητικού και την αναλογία των ιδίων κεφαλαίων ως προς τις συνολικές υποχρεώσεις.

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

Το 2010 ο κ. Ιατρίδης και ο κ. Ρουβολής πραγματοποίησαν μια μελέτη η οποία είχε ως στόχο την εύρεση των επιπτώσεων της μετάβασης από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, μέσα από τη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών. Τα συμπεράσματα αυτής της μελέτης έδειξαν ότι κατά το πρώτο έτος της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ, παρουσιάστηκε αστάθεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις



των ελληνικών επιχειρήσεων, γεγονός το οποίο πιθανόν συνέβη εξαιτίας του κόστους μετάβασης στη διεθνή πρακτική. Όμως, από το δεύτερο έτος και έπειτα, υπήρξε σημαντική εξομάλυνση της κατάστασης αυτής.

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

Το ίδιο έτος, ο κ. Καραμπίνης και Χέβας ερεύνησαν το κατά πόσο η εισαγωγή των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε θετικά αποτελέσματα στην ελληνική οικονομία, δηλαδή σε μια οικονομία με ανεπαρκείς θεσμικές υποδομές, οι οποίες μπορεί να οφείλονται σε διάφορους παράγοντες (νομικό περιβάλλον, πυκνή εταιρική ιδιοκτησία, χαμηλή ποιότητα ρυθμίσεων κ.α.). Οι ερευνητές, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες αυτούς, στόχευσαν στις δύο βασικότερες ιδιότητες των λογιστικών αποτελεσμάτων, την αξία τους και τον συντηρητισμό των εκτιμήσεων. Οδηγήθηκαν σε ενθαρρυντικά αποτελέσματα, αφού υπήρξαν αρκετές βελτιώσεις αλλά σε μικρό βαθμό.

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

Τέλος Οι Ι. Tsalavoutas και D. Dionysiou (2014), μέσα από ένα δείγμα 150 ελληνικών εταιρειών εισηγμένων στο ελληνικό χρηματιστήριο μελέτησαν τη σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης των γνωστοποιήσεων που δημοσιεύονται με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και της αξίας μιας εταιρείας. Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν έχουν ως εξής: 1<sup>ο</sup> συμπέρασμα: Η αξία της εταιρείας σχετίζεται θετικά με τα επίπεδα συμμόρφωσης των εταιρειών με τις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των ΔΠΧΠ. 2<sup>ο</sup> συμπέρασμα: Η συνάφεια των λογιστικών πληροφοριών και της αξίας της εταιρείας είναι υψηλότερη σε εταιρείες με υψηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης. 3<sup>ο</sup> συμπέρασμα: Η συνάφεια της λογιστικής αξίας του μετοχικού κεφαλαίου και του καθαρού αποτελέσματος με την αξία της εταιρείας είναι

υψηλότερη σε εταιρείες με υψηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης. Συνεπώς οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των IFRS βελτιώνουν την ποιότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και επηρεάζουν θετικά την αξία της εταιρείας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑ**

### **5.1 Σχεδιασμός και Διεξαγωγή της Έρευνας**

#### **5.1.1 Μεθοδολογία της Έρευνας**

Η ερευνητική μέθοδος που ακολουθήθηκε στην διπλωματική αυτή εργασία είναι η Αναλυτική ιεραρχική διαδικασία (Analytic Hierarchy Process – AHP) που αναπτύχθηκε από τον Thomas L. Saaty τη δεκαετία του 1970. Η AHP είναι μία από τις μεθόδους Πολυκριτηριακής Λήψης Αποφάσεων (Multiple Criteria Decision Making-MCDM). «Η Πολυκριτηριακή Λήψη Αποφάσεων είναι ένα εργαλείο λήψης αποφάσεων που έχει αναπτυχθεί για σύνθετα προβλήματα πολλαπλών κριτηρίων, τα οποία περιλαμβάνουν ποιοτικές ή ποσοτικές πτυχές ενός προβλήματος κατά την διαδικασία λήψης αποφάσεων» (Malczewski, 1999).

«Η AHP είναι μία προσέγγιση στη θεωρία λήψης αποφάσεων που συνδυάζει ανάλυση πολλαπλών κριτηρίων σε ιεραρχική δομή, εξαγωγή της σχετικής σημαντικότητας των κριτηρίων, σύγκριση των εναλλακτικών λύσεων για κάθε κριτήριο και καθορισμό της συνολικής βαθμολογίας των εναλλακτικών λύσεων», (DSS Resources <http://dssresources.com/>).

Οι τρεις βασικές ιδέες που διέπουν τη μέθοδο AHP σύμφωνα με το Saaty είναι (Saaty 1980):

- Η AHP είναι αναλυτική – η μαθηματική και λογική αιτιολόγηση για τη λήψη αποφάσεων είναι το ισχυρό γνώρισμα της μεθόδου. Συμβάλει στην ανάλυση του προβλήματος σε μία λογική βάση και στην μετατροπή των σκέψεων και διαισθήσεων του αποφασίζοντα σε νούμερα.
- Η AHP δομεί το πρόβλημα σε μία ιεραρχία – η αποδόμηση του προβλήματος σε υπο-προβλήματα μειώνει την πολυπλοκότητα του προβλήματος.
- Η AHP ορίζει μια διαδικασία για τη λήψη αποφάσεων- οι πληροφορίες του λήπτη αποφάσεων ενσωματώνονται στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, η οποία αναπτύσσεται σε επιστημονική βάση.

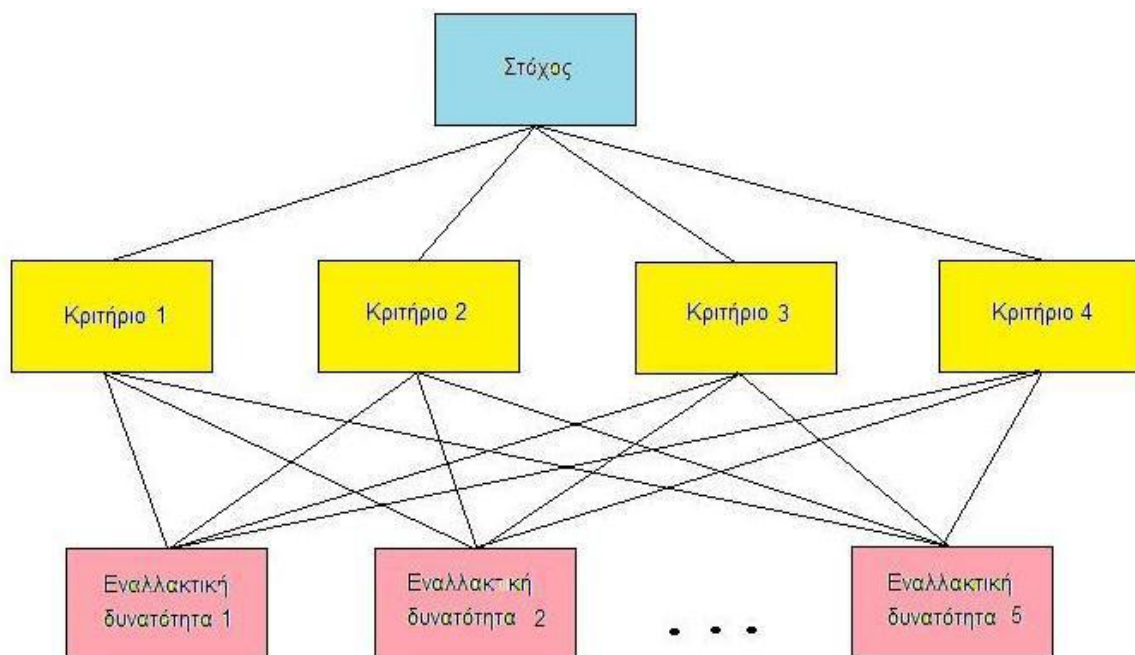
Η εφαρμογή της μεθόδου συνίσταται σε τέσσερα στάδια (Naumann 1998):

1. Ανάλυση του προβλήματος σε μία ιεραρχική δομή
2. Σύγκριση των στοιχείων απόφασης από τον αποφασίζοντα και συλλογή των προτιμήσεων.
3. Υπολογισμός των προτεραιοτήτων και των σχετικών βαρών κάθε στοιχείου απόφασης.
4. Σύνθεση των επιμέρους βαρών για την εξαγωγή των γενικών προτεραιοτήτων των εναλλακτικών.

1. Ανάλυση του προβλήματος σε μία ιεραρχική δομή

Είναι το πιο σημαντικό στάδιο διότι η σωστή ανάλυση του προβλήματος και η ιεράρχηση των στοιχείων (κριτηρίων) της απόφασης είναι σημαντική για την εξαγωγή ποιοτικών αποτελεσμάτων. Το πρόβλημα αναλύεται σε μία ιεραρχική δομή με τη μορφή δένδρου. Στην κορυφή είναι ο στόχος για τον οποίο θέλουμε να λάβουμε μία απόφαση. Ο στόχος αναλύεται σε υπο- στόχους ή κριτήρια και τα κριτήρια σε υπο-κριτήρια. Αυτό μπορεί να επαναλαμβάνεται ωσότου φτάσουμε στο επίπεδο των εναλλακτικών λύσεων, που είναι το κατώτατο επίπεδο της ιεραρχίας. Ο βαθμός ανάλυσης της ιεραρχίας εξαρτάται από το είδος και την πολυπλοκότητα του προβλήματος. Ο αριθμός των επιπέδων της ιεραρχίας καθορίζει το βάθος της ανάλυσης, ενώ ο αριθμός των κριτηρίων το πλάτος της. Είναι σημαντικό να μην υπάρξει υπερανάλυση διότι η μέθοδος χάνει την ακρίβεια και την αξιοπιστία της επίσης γίνεται χρονοβόρα και κοστοβόρα.

**Εικόνα 5.1:** Συνοπτική ιεραρχία τριών επιπέδων για το πρόβλημα επιλογής στην AHP.



## 2. Σύγκριση των στοιχείων απόφασης από τον αποφασίζοντα και συλλογή των προτιμήσεων

Σε κάθε επίπεδο της ιεραρχικής δομής τα στοιχεία της απόφασης (κριτήρια και υπο-κριτήρια) συγκρίνονται κατά ζεύγη ως προς το βαθμό προτίμησης του ενός έναντι του άλλου, σε σχέση με το κριτήριο του ανώτερου επιπέδου που τους αντιστοιχεί. Αυτό επαναλαμβάνεται ώστε να υπάρξουν ζεύγη συγκρίσεων για όλα τα στοιχεία απόφασης κάθε επιπέδου. Έτσι τα κριτήρια συγκρίνονται κατά ζεύγη ως προς το βαθμό προτίμησης του ενός έναντι του άλλου, σε σχέση με το στόχο, τα υπο-κριτήρια σε σχέση με το κριτήριο το οποίο προσδιορίζουν, τα υπο-υποκριτήρια σε σχέση με το υπο-κριτήριο στο οποίο αντιστοιχούν κ.λπ..

Ο Saaty για να καταστήσει ευκολότερη την μέτρηση μέσω των σχετικών συγκρίσεων και να διασφαλίσει την ορθή εξαγωγή των προτεραιοτήτων, δημιούργησε μια κλίμακα απόλυτων αριθμών, η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάθε πρόβλημα λήψης αποφάσεων πολυσταδιακό ως προς τα κριτήρια. Πρόκειται για την λεγόμενη κλίμακα του Saaty (*fundamental scale of absolute numbers*). Η εν λόγω κλίμακα αποτυπώνει με σαφήνεια τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές πληροφορίες, έτσι θεωρεί ότι η ικανότητα μας να εκφράσουμε την ποιοτική προτίμηση αποτυπώνεται ικανοποιητικά από πέντε επίπεδα: ισοδύναμη, μέτρια, ισχυρή πολύ ισχυρή, απόλυτη.

Πίνακας 5.1.1.: Θεμελιώδης κλίμακα απόλυτων αριθμών του Thomas Saaty

Ένταση της Σχετικής Σημασίας	Ορισμός	Ερμηνεία
1	Ίση βαρύτητα	Δυο δραστηριότητες συνεισφέρουν εξίσου στον στόχο.
3	Λίγο σημαντική βαρύτητα του ενός στοιχείου ως προς ένα άλλο	Μια δραστηριότητα ευνοείται ελαφρώς έναντι της άλλης.
5	Αρκετά σημαντική βαρύτητα του ενός στοιχείου ως προς ένα άλλο	Μια δραστηριότητα ευνοείται σημαντικά έναντι της άλλης.
7	Πολύ σημαντική βαρύτητα	Μια δραστηριότητα ευνοείται ισχυρά και η κυριαρχία της εκδηλώνεται στην πράξη.
9	Μέγιστη βαρύτητα	Οι λόγοι που ευνοούν τη μια δραστηριότητα έναντι της άλλης είναι του υψηλότερου δυνατού βαθμού επιβεβαίωσης.
2, 4, 6, 8	Δεν δίνεται ορισμός αλλά χρησιμοποιούνται για την	Όταν απαιτείται συμβιβασμός μεταξύ των

	ακόμα πιο ακριβή απεικόνιση της ιεράρχησης των δύο παραγόντων	τιμών 1,3,5,7,9, για την έκφραση ενδιάμεσων προτιμήσεων.
--	---	--

Πηγή: Saaty 1980

Το βήμα 3. «Υπολογισμός των προτεραιοτήτων και των σχετικών βαρών κάθε στοιχείου απόφασης» και το βήμα 4. «Σύνθεση των επιμέρους βαρών για την εξαγωγή των γενικών προτεραιοτήτων των εναλλακτικών», είναι καθαρά υπολογιστικά. Σ' αυτό το στάδιο υπολογίζονται οι προτεραιότητες των στοιχείων (κριτηρίων/υπο-κριτηρίων) του πίνακα AHP χρησιμοποιώντας διάφορες μαθηματικές μεθόδους. Η πρώτη μέθοδος που αναπτύχθηκε για τον υπολογισμό των βαρών των εναλλακτικών, μέσω της διαδικασίας AHP, είναι η μέθοδος του ιδιοδιανύσματος (Saaty 1980 και 1986), άλλη γνωστή μέθοδος είναι η μέθοδος του Γεωμετρικού μέσου (Barzilai 1997) επίσης τα τελευταία χρόνια έχουν προταθεί πολλές άλλες μέθοδοι αναφορικά με την παραγωγή βαρών από πίνακες AHP.

Η AHP τείνει να καθιερωθεί ως μια από τις περισσότερο εφαρμοσμένες τεχνικές ανάλυσης αποφάσεων. Η επιτυχία της οφείλεται κυρίως στην απλότητα και την σαφήνεια αλλά και στην ευκολία υλοποίησης που η μέθοδος παρουσιάζει.

Το πλεονέκτημα της μεθόδου έγκειται στη δυνατότητα χρησιμοποίησής της σε περιπτώσεις αξιολόγησης που χαρακτηρίζονται από ασάφεια δεδομένων (στοιχεία ελλιπή ή με δύσκολα συγκρινόμενες ιδιότητες), καθώς και από σημαντικής επιρροής κοινωνικοπολιτικές παραμέτρους - χαρακτηριστικά που δεν συνηγορούν στη χρήση "παραδοσιακών" τεχνικών ανάλυσης / μέτρησης. Η AHP προσεγγίζει με απλότητα την πολυπλοκότητα των αποφάσεων, γεγονός που κάνει την εννοιολογικά απλή προσέγγιση της μεθόδου εξαιρετικά ισχυρή.

Γενικά η μέθοδος έχει ιδιαίτερη εφαρμογή στη λήψη αποφάσεων σε ομάδες και χρησιμοποιείται σε όλο τον κόσμο κυρίως σε θέματα λήψης κρίσιμων αποφάσεων πολιτικής, στον δημόσιο τομέα (επιλογές προτεραιοτήτων παρέμβασης, κατανομές πόρων κ.τ.λ) σε τομείς όπως η κυβέρνηση, οι επιχειρήσεις, η βιομηχανία, η υγειονομική περίθαλψη, η ναυπηγική βιομηχανία, η εκπαίδευση, σε κοινωνικά θέματα και περιβαλλοντικά, (Thomas L. Saaty – Wikipaidia).

[https://en.wikipedia.org/wiki/Thomas\\_L.\\_Saaty](https://en.wikipedia.org/wiki/Thomas_L._Saaty)

### 5.1.2 Σκοπός της Έρευνας

Σκοπός της έρευνας είναι να προσδιορίσει το βαθμό σημαντικότητας συγκεκριμένων ποιοτικών κριτηρίων, για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις

Ελληνικές Επιχειρήσεις. Έτσι, ως κυριότεροι άξονες για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, ορίστηκαν τα εξής κριτήρια: 1) Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 2) Ακριβέστερη Πληροφόρηση που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 3) Θετικές επιδράσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 4) Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 5) Επίδραση στο ρόλο του λογιστή.

Για κάθε ένα από τα παραπάνω κριτήρια, ορίστηκαν οι κυριότερες υπό-κατηγορίες κριτηρίων, τα υπό-κριτήρια.

Ο κύριος στόχος της έρευνας, δομή των κριτηρίων και των αντίστοιχων υπό-κριτηρίων της έρευνας, φαίνεται στο παρακάτω σχήμα:

<b>ΣΤΟΧΟΣ: ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ</b>	
<b><u>Κριτήρια</u></b>	<b><u>Στοιχεία κριτηρίου (Υπο-κριτήρια)</u></b>
ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Κατανητότητα (understandability)</li> <li>2. Συναφεια για τη λήψη αποφάσεων (relevance)</li> <li>3. Αξιοπιστία (reliability)</li> <li>4. Συγκρισιμότητα (comparability)</li> </ol>
ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Διευκόλυνση Εξαγορών &amp; Συγχωνεύσεων</li> <li>2. Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές</li> <li>3. Καλύτερη Αξιολόγηση</li> </ol>
ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων</li> <li>2. Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου</li> <li>3. Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης</li> <li>4. Παροχή ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές</li> </ol>
ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα</li> <li>2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού</li> <li>3. Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό</li> <li>4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής</li> </ol>
ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΡΟΛΟ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή</li> <li>2. Βελτίωση Θέσης και Προοπτικής Λογιστή</li> <li>3. Προσέλκυση νέων και ικανών Λογιστών</li> <li>4. Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου</li> </ol>

Οι επιμέρους στόχοι της έρευνάς μας είναι: 1. Να κριθεί ο βαθμός σημαντικότητας του κάθε κριτηρίου και υπο-κριτηρίου σχετικά με την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, για κάθε μία από τις τρεις ομάδες χωριστά αλλά και για τις τρεις ομάδες συγκεντρωτικά, 2. Να διερευνηθεί, εάν οι ομάδες που παίρνουν μέρος στην έρευνά συγκλίνουν ή όχι ως προς τη σημαντικότητα τόσο των κριτηρίων όσο και των υπο-κριτηρίων.

### **5.1.3 Το Εργαλείο της Έρευνας**

Η διεξαγωγή της έρευνας έγινε με τη χρήση ερωτηματολογίου, το οποίο δόθηκε έτοιμο από τον επιβλέποντα καθηγητή της παρούσας διπλωματικής εργασίας κ. Μιχαήλ Διακομιχάλη. Το ερωτηματολόγιο βασίστηκε στην μέθοδο της «Αναλυτικής ιεραρχικής διαδικασία - Analytic Hierarchy Process – AHP» που αναπτύχθηκε από τον Thomas L. Saaty, πληροφορίες σχετικά με την μέθοδο αναφέρονται στο προηγούμενο κεφάλαιο. Το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο δεν εξετάζει το φύλο, την ηλικία και την οικονομική θέση των ερωτηθέντων. Η δομή του είναι η εξής: 1. Στην πρώτη σελίδα αναφέρονται το θέμα, τα κριτήρια και τα υπο-κριτήρια της έρευνας. 2. Στη δεύτερη σελίδα ο συμμετέχων καλείται να συμπληρώσει κάποια δημογραφικά στοιχεία όπως το Μορφωτικό επίπεδο και την κατηγορία επαγγέλματος. 3. Στην Τρίτη σελίδα δίνονται οδηγίες για τον τρόπο συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου, 4. Στη συνέχεια ακολουθούν η σύγκριση των κριτηρίων και των υπο-κριτηρίων ανά ζεύγη, με τη χρήση 9-βάθμιας κλίμακας. 5. Στην τελευταία σελίδα του ερωτηματολογίου αναφέρεται ο σκοπός που διεξάγεται η έρευνα και ενημερώνονται οι συμμετέχοντες ότι η χρήση του ερωτηματολογίου είναι μόνο για εκπαιδευτικούς σκοπούς. Επίσης αναφέρονται τα στοιχεία του επιβλέποντα καθηγητή, τα στοιχεία της φοιτήτριας τα στοιχεία του Μεταπτυχιακού, και οι ευχαριστίες προς τους συμμετέχοντες.

Δεδομένου ότι το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποίησα μου δόθηκε έτοιμο από τον επιβλέποντα καθηγητή μου, ήταν πολύ καλά δομημένο, και τα αποτελέσματα μετρούσαν αυτό που ήθελε ο ερευνητής να μετρηθεί.

### **5.1.4 Το Δείγμα και η Στατιστική Επεξεργασία**

Η έρευνα απευθύνεται σε τρεις κατηγορίες επαγγελματιών που διαδραματίζουν πρωτεύοντα ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ: 1) Ελεύθεροι Επαγγελματίες – λογιστές, 2) Ιδιωτικοί Υπάλληλοι – λογιστές, 3) Δημόσιοι Υπάλληλοι – λογιστές.

Σχετικά με τους Ελεύθεροι Επαγγελματίες – λογιστές, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι μεγάλες εισηγμένες εταιρείες, οι οποίες έχουν οργανωμένα λογιστήρια εντός της εταιρείας και απασχολούν λογιστές με μορφή υπαλληλικής σχέσης, συνεπώς για την κάλυψη αυτής της κατηγορίας, το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από Ορκωτούς Ελεγκτές, τα στοιχεία των οποίων αντλήθηκαν από το Δημόσιο Μητρώο της ΕΛΤΕ. Όσον αφορά την κατηγορία των Ιδιωτικών υπαλλήλων λογιστών, το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από οικονομικούς διευθυντές και προϊσταμένους λογιστηρίων εισηγμένων

εταιρειών στο ΧΑΑ, πλην των Τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Τα στοιχεία των Οικονομικών Διευθυντών/Προϊσταμένων Λογιστηρίου αντλήθηκαν από τις δημοσιευμένες Οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών τις οποίες υπογράφουν και οι εν λόγω υπάλληλοι.

Και τέλος σχετικά με την κατηγορία των Δημοσίων υπαλλήλων-λογιστών, το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από εφοριακούς υπαλλήλους που εργάζονται στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) στην Αθήνα.

- Στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απασχολούνται 103 Δημόσιοι Υπάλληλοι/ Οικονομολόγοι ελεγκτές, με εταιρεία cougier, στάλθηκε ισόποσος αριθμός ερωτηματολογίων και απαντήθηκαν 42 ερωτηματολόγια. Το Ποσοστό του δείγματος έναντι του πληθυσμού ανέρχεται στο 40,77%.
- Σχετικά με την κατηγορία των Ελεύθερων Επαγγελματιών/Λογιστών/Ορκωτών ελεγκτών, επιλέχθηκαν να συμμετάσχουν στην έρευνα οι Ορκωτοί ελεγκτές που εργάζονται στα υποκαταστήματα που τηρούν στην Ελλάδα οι τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες στον κόσμο - Deloitte, Ernst & Young, KPMG και PwC – γνωστές και ως Big Four. Ο συνολικός αριθμός των εγγεγραμμένων νόμιμων ελεγκτών που εργάζονται σε κάθε ελεγκτική εταιρεία έχει ως εξής: Deloitte: 69 Ορκωτοί ελεγκτές, EY: 39 Ορκωτοί ελεγκτές, KPMG: 51 Ορκωτοί ελεγκτές, PwC: 74 Ορκωτοί ελεγκτές. Ο Συνολικός αριθμός των Ορκωτών ελεγκτών που συμμετείχαν στην έρευνα είναι: 233 Ορκωτοί ελεγκτές οι οποίοι απάντησαν σε 44 ερωτηματολόγια. Το ποσοστό έναντι του δείγματος ανέρχεται στο 18,88%.
- Σχετικά με την κατηγορία των Ιδιωτικών Υπαλλήλων/Λογιστών στάλθηκαν ερωτηματολόγια στους Οικονομικούς Διευθυντές/Προϊσταμένους Λογιστηρίων των εισηγμένων εταιρειών του ΧΑΑ, πλην των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών επιχειρήσεων, όπως αυτές απεικονίζονται στην ιστοσελίδα του Ομίλου Ελληνικά Χρηματιστήρια - Χρηματιστήριο Αθηνών (ATHEX) . Οι εισηγμένες εταιρείες στις οποίες στάλθηκαν ερωτηματολόγια ανέρχονται σε 167 και απάντησαν οι 74. Το ποσοστό έναντι του δείγματος ανέρχεται στο 44,31%.  
(<http://www.hcmc.gr/el/eiscomp>)



Η επεξεργασία των δεδομένων της έρευνας πραγματοποιήθηκε με το πρόγραμμα expert choice. Στη συνέχεια τα αποτελέσματα μεταφέρθηκαν στο πρόγραμμα excel, με το οποίο δημιουργήθηκαν τα διαγράμματα.

### **5.1.5 Δυσκολίες διεξαγωγής της έρευνας**

Σχετικά με τους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ιδιωτικούς Υπαλλήλους των εισηγμένων εταιρειών τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν με e-mail στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις των εταιρειών και συνοδευόταν από κείμενο στο οποίο αναφερόταν τα στοιχεία του ερευνητή, ο σκοπός της έρευνας, το Εκπαιδευτικό Ίδρυμα που διοργάνωσε το Μεταπτυχιακό με την παράκληση να διαβιβαστεί στους αρμόδιους υπαλλήλους (Ορκωτούς Ελεγκτές και Οικονομικούς Διευθυντές Λογιστηρίων/Προϊστάμενους τμημάτων). Επειδή όμως δεν υπήρξε ανταπόκριση σχετικά με τη συμπλήρωση των ερωτηματολογίων, στη συνέχεια ακολούθησε προσωπική επικοινωνία μέσω τηλεφώνου με τους υπαλλήλους, οι οποίοι ενημερώνονταν σχετικά με την έρευνα, και δήλωναν αν επιθυμούσαν να συμμετάσχουν. Όσοι ήταν πρόθυμοι να συμμετάσχουν, δίνανε το επαγγελματικό mail τους, προκειμένου να τους αποσταλεί το ερωτηματολόγιο. Η διαδικασία της προσωπικής επικοινωνίας με τόσο μεγάλο αριθμό ατόμων ήταν πολύ χρονοβόρα και είχε κόστος. Επίσης, ενώ όλοι σχεδόν οι υποψήφιοι συμμετέχοντες ήταν πρόθυμοι να δώσουν το mail τους, δεν υπήρξε η αντίστοιχη ανταπόκριση στην συμπλήρωση των ερωτηματολογίων.

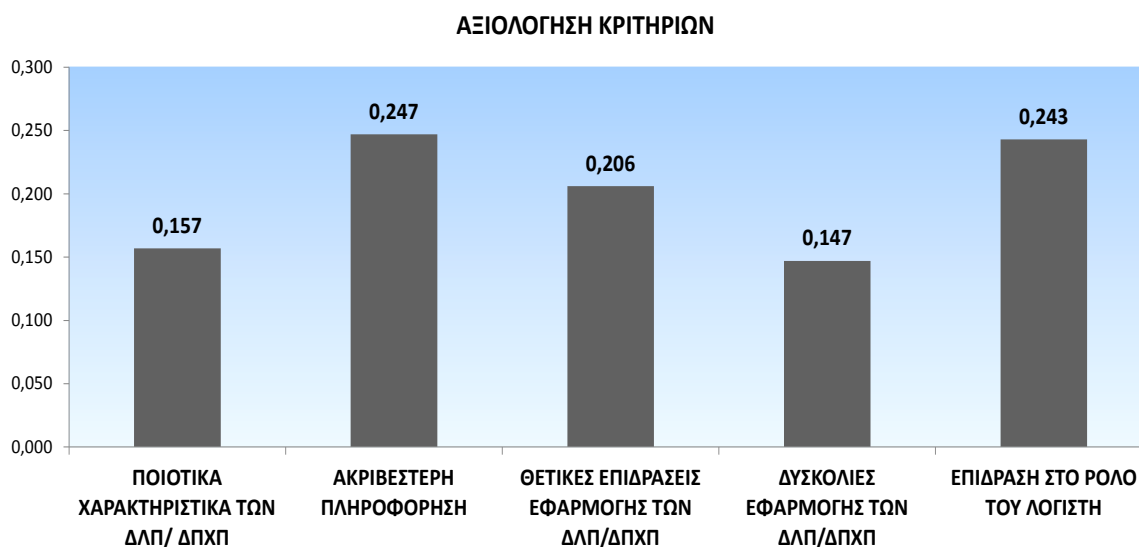
## **5.2 Ανάλυση των Αποτελεσμάτων της Έρευνας**

Στο κεφάλαιο αυτό θα παραθέσουμε τα συμπεράσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε μεταξύ των Ιδιωτικών υπαλλήλων/Λογιστών των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑΑ, των Ορκωτών ελεγκτών που εργάζονται στις τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες στον κόσμο - Deloitte, Ernst & Young, KPMG και PwC – γνωστές και ως Big Four και στους Δημοσίους υπαλλήλους/Λογιστές που εργάζονται στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην Αθήνα. Αρχικώς θα μελετήσουμε το βαθμό σημαντικότητας των κριτηρίων και των υπο-κριτηρίων, όπως τα κατέταξε η κάθε ομάδα. Στη συνέχεια θα γίνει σύγκριση των αποτελεσμάτων και των τριών ομάδων.

### 5.2.1. Αξιολόγηση Κριτηρίων και Υπο-κριτηρίων – Η Αποψη της Κάθε Ομάδας

#### 1) Οι Απόψεις Των Ιδιωτικών Υπαλλήλων/Οικονομολόγων

##### α) Αξιολόγηση Κριτηρίων



Διάγραμμα 5.1: Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους/Οικονομολόγους

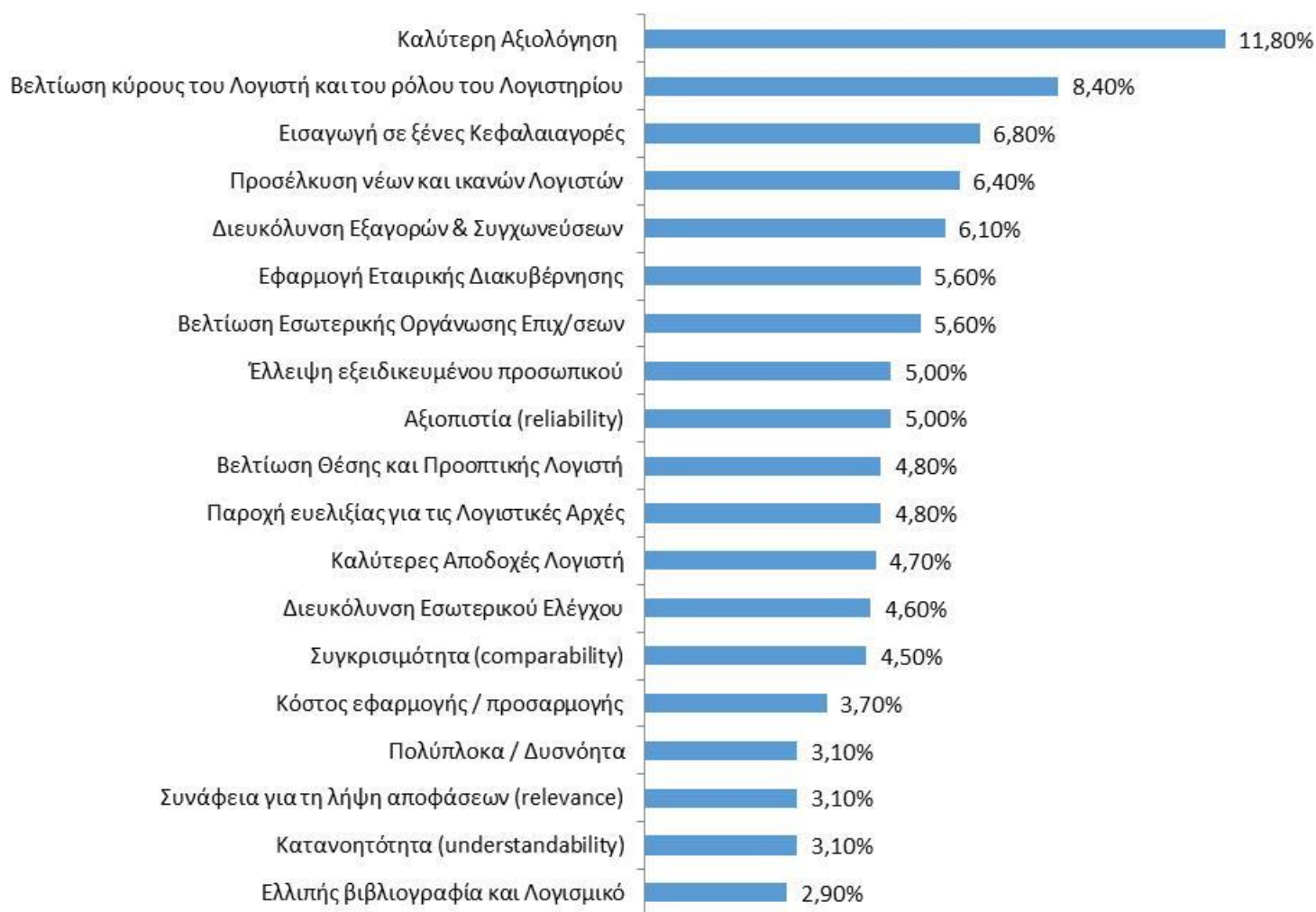
Όπως παρατηρούμε από το παραπάνω διάγραμμα, οι Οικονομολόγοι/Ιδιωτικοί υπάλληλοι θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, την Ακριβέστερη Πληροφόρηση με ποσοστό 24,7% και ακολουθεί με πολύ μικρή διαφορά η επίδραση στο ρόλο του λογιστή με ποσοστό 24,3%. Ως τρίτο σημαντικότερο κριτήριο αναφέρονται οι θετικές επιδράσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ με ποσοστό 20,6%. Ως λιγότερο σημαντικά κριτήρια, με μικρή διαφορά μεταξύ τους, αναφέρονται τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 15,7% και οι «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 14,7%.

##### β) Αξιολόγηση Υπο-κριτηρίων Σε Σχέση με τον Κεντρικό Στόχο

Στο παρακάτω Διάγραμμα 5.2 γίνεται η αξιολόγηση όλων των υπο-κριτηρίων, που αντιστοιχούν στα πέντε κριτήρια, συγκεντρωτικά. Όπως προκύπτει από το Διάγραμμα 5.2, το πιο σημαντικό υπο-κριτήριο για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους με ποσοστό 11,8% είναι η «καλύτερη αξιολόγηση», το οποίο αντιστοιχεί στο πρώτο πιο σημαντικό κριτήριο για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους/Λογιστές που είναι η «Ακριβέστερη πληροφόρηση». Ακολουθεί το υπο-κριτήριο «Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του λογιστηρίου» το οποίο αντιστοιχεί στο δεύτερο πιο σημαντικό κριτήριο για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους που είναι « Η επίδραση στο ρόλο του Λογιστή».

Τα λιγότερο σημαντικά υπο-κριτήρια τα οποία συγκεντρώνουν τα ίδια περίπου ποσοστά είναι η «Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων», η «Κατανοητότητα», «Πολύπλοκα, Δυσνόητα» και η «Ελλιπής βιβλιογραφία και λογισμικό», τα οποία ανήκουν στα κριτήρια «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» και «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» αντίστοιχα, που κρίθηκαν ως τα λιγότερο σημαντικά για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους λογιστές.

### Υπο-κριτήρια Ιδιωτικών Υπαλλήλων



Διάγραμμα 5.2: Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους/ Λογιστές

2) Οι Απόψεις Των Δημοσίων Υπαλλήλων/Οικονομολόγων

α) Αξιολόγηση Κριτηρίων



Διάγραμμα 5.3: Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Δημοσίους υπαλλήλους/Οικονομολόγους

Όπως παρατηρούμε από στο παραπάνω Διάγραμμα 5.3 οι Οικονομολόγοι/Δημόσιοι υπάλληλοι θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, με διαφορά από τα υπόλοιπα κριτήρια, την «Επίδραση στο ρόλο του Λογιστή» με ποσοστό 26,9%. Ακολουθούν τρία κριτήρια, τα οποία δεν έχουν διαφορά ως προς την ένταση της σχετικής σημαντικότητας τους, δηλαδή οι «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 21,9%, οι «Θετικές επιδράσεις εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 21,1% και η «Ακριβέστερη πληροφόρηση» με ποσοστό 20,8%. Το λιγότερο σημαντικό κριτήριο για τους Δημοσίους υπαλλήλους, με αισθητή διαφορά από τα υπόλοιπα, είναι τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», με ποσοστό 9,3%.

## β) Αξιολόγηση Υπο-κριτηρίων Σε Σχέση με τον Κεντρικό Στόχο

Στο παρακάτω Διάγραμμα 5.4 γίνεται η αξιολόγηση όλων των υπο-κριτηρίων, που αντιστοιχούν στα πέντε κριτήρια, συγκεντρωτικά. Παρατηρούμε ότι το πιο σημαντικό υπο-κριτήριο για τους Δημοσίους υπαλλήλους με ποσοστό 9,9% είναι η «καλύτερη αξιολόγηση», το οποίο αντιστοιχεί στο κριτήριο «Ακριβέστερη πληροφόρηση» που όμως οι Δημόσιοι υπάλληλοι το έκριναν ως τέταρτο πιο σημαντικό. Ακολουθεί το υπο-κριτήριο «Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του λογιστηρίου» το οποίο αντιστοιχεί στο πρώτο πιο σημαντικό κριτήριο για τους Δημοσίους υπαλλήλους που είναι « Η επίδραση στο ρόλο του Λογιστή». Το τρίτο σημαντικότερο υπο-κριτήριο είναι η «Ελλειψη εξειδικευμένου προσωπικού», που αντιστοιχεί στο κριτήριο «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», το οποίο για τους Δημοσίους υπαλλήλους είναι το δεύτερο σημαντικότερο κριτήριο.

Τα λιγότερο σημαντικά υπο-κριτήρια είναι τα εξής: «Συγκρισιμότητα» με ποσοστό 3,3%, η «Αξιοπιστία» με ποσοστό 2,8%, ακολουθεί η «Συνάφεια για τη λήψη αποφάσεων» με ποσοστό 2,1% και τέλος η «Κατανοητότητα» με ποσοστό 1,1%. Τα τέσσερα αυτά υπο-κριτήρια προσδιορίζουν το κριτήριο «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ το οποίο οι Δημόσιοι υπάλληλοι έκριναν ως το λιγότερο σημαντικό για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και με μεγάλη διαφορά από τα υπόλοιπα κριτήρια.



Διάγραμμα 5.4: Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Δημοσίους υπαλλήλους/ Οικονομολόγους

### 3) Οι Απόψεις Των Ελεύθερων Επαγγελματιών/Οικονομολόγων/ Ορκωτών Ελεγκτών

#### α) Αξιολόγηση Κριτηρίων

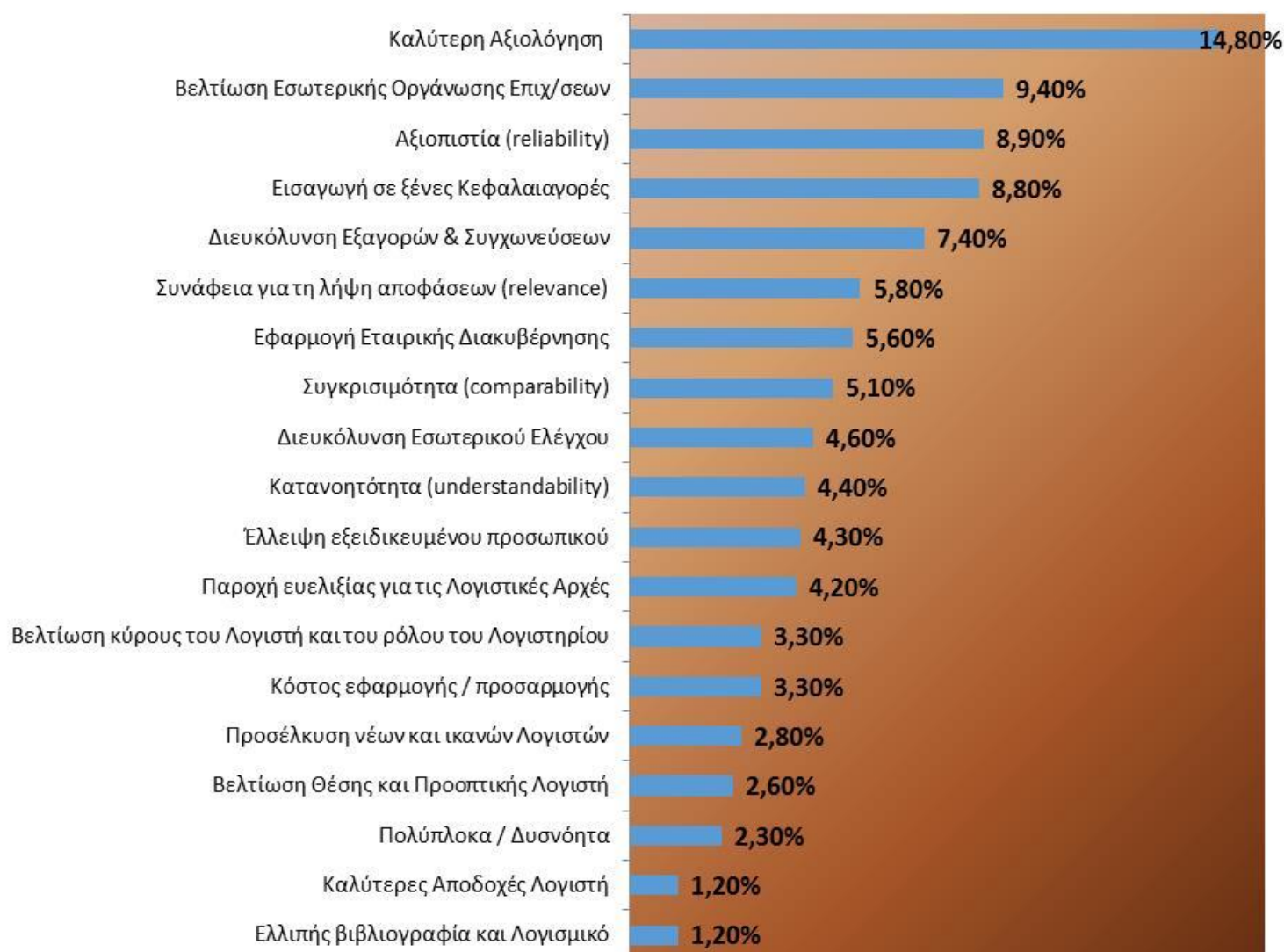


Διάγραμμα 5.5: Σειρά Κατάταξης Κριτηρίων για τους Ελεύθερους Επαγγελματίες/Οικονομολόγους/ Ορκωτούς Ελεγκτές

Όπως παρατηρούμε από στο παραπάνω Διάγραμμα 5, οι Ορκωτοί ελεγκτές θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, με διαφορά από τα υπόλοιπα κριτήρια, την «Ακριβέστερη Πληροφόρηση» με ποσοστό 31%. Ακολουθούν δύο κριτήρια, τα οποία δεν έχουν διαφορά ως προς την ένταση της σχετικής σημαντικότητας τους, δηλαδή τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 24,2% και οι «Θετικές επιδράσεις εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 23,8%. Τα λιγότερο σημαντικά κριτήρια για τους Ορκωτούς ελεγκτές, με αισθητή διαφορά από τα υπόλοιπα, είναι οι «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», με ποσοστό 11,1% και η «Επίδραση στο ρόλο του λογιστή» με ποσοστό 9,9%.



## β) Αξιολόγηση Υπο-κριτηρίων Σε Σχέση με τον Κεντρικό Στόχο



Διάγραμμα 5.6: Σειρά Κατάταξης Υπο-κριτηρίων για τους Ορκωτούς Ελεγκτές

Στο Διάγραμμα 5.6 γίνεται η αξιολόγηση όλων των υπο-κριτηρίων, που αντιστοιχούν στα πέντε κριτήρια, συγκεντρωτικά, σύμφωνα με την άποψη των Ορκωτών ελεγκτών. Παρατηρούμε ότι το πιο σημαντικό υπο-κριτήριο για τους Ορκωτούς ελεγκτές με ποσοστό 14,8% είναι η «καλύτερη αξιολόγηση», το οποίο αντιστοιχεί στο σημαντικότερο κριτήριο για τους Ορκωτούς που είναι η «Ακριβέστερη πληροφόρηση». Ακολουθεί το υπο-κριτήριο «Βελτίωση Εσωτερικής Οργάνωσης Επιχ/σεων», με ποσοστό 9,4% το οποίο αντιστοιχεί στο τρίτο πιο σημαντικό κριτήριο για τους Ορκωτούς που είναι οι «Θετικές Επιδράσεις Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ». Ως τρίτο σημαντικότερο υπο-κριτήριο κρίθηκε η «Αξιοπιστία» με ποσοστό 8,9%, που αντιστοιχεί στο κριτήριο «Ποιοτικά Χαρακτηριστικά

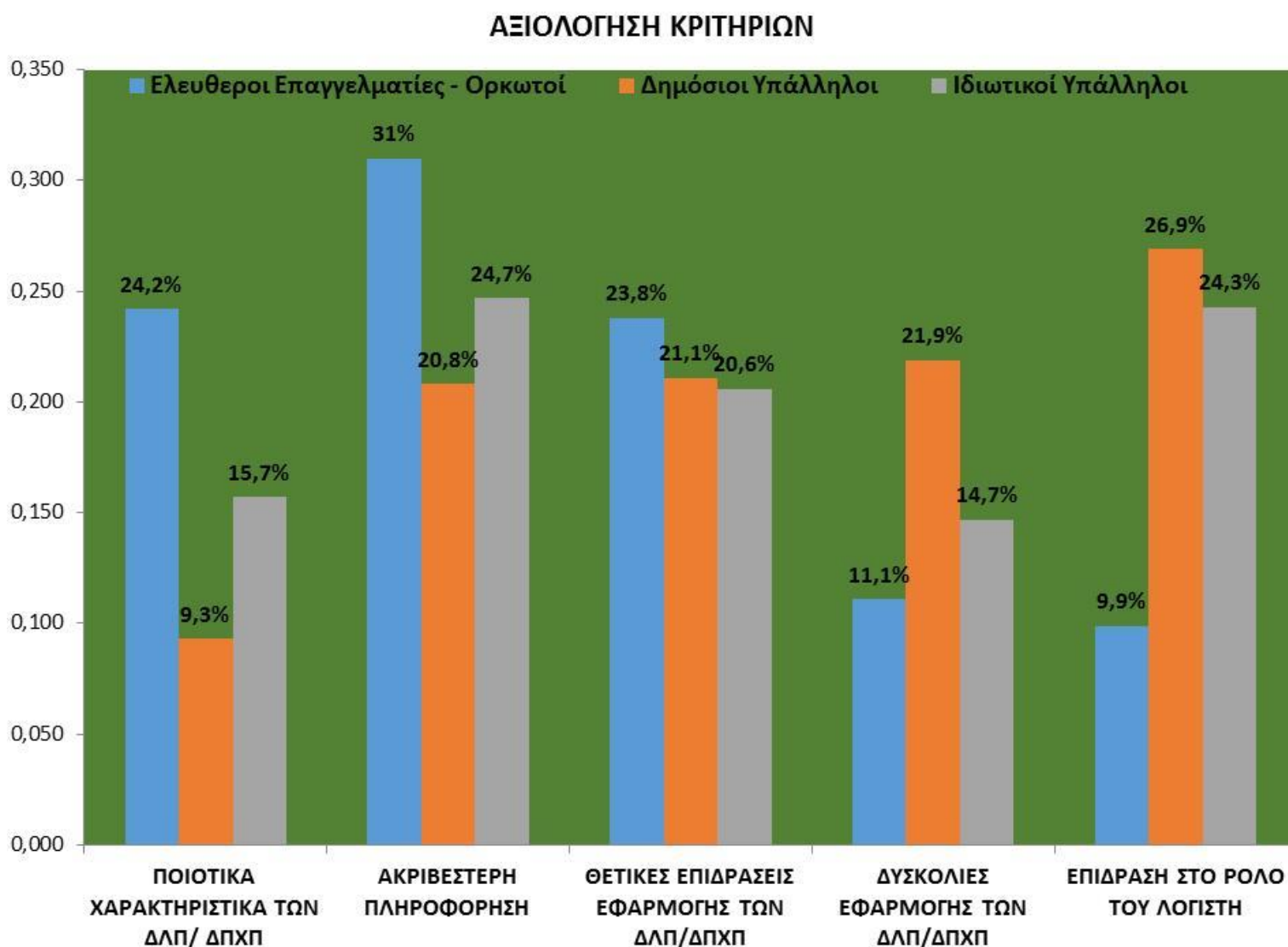


των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», το οποίο για τους Ορκωτούς ελεγκτές είναι το δεύτερο σημαντικότερο κριτήριο.

Τα λιγότερο σημαντικά υπο-κριτήρια με ίδιο ποσοστό 1,2% είναι η «Ελλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό» και οι «Καλύτερες Αποδοχές Λογιστή» που αντιστοιχούν στα κριτήρια «Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» και «Επίδραση στο Ρόλο του Λογιστή» τα οποία οι Ορκωτοί έκριναν ως τα λιγότερο σημαντικά για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

## 5.2.2 Αξιολόγηση Των Κριτηρίων Και Των Υπο-κριτηρίων – Η Άποψη Των Τριών Ομάδων

### 1) Αξιολόγηση Των Κριτηρίων



Διάγραμμα 5.7: Σύγκριση Κριτηρίων μεταξύ των Ελεύθερων επαγγελματιών/Ορκωτών Ελεγκτών, των Δημοσίων υπαλλήλων και των Ιδιωτικών υπαλλήλων.

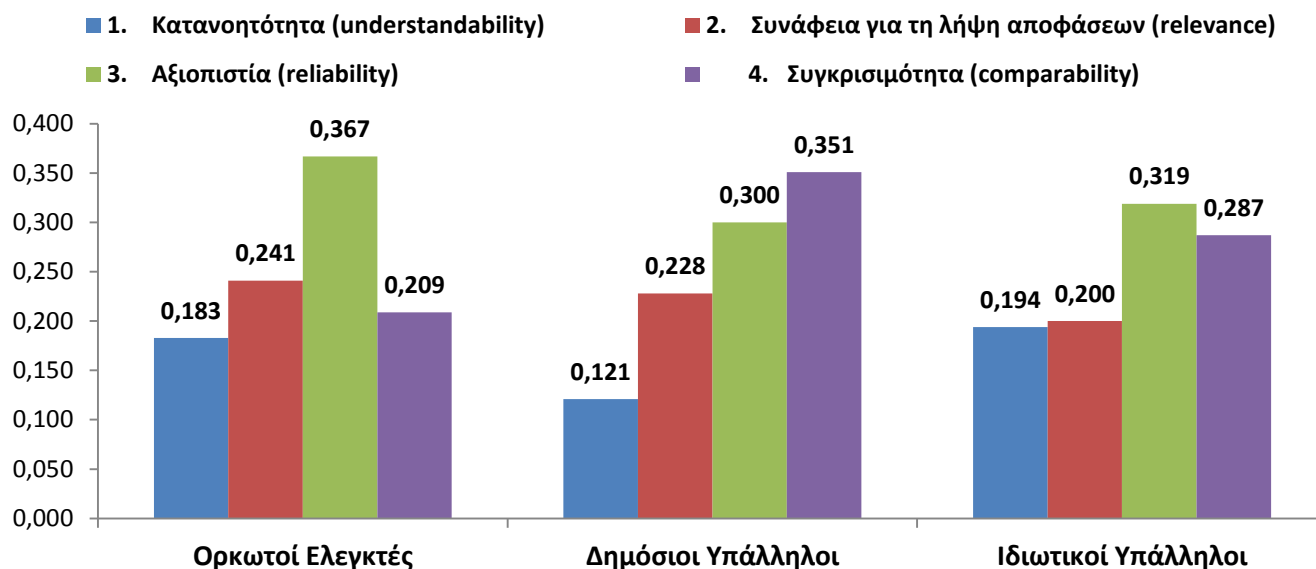
Το σημαντικότερο κριτήριο για τους Ορκωτούς ελεγκτές και τους ιδιωτικούς υπαλλήλους είναι η «Ακριβέστερη πληροφόρηση», το οποίο οι Δημόσιοι υπάλληλοι το έχουν κατατάξει τρίτο στη σειρά ως προς το βαθμό σημαντικότητας. Για τους Δημοσίους υπαλλήλους το σημαντικότερο κριτήριο είναι η «Επίδραση στο ρόλο του λογιστή», το οποίο οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι το έχουν κατατάξει ως δεύτερο, με μη αξιολογήσιμη όμως διαφορά από το πρώτο κριτήριο, (24,3% έναντι 24,7% που είχε λάβει το πρώτο κριτήριο), ενώ οι Ορκωτοί ελεγκτές το έχουν κατατάξει ως το κριτήριο με την μικρότερη σημαντικότητα για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

Οι Ορκωτοί ελεγκτές θεωρούν ως δεύτερο σημαντικότερο κριτήριο τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», ενώ οι Δημόσιοι υπάλληλοι ως δεύτερο σημαντικό κριτήριο κατατάσσουν τις «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ». Και οι τρεις κατηγορίες θεωρούν το κριτήριο «Θετικές Επιδράσεις Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» ως το τρίτο σημαντικότερο κριτήριο.

Ως προς το λιγότερο σημαντικό κριτήριο οι απόψεις των τριών ομάδων δίστανται. Οι ορκωτοί ελεγκτές κρίνουν ως λιγότερο σημαντικό κριτήριο την «Επίδραση στο ρόλο του Λογιστή», το οποίο οι Δημόσιοι και οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι το θεωρούν σημαντικό κριτήριο και το έχουν κατατάξει στην πρώτη και δεύτερη θέση αντίστοιχα. Οι Δημόσιοι υπάλληλοι θεωρούν ως το λιγότερο σημαντικό κριτήριο τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», μικρή σημαντικότητα στο εν λόγω κριτήριο έχουν δώσει και οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι, το έχουν κατατάξει ως τέταρτο έναντι των πέντε κριτηρίων, ενώ αντίθετα οι Ορκωτοί ελεγκτές θεωρούν ότι είναι το δεύτερο πιο σημαντικό κριτήριο.

Οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι θεωρούν ότι το λιγότερο σημαντικό κριτήριο είναι οι «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», μικρή σημαντικότητα στο εν λόγω κριτήριο έχουν δώσει και οι Ορκωτοί ελεγκτές (το έχουν κατατάξει ως τέταρτο από τα πέντε κριτήρια), αντίθετα οι Δημόσιοι υπάλληλοι θεωρούν ότι είναι το δεύτερο πιο σημαντικό κριτήριο.

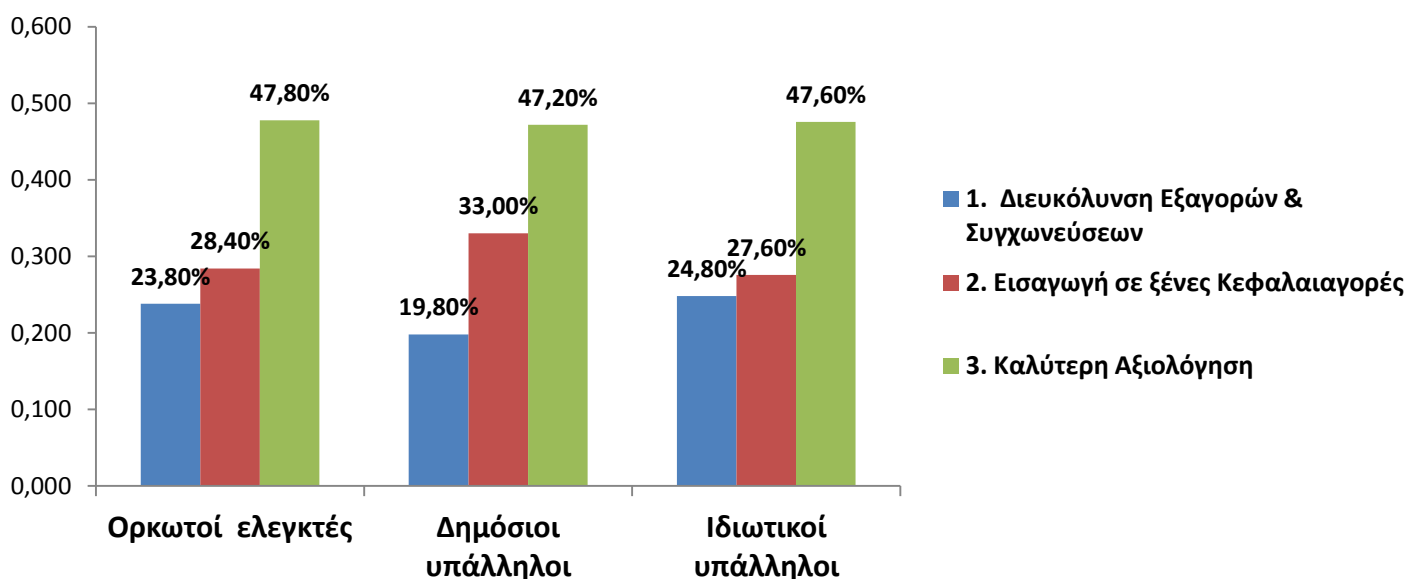
### ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ



Διάγραμμα 5.8: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Ποιοτικά Χαρακτηριστικά, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων

Σύμφωνα με την άποψη των Ορκωτών Ελεγκτών και των Ιδιωτικών Υπαλλήλων το σημαντικότερο υπο-κριτήριο για τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι η «Αξιοπιστία», ενώ οι Δημόσιοι Υπάλληλοι ως σημαντικότερο υπο-κριτήριο έχουν επιλέξει την «Συγκρισιμότητα». Ως λιγότερο σημαντικό κριτήριο και οι τρεις ομάδες έχουν επιλέξει την «Κατανοητότητα».

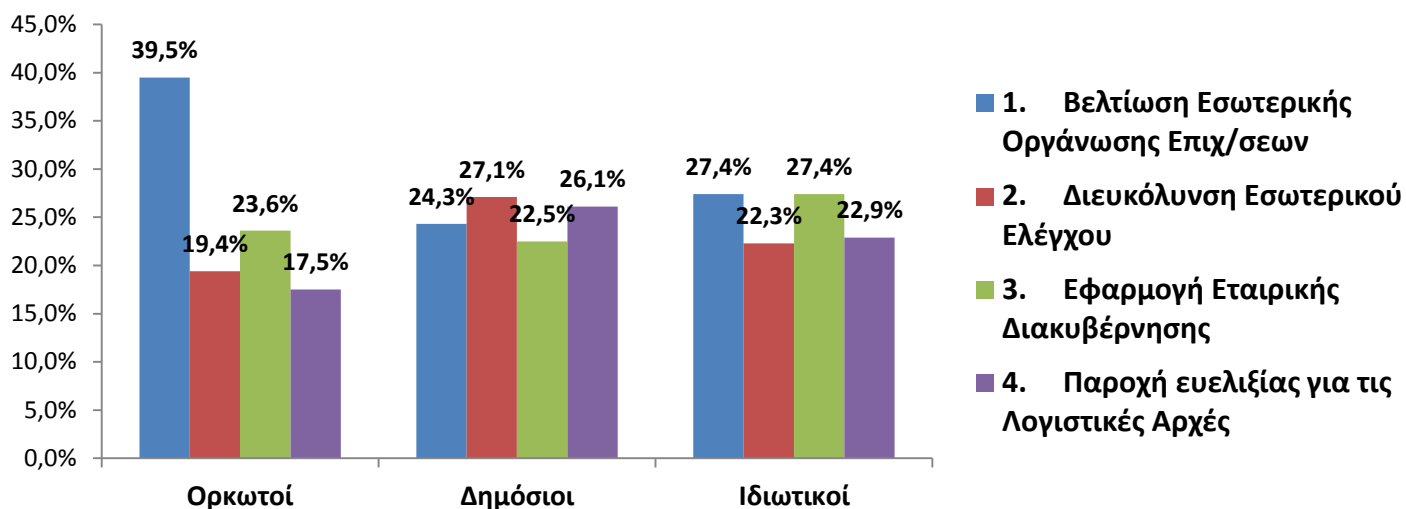
## ΑΚΡΙΒΕΣΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ



Διάγραμμα 5.9: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Ακριβέστερη Πληροφόρηση, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων

Σχετικά με την αξιολόγηση των υπο-κριτηρίων που προσδιορίζουν την Ακριβέστερη Πληροφόρηση, παρατηρούμε ότι υπάρχει απόλυτη συμφωνία και από τις τρεις ομάδες. Έχουν επιλέξει ως σημαντικότερο υπο-κριτήριο την «Καλύτερη Αξιολόγηση» και μάλιστα με παρόμοια ποσοστά. Ως δεύτερο σημαντικότερο έχει επιλεγεί η «Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές» και ως λιγότερο σημαντικό υπο-κριτήριο έχει κριθεί η «Διευκόλυνση Εξαγορών και Συγχωνεύσεων». Αξίζει να σημειωθεί ότι οι Ορκωτοί ελεγκτές και οι Ιδιωτικού Υπάλληλοι έχουν αποδώσει σχεδόν τα ίδια ποσοστά ως προς το βαθμό σημαντικότητας των υπο-κριτηρίων.

## ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ



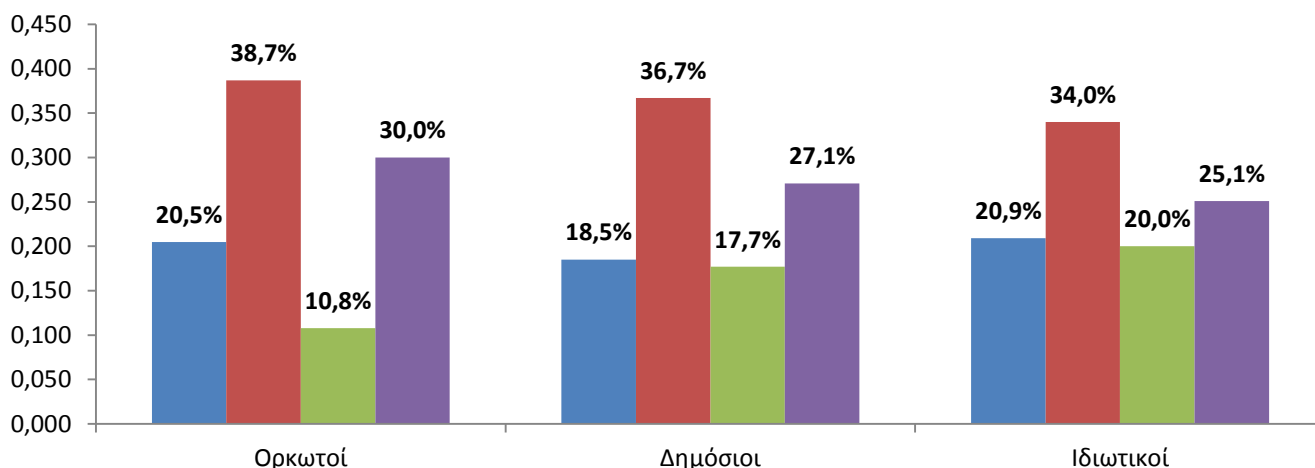
Διάγραμμα 5.10: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Θετικές Επιδράσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων

Οι Ορκωτοί ελεγκτές και οι Ιδιωτικοί Υπάλληλοι έχουν επιλέξει ως πρώτο και δεύτερο σημαντικότερο υπο-κριτήριο την «Βελτίωση εσωτερικής οργάνωσης» και την «Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης». Οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι έχουν δώσει ακριβώς το ίδιο ποσοστό σημαντικότητας στα δύο υπο-κριτήρια αντίθετα, οι Ορκωτοί ελεγκτές έχουν επιλέξει τη βελτίωση εσωτερικής οργάνωσης ως σημαντικότερο υπο-κριτήριο με μεγάλη απόκλιση από τα υπόλοιπα κριτήρια σε σχέση με το ποσοστό σημαντικότητας που της έχουν αποδώσει.

Οι Δημόσιοι Υπάλληλοι δε συμφωνούν με καμία από τις δύο ομάδες. Έχουν επιλέξει ως σημαντικότερα υπο-κριτήρια τη «Διευκόλυνση Εσωτερικού Ελέγχου» και την «Παροχή Ευελιξίας για τις Λογιστικές Αρχές», τα οποία οι άλλες δύο ομάδες τα έχουν κατατάξει στις τελευταίες θέσεις ενώ ως λιγότερο σημαντικά υπο-κριτήρια έχουν επιλέξει την «Βελτίωση εσωτερικής οργάνωσης» και την «Εφαρμογή Εταιρικής Διακυβέρνησης», που έχουν επιλεγεί ως περισσότερο σημαντικά από τις άλλες δύο ομάδες.

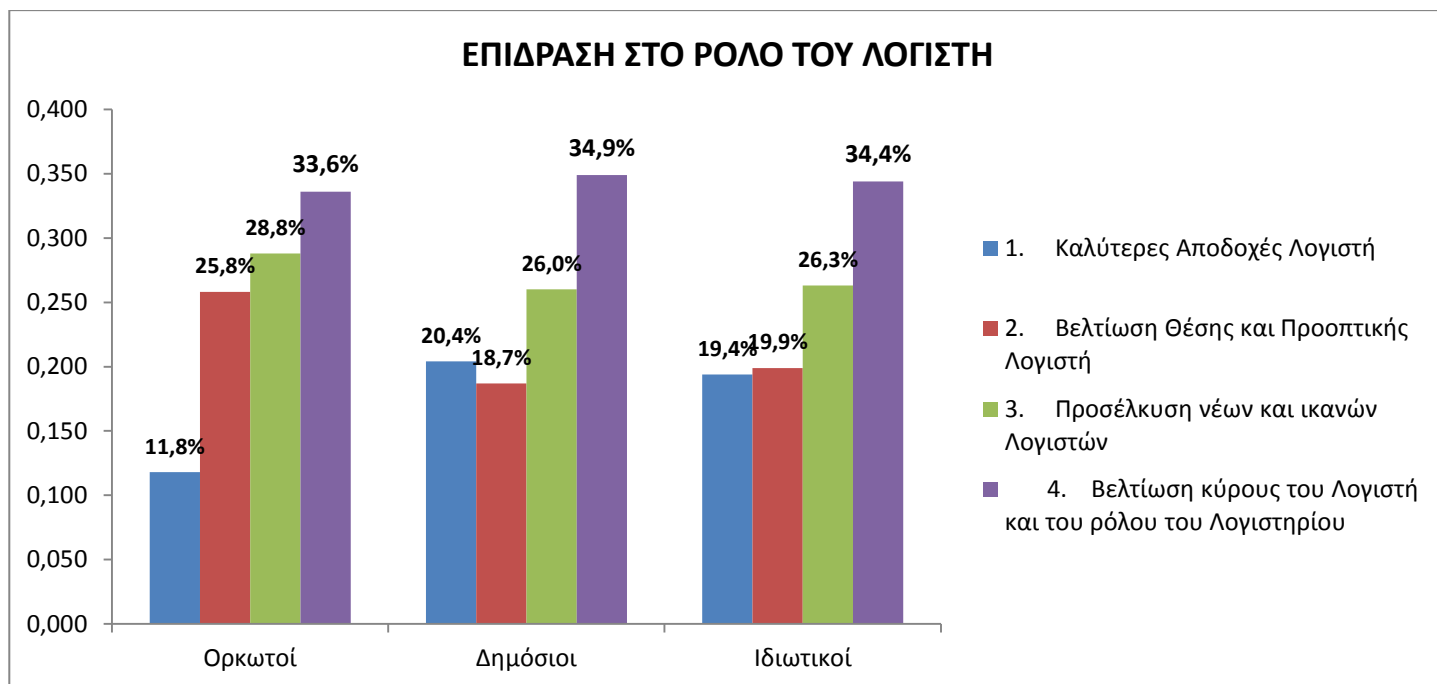
## ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

- 1. Πολύπλοκα / Δυσνόητα                      ■ 2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού  
■ 3. Έλλιπής βιβλιογραφία και Λογισμικό      ■ 4. Κόστος εφαρμογής / προσαρμογής



Διάγραμμα 5.11: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων

Σχετικά με την αξιολόγηση των υπο-κριτηρίων που προσδιορίζουν τις «Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», παρατηρούμε ότι υπάρχει απόλυτη συμφωνία και από τις τρεις ομάδες. Έχουν επιλέξει ως σημαντικότερο υπο-κριτήριο την «Έλλειψη Εξειδικευμένου Προσωπικού». Ως δεύτερο σημαντικότερο έχει επιλεγεί το «Κόστος Εφαρμογής/προσαρμογής» και ως λιγότερο σημαντικό υπο-κριτήριο έχει κριθεί η «Έλλιπής Βιβλιογραφία και Λογισμικό».



Διάγραμμα 5.12: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων του Κριτηρίου Επίδραση Στο Ρόλο Του Λογιστή, Σύμφωνα Με Την Άποψη Των Τριών Ομάδων

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ιδιωτικοί Υπάλληλοι έχουν σύμπνοια απόψεων ως προς το βαθμό σημαντικότητας των υπο-κριτηρίων που προσδιορίζουν την Επίδραση στο Ρόλο του Λογιστή. Οι Δημόσιοι Υπάλληλοι συμφωνούν μαζί τους, σχετικά με το πρώτο και δεύτερο σημαντικότερο υπο-κριτήριο αλλά διαφωνούν με τα λιγότερο σημαντικά υπο-κριτήρια.

### 3. Αξιολόγηση Των Υποκριτηρίων Σε Σχέση με τον Κεντρικό Στόχο Της Έρευνας

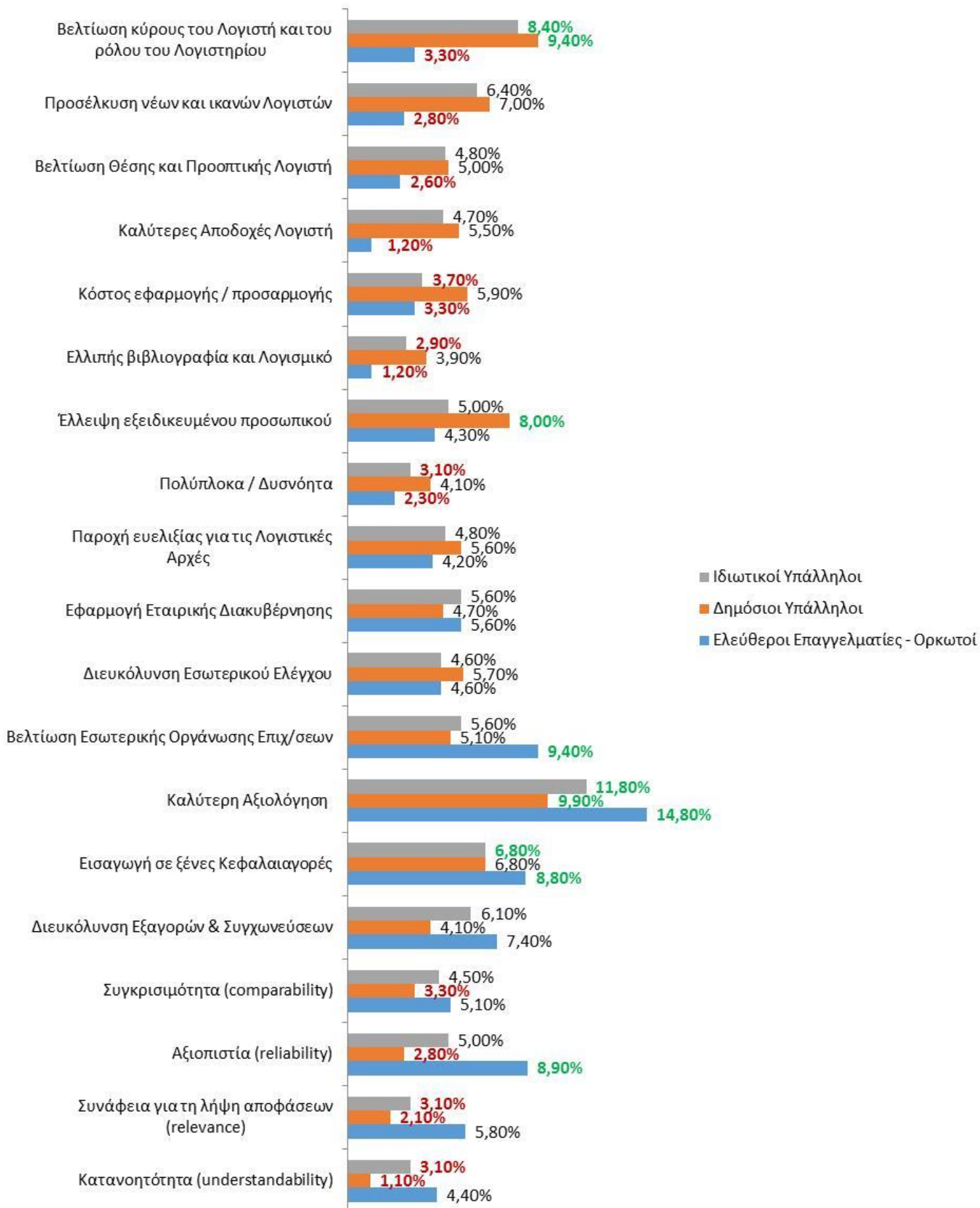
Όπως προκύπτει από το παρακάτω διάγραμμα 5.13 αξιολόγησης των υπο-κριτηρίων, οι τρεις ομάδες συμφωνούν ότι το σημαντικότερο υπο-κριτήριο είναι η «Καλύτερη αξιολόγηση», ως δεύτερο σημαντικότερο υπο-κριτήριο οι Δημόσιοι υπάλληλοι και οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι κατατάσσουν τη «Βελτίωση κύρους του Λογιστή και του ρόλου του Λογιστηρίου», ενώ οι Ορκωτοί ελεγκτές τη «Βελτίωση εσωτερικής οργάνωσης των Επιχ/σεων». Ως προς το τρίτο σημαντικότερο υπο-κριτήριο οι τρεις ομάδες έχουν διαφορετικοί άποψη: οι Ορκωτοί στην τρίτη θέση κατατάσσουν την «Αξιοπιστία», οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι την «Εισαγωγή σε ξένες Κεφαλαιαγορές» και οι Δημόσιοι υπάλληλοι την «Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού».

Ως λιγότερα σημαντικά κριτήρια οι Δημόσιοι υπάλληλοι έκριναν όλα τα υπο-κριτήρια που ανήκουν στο κριτήριο Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δηλαδή την «Κατανοητότητα», την «Συνάφεια», την «Αξιοπιστία» και την «Συγκρισιμότητα». Οι Ορκωτοί ελεγκτές κρίνουν ως λιγότερο σημαντικά κριτήρια με ποσοστό 1,2% την «Έλλειψη βιβλιογραφίας και λογισμικού» και τις «Καλύτερες αποδοχές Λογιστή», η «Έλλειψη βιβλιογραφίας και λογισμικού» κρίνεται ως το

λιγότερο σημαντικό υπο-κριτήριο και από τους Ιδιωτικούς υπαλλήλους. Οι Ορκωτοί και οι Ιδιωτικοί υπάλληλοι στην προτελευταία θέση έχουν κατατάξει το υπο-κριτήριο «Πολύπλοκα/Δυσνόητα».

Διάγραμμα 5.13: Σύγκριση Υπο-κριτηρίων μεταξύ των Ελεύθερων επαγγελματιών/Ορκωτών Ελεγκτών, των Δημοσίων υπαλλήλων και των Ιδιωτικών υπαλλήλων.





## 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ενοποίηση της παγκόσμιας οικονομίας, η επέκταση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων εκτός των εθνικών τους συνόρων, η άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, η αλληλεπίδραση των χρηματιστηριακών αγορών αύξησαν κατά τις τελευταίες δεκαετίες την ανάγκη για παγκοσμίως κοινά αποδεκτά και συγκρίσιμα λογιστικά πρότυπα και διαδικασίες. Απόρροια αυτής της ανάγκης ήταν η δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η αποδοχή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία με τον Κανονισμό 1606/2002 επέβαλε την εφαρμογή τους σε όλες τις επιχειρήσεις των Κρατών – Μελών, που ήταν εισηγμένες σε κάποια οργανωμένη αγορά, αρχής γενομένης από την 01/01/2005. Έτσι από την 01/01/2005 όλες οι Ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε κάποια χρηματιστήριο, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις Αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ ΔΛΠ και Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων, η υιοθέτηση αυτών των νέων λογιστικών προτύπων και μάλιστα από τις μεγαλύτερες και σημαντικότερες από οικονομικής άποψης επιχειρήσεις της χώρας, επέφερε αλλαγές στο λογιστικό - οικονομικό τοπίο της χώρας. Αναλυτικότερα, επήλθαν αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο των εταιρειών, της λογιστικής και της φορολογίας, στην οργάνωση, τη διοίκηση και την στρατηγική των επιχειρήσεων, στην παρεχόμενη πληροφόρηση από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, στις εποπτικές αρχές κ.α.

Η παρούσα εργασία έχει ως στόχο να μελετήσει το βαθμό σημαντικότητας συγκεκριμένων κριτηρίων που σχετίζονται με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Στην έρευνα συμμετείχαν, κατηγορίες επαγγελματιών που σχετίζονται άμεσα με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα οι Οικονομικοί Διευθυντές/Προϊστάμενοι Λογιστηρίων των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑΑ, Ορκωτοί Ελεγκτές και Δημόσιοι Υπάλληλοι/Ελεγκτές Βεβαίωσης που εργάζονται στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ). Τα κριτήρια τα οποία κλήθηκαν να αξιολογήσουν είναι 1) Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 2) Η Ακριβέστερη Πληροφόρηση, 3) Οι Θετικές Επιδράσεις Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 4) Οι Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, 5) Η Επίδραση στο Ρόλο του Λογιστή.

Από τη μελέτη αξιολόγησης προέκυψε ότι:

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές θεωρούν ως σημαντικότερο κριτήριο για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις την «Ακριβέστερη Πληροφόρηση» που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Μαζί τους συμφωνούν και οι Οικονομικοί Διευθυντές. Ως δεύτερο σημαντικό κριτήριο οι Ορκωτοί ελεγκτές έκριναν τα «Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», τα οποία συμβάλουν και συνδράμουν το πρώτο κριτήριο, ώστε να επιτυγχάνεται ο βασικός σκοπός των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ που είναι η παροχή, ποιοτικών και ομοιόμορφων πληροφοριών που διακρίνονται από ακρίβεια, προς τους χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων. Άλλωστε είναι γεγονός η διαρκής προσπάθεια του IASB να καταργεί ή να τροποποιεί τα πρότυπα και τις διερμηνείες προκειμένου να προσαρμόζονται στις συνεχώς μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς και της οικονομίας, και να παρέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση. Επίσης προς την κατεύθυνση της ενίσχυσης της ποιοτικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ήταν και η τροποποίηση του Πλαισίου Αρχών, που περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται η ανάπτυξη των Προτύπων, η οποία πραγματοποιήθηκε το 2018, αρκετά χρόνια μετά από τη δημιουργία του.

Ως λιγότερο σημαντικά κριτήρια οι Ορκωτοί ελεγκτές έκριναν τις «Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 11,1% και την «Επίδραση του Ρόλου του Λογιστή» με ποσοστό 9,9%.

Αντίθετα οι Δημόσιοι Υπάλληλοι/ελεγκτές θεωρούν την «Επίδραση που είχε η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στο Ρόλο του Λογιστή» ως το πιο σημαντικό κριτήριο. Τα επόμενα κριτήρια, σύμφωνα με το βαθμό σημαντικότητας που τους έχουν αποδώσει, οι Δημόσιοι Υπάλληλοι είναι, οι «Δυσκολίες που προέκυψαν από την Εφαρμογή των ΔΛΠ» με ποσοστό 21,9%, οι «Θετικές Επιδράσεις από την Εφαρμογή τους», με ποσοστό 21,1% και η «Ακριβέστερη Πληροφόρηση» με ποσοστό 20,8%. Παρατηρούμε ότι η διαφορά ως προς το βαθμό σημαντικότητας των τριών αυτών κριτηρίων είναι αμελητέα. Αυτό που προκαλεί εντύπωση είναι ότι οι Δημόσιοι Υπάλληλοι έκριναν ως λιγότερο σημαντικό κριτήριο τα «Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», με μεγάλη διαφορά από τα προηγούμενα τέσσερα κριτήρια (ποσοστό 9,3%). Η υποτίμηση, από τους Δημοσίους Υπαλλήλους, της παρεχόμενης πληροφόρησης, κατατάσσοντας στην τελευταία θέση τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και στην προτελευταία την ακριβέστερη πληροφόρηση, ίσως οφείλεται στο γεγονός ότι, ο ρόλος τους σχετικά με τα ΔΛΠ περιορίζεται στον

φορολογικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, διαφορώντας για το επίπεδο της παρεχόμενης πληροφόρησης προς τους λοιπούς χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων. Επίσης οι ελεγκτές βεβαίωσης του Δημοσίου έκριναν ως σημαντικότερο κριτήριο την «Επίδραση στο Ρόλο του Λογιστή» και αυτό ίσως δικαιολογείται από το γεγονός ότι κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, υπάρχει άμεση συνεργασία με τους λογιστές και τα λογιστήρια των εταιρειών. Η ύπαρξη ενός οργανωμένου λογιστηρίου και ενός καταρτισμένου λογιστή, διευκολύνει την εκτέλεση των καθηκόντων τους (ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου σε σύντομο χρόνο και με καλύτερα αποτελέσματα). Ο σημαντικός ρόλος που αποδίδουν οι Δημόσιοι υπάλληλοι στην οργάνωση των λογιστηρίων και στο καταρτισμένο προσωπικό, ενισχύεται και από το γεγονός ότι τα υπο-κριτήρια «Βελτίωση του κύρους του λογιστή και του ρόλου του λογιστηρίου» και «Έλλειψη Εξειδικευμένου Προσωπικού», κατέχουν τη δεύτερη και τρίτη πιο σημαντική θέση αντίστοιχα.

Οι Οικονομικοί Διευθυντές συμφωνούν και με τους Ορκωτούς ελεγκτές και με τους Δημοσίους υπαλλήλους, ως προς το βαθμό σημαντικότητας των κριτηρίων. Αξιολογούν ως σημαντικότερα κριτήρια με αμελητέα διαφορά μεταξύ τους την «Ακριβέστερη Πληροφόρηση» με ποσοστό 24,7% που είχε κριθεί ως σημαντικότερο κριτήριο από τους Ορκωτούς και την «Επίδραση στο ρόλο του Λογιστή» με ποσοστό 24,3% που είχε κριθεί ως σημαντικότερο κριτήριο από τους Δημοσίους Υπαλλήλους. Σύμπτωση απόψεων υπάρχει και ως προς τα λιγότερο σημαντικά κριτήρια. Συγκεκριμένα, επιλέγουν ως λιγότερο σημαντικά κριτήρια, με μικρή διαφορά μεταξύ τους, μία ποσοστιαία μονάδα, «Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» με ποσοστό 15,7%, που είχε επιλεγεί ως λιγότερο σημαντικό κριτήριο από τους Δημοσίους Υπαλλήλους και τελευταίο «Τις Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», με ποσοστό 14,7%, που είναι ένα από τα λιγότερο σημαντικά (προτελευταίο) κριτήρια για τους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Συμπεραίνουμε ότι, οι Οικονομικοί Διευθυντές/Προϊστάμενοι λογιστηρίων, δίνουν μεγάλη βαρύτητα στο ρόλο της παρεχόμενης πληροφόρησης προς τους χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων (Μετόχους, Επενδυτές, Πιστωτές), αλλά ταυτόχρονα επισημαίνουν και τον αναβαθμισμένο ρόλο του λογιστηρίου, έναντι των νέων, αυξημένων καθηκόντων του, διότι είναι εκείνο που κλήθηκε να εφαρμόσει το νέο ευρωπαϊκό πλαίσιο λογιστικής απεικόνισης των εταιρικών οικονομικών στοιχείων, ενώ παράλληλα είναι υποχρεωμένο να εφαρμόζει και την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Όσον αφορά το κριτήριο, «Θετικές Επιδράσεις Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», και οι τρεις κατηγορίες το κατατάσσουν στην τρίτη θέση των προτιμήσεων τους και τα ποσοστά, ως προς το βαθμό σημαντικότητας, που του αποδίδουν κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα.

Σχετικά με τα υπο-κριτήρια, ως σημαντικότερο και από τις τρεις ομάδες επιλέχθηκε η «Καλύτερη αξιολόγηση», η οποία αντιστοιχεί στο κριτήριο Ακριβέστερη Πληροφόρηση το οποίο επιλέχθηκε ως σημαντικότερο από τους Ορκωτούς υπαλλήλους και τους Οικονομικούς Διευθυντές, ενώ βρίσκεται στην προτελευταία θέση των προτιμήσεων των Δημοσίων υπαλλήλων/ελεγκτών. Σχετικά με το λιγότερο σημαντικό υπο-κριτήριο και οι τρεις ομάδες έχουν διαφορετική άποψη.

Επίσης αξίζει να επισημανθούν τα αποτελέσματα σχετικά με το υπο-κριτήριο «κόστος εφαρμογής/προσαρμογής» το οποίο ανήκει στο κριτήριο «Δυσκολίες εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ». Όλα αυτά τα χρόνια, από την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ έχουν γίνει αρκετές συζητήσεις σχετικά με το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Ενώ, από τα αποτελέσματα της έρευνας θα ανέμενε κανείς ότι το εν λόγω υπο-κριτήριο θα είχε συγκεντρώσει μεγάλο ποσοστό ως προς το βαθμό σημαντικότητας του και σε σχέση με το κριτήριο που προσδιορίζει αλλά και σε σχέση με τον κεντρικό στόχο της έρευνας που είναι η αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, αντιθέτως έχει λάβει και από τις τρεις ομάδες αρκετά χαμηλό ποσοστό σε σχέση με τα υπόλοιπα υπο-κριτήρια ως προς την αξιολόγηση του κεντρικού στόχου της έρευνας, ενώ βρίσκεται στη δεύτερη θέση ως προς το βαθμό σημαντικότητας σε σχέση με το κριτήριο που προσδιορίζει «Δυσκολίες Εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ», με πρώτο το υπο-κριτήριο «Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού».

Τις θετικές επιδράσεις που είχε η εφαρμογή των ΔΛΠ α) στο εσωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων, β) στα επαγγέλματα του Λογιστή και του Ελεγκτή, γ) στα Ποιοτικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και στην δ) ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ανέδειξε και η έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2008, από τους Κ. Καραμάνη και Β. Παπαδάκη, καθηγητές του Πανεπιστημίου Αθηνών, με θέμα η Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ στην Ελλάδα, στην οποία συμμετείχαν Ορκωτοί Ελεγκτές και Οικονομικοί Διευθυντές/Προϊστάμενοι λογιστηρίων εισηγμένων εταιρειών. Παράλληλα από την εν λόγω έρευνα αναδείχτηκαν και κάποια προβλήματα που συνοδεύουν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, μεταξύ αυτών είναι α) η έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, β) η έλλειψη εναρμόνισης θεσμικού και νομοθετικού πλαισίου, γ) η έλλειψη

εξειδικευμένου προσωπικού, το οποίο επισημάνθηκε και από την έρευνα που διενεργήθηκε και παρουσιάζεται στην παρούσα διπλωματική εργασία. Σχετικά με το κόστος εφαρμογής /προσαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και η τότε έρευνα των Καραμάνη Κ. – Παπαδάκη Β. δεν το ανέδειξε ως ένα από τα βασικά κριτήρια που δυσχεραίνει την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

Παρόλο που ο ρόλος των Ορκωτών Ελεγκτών και των Δημοσίων υπαλλήλων/ελεγκτών είναι ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, οι απόψεις τους σχετικά με το βαθμό σημαντικότητας των κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής των ΔΛΠ, είναι εκ διαμέτρου αντίθετες. Αυτό ίσως οφείλεται στο διαφορετικό προσανατολισμό των ελέγχων που διενεργούν. Οι Δημόσιοι υπάλληλοι/ελεγκτές διενεργούν φορολογικούς ελέγχους, προκειμένου να διαπιστώσουν τη συμμόρφωση των εταιρειών με τη φορολογική νομοθεσία, με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, ενώ οι ορκωτοί ελεγκτές ελέγχουν τα λογιστικά αρχεία των επιχειρήσεων προκειμένου να επιβεβαιώσουν ότι αυτά συνάδουν με τις Αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και να διασφαλίσουν ότι δεν θίγονται τα συμφέροντα των μετόχων – ιδιοκτητών των εταιρειών, από τους Διοικούντες αυτών.

Από την έρευνα δεν προέκυψε, ότι κάποιο κριτήριο είναι περισσότερο η λιγότερο σημαντικό, αφού οι ορκωτοί ελεγκτές επέλεξαν για την πρώτη και τελευταία θέση διαφορετικά κριτήρια από τους ελεγκτές του Δημοσίου αλλά και οι Οικονομικοί Διευθυντές των εταιρειών δεν ξεκαθάρισαν το τοπίο, κρίνοντας ως σημαντικότερα κριτήρια τα δυο κριτήρια που επέλεξαν οι προηγούμενες ομάδες και ως λιγότερο σημαντικά πάλι τα δυο κριτήρια που είχαν κρίνει ως λιγότερο σημαντικά οι δυο προηγούμενες ομάδες. Θα μπορούσαμε να συμπεράνουμε ότι ο βαθμός σημαντικότητας των κριτηρίων για την αξιολόγηση της εφαρμογής των ΔΛΠ, εξαρτάται από το ρόλο που καλείται να διαδραματίσει η κάθε ομάδα, σχετικά με την εφαρμογή τους. Οι Ορκωτοί ελεγκτές, οι οποίοι μέσω των ελέγχων που διενεργούν, έχουν ως στόχο, να διασφαλίσουν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκφράζουν ορθά την οικονομική θέση της επιχείρησης, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, έτσι ώστε να προστατεύονται τα συμφέροντα των μετόχων, των ιδιοκτητών των εταιρειών και των επενδυτών, επιλέγουν διαφορετικά κριτήρια από τους ελεγκτές του Δημοσίου που στόχο έχουν την προστασία του δημοσίου συμφέροντος μέσω της φορολογικής συμμόρφωσης των εταιρειών. Οι Οικονομικοί Διευθυντές/Προϊστάμενοι λογιστηρίων, που ο ρόλος τους είναι και η

προστασία των μετόχων/ιδιοκτητών των εταιρειών, αλλά ταυτόχρονα επισημαίνουν και τον αναβαθμισμένο ρόλο του λογιστηρίου έναντι των νέων αυξημένων καθηκόντων, μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, έχουν μία σχετική σύμπνοια απόψεων και με τις δυο ομάδες.

Ενδιαφέρον θα είχε η παρούσα έρευνα να πραγματοποιηθεί και σε άλλες ομάδες οι οποίες διαδραματίζουν διαφορετικό ρόλο σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Μία τέτοια έρευνα θα μπορούσε να απευθύνεται στους εσωτερικούς ελεγκτές των εταιρειών, στους διοικούντες την εταιρεία ή ακόμα και στους μετόχους των εταιρειών. Ενδιαφέρον επίσης θα είχε η αντικατάσταση των φορολογικών ελεγκτών με άλλους εργαζόμενους στα ελεγκτικά όργανα της πολιτείας, που δεν σχετίζονται με τη φορολογία όπως π.χ. οι εργαζόμενοι στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή στην ΕΛΤΕ, που στόχο έχουν να διασφαλίσουν την προστασία των επενδυτών.

Επίσης χρήσιμο θα ήταν η παρούσα έρευνα να διενεργηθεί μεταξύ επαγγελματιών, που τόσα χρόνια μελετούν και διδάσκουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και έχουν αποκτήσει αδιαμφισβήτητα μία πολύ καλή θεωρητική γνώση των προτύπων όπως π.χ. είναι οι καθηγητές/οικονομολόγοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, και των επαγγελματιών εκείνων που ασχολούνται επί του πρακτέου με την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως π.χ. οι Διευθυντές και οι Προϊστάμενοι των λογιστηρίων.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

**Αγριαντώνη Χριστίνα (1998).** «Παλαιά και Νεότερα λογιστικά συστήματα», Τετράδια Εργασίας, 21, σ. 41-47, Ε.Ι.Ε – Κέντρο Νεοελληνικών Ερευνών.

**Βαρβάκης Κ. (5/2008).** «Τα συστήματα της αναλυτικής λογιστικής που αναπτύχθηκαν μέχρι σήμερα στα πλαίσια της λογιστικής τυποποίησης σε εθνικό και σε παγκόσμιο επίπεδο», Περ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ, τεύχος 635.

**Βλάχος Χρίστος –Λουκά Λουκάς (2008).** «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009», Τόμος Α΄, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2008.

**Γεωργίου Άθως (2003).** «Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

**Γεωργόπουλος Ν. Αντώνιος (2016).** «Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική» Εκδόσεις Ε. Μπένου, Αθήνα.

**Δημητράς Αυγουστίνος –Βρέντζου Ελένη (2015).** «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις ΣΕΑΒ, Αθήνα.

**Δημοπούλου – Δημάκη Ιωάννα (1996).** Γενική Λογιστική, Χρηματοοικονομική προσέγγιση, Έκδοση 1η, Αθήνα.

**Ιωσηφάκης Γεώργιος, (2017).** «ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», άρθρο στο περιοδικό Epsilon, δημοσίευση στο τεύχος Απριλίου 2017.

**Καραγιώργος Θεοφάνης - Πετρίδης Ανδρέας (2010).** «Διεθνή λογιστικά πρότυπα, θεωρία και πράξη», Εκδόσεις, Αφοι Θεοφάνη Καραγιώργου, Αθήνα.

**Κ. Καραμάνης και Β. Παπαδάκης (2008).** «Η Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008.

**Κόντος Γεώργιος (2015).** «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

**Μπάλλας Α. Απόστολος – Χέβας Α. Δημοσθένης (2011).** «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.

**Μπατσινίλας Επαμεινώνδας –Πατατούκας Κυριάκος (2017).** «Σύγχρονη Λογιστική», Τόμος Α΄, 5<sup>η</sup> Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

**Ναούμ Β. Χρήστος (1994).** «Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική λογιστική», Β΄ Έκδοση, Αθήνα.

**Νιφορόπουλος Ι. Κωνσταντίνος,** «Η Ιστορία της Λογιστικής Στην Ελλάδα», Δημοσιεύθηκε 16/03/2013 <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15956>

**Ντζανάτος Δημήτρης (2008).** «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.



**Πρωτοψάλτης Νικόλαος (2009).** «Παραδείγματα εφαρμογής - ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες», Τόμος Α&Β, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

**Πρωτοψάλτης Νικόλαος (2004).** «Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα.

**Πρωτοψάλτης Νικόλαος – Βροστούρης Παναγιώτης (2002).** «Πρακτική Ανάλυση Ερμηνεία & Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

**Σακέλης Ι. Εμμανουήλ (2003).** «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση και Ερμηνεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής», Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Τόμος Α΄, Β Έκδοση, Αθήνα.

**Σακέλης Ι. Εμμανουήλ (2005).** «Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με βάση το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα.

**Σγουράκης Ε. Γεώργιος (2015),** «Ιστορία και Σύγκριση της Λογιστικής Τυποποίησης στην Ευρώπη και την Αμερική», Accountancy Greece, 18/06/2015, Τεύχος 16.  
[www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr)

**Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ. (2015).** «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση-ερμηνεία», Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.

**Συρούνης Χάρης (2016).** «ΔΠΧΑ 16: Μισθώσεις», ACCOUNTANCY GREECE, Δημοσιεύθηκε 06/06/2016, Φορολογικά 22, Τεύχος 22.  
[www.accountancygreece.gr/δπχα-16-μισθώσεις-κύριες-επιπτώσεις-](http://www.accountancygreece.gr/δπχα-16-μισθώσεις-κύριες-επιπτώσεις-)

**Τεχνικό Γραφείο ΣΟΛ, ΣΟΛ Α.Ε (2017).** «Νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική από 01.01.2016», TAXHEAVEN, Δημοσιεύτηκε 9/03/2017).  
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25735>

**Τούντας Κ., Ηρειώτης Ν., & Καλαντώνης Π. (2016).** «Οι Διαφορές Μεταξύ των US GAAP και των IFRS κατά τα έτη της Οικονομικής Κρίσης σε Βασικά Εννοιολογικά Μεγέθη Καθώς Επίσης και στις Καταστάσεις Ταμιακών Ροών». Ε publishing, 2016, Τόμος 1. (Εκπαίδευση, Δια Βίου Μάθηση, Έρευνα και Τεχνολογική Ανάπτυξη, Καινοτομία και Οικονομία, 1, 433-443.)  
<https://eproceedings.epublishing.ekt.gr/index.php/inoek/article/download/807/839>

**Τουρνά – Γερμανού Ελένη (2015).** «Χρηματοοικονομική Λογιστική», (Ηλεκτρονικό Βιβλίο), Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλίων, Αθήνα.  
<https://repository.kallipos.gr/handle/11419/946>

**Τουρνά – Γερμανού Ελένη (2015).** «ΕΓΛΣ και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», (Ηλεκτρονικό Βιβλίο), Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλίων, Αθήνα.  
[https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/953/1/02\\_chapter\\_8.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/953/1/02_chapter_8.pdf)

**Τουρνά – Γερμανού Ελένη (2015).** «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», (Ηλεκτρονικό Βιβλίο), Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλίων, Αθήνα.

[https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/958/1/02\\_chapter\\_13.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/958/1/02_chapter_13.pdf)

**Φίλιος Ι. – Αποστόλου Α. (2010).** «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής», Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

**Φίλιος Φ. Βασίλειος (1998).** «Ιστορία της Νεότερης Ελληνικής Λογιστικής», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

**Χύτης Θ. Ευάγγελος (2014).** «Αναβαλλόμενη Φορολογία και οι Επιπτώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις», Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων.

**Economic consulting N/E/P/A:** «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του ισολογισμού», Ε. Αγγελοπουλου, Δημοσιεύτηκε 08/11/2017, [www.nepa.gr/2017/11/08](http://www.nepa.gr/2017/11/08)

**Grant Thornton (2009).** «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS, Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α΄, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.

**Grant Thornton, (2006)** «Ερευνα Επιπτώσεων της 1<sup>ης</sup> Εφαρμογής των ΔΠΧΠ στις Εισηγμένες Εταιρείες του ΧΑ», [www.grant-thorton.gr](http://www.grant-thorton.gr).

**KPMG,** Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/14, 12 Μαρτίου 2015  
<https://assets.kpmg.com/content/kpmg/pdf/presentation%20ELP%20Low%20430>

**TAXHEAVEN (2016).** «ΔΠΧΑ 9 - Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 9, Χρηματοοικονομικά Μέσα»,: Δημοσιεύτηκε 30/11/2016, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25063>)

**Ballas A., Skoutela D., and Tzovas C, (2010).** «The relevance of IFRS to an emerging market: Evidence from Greece», *Managerial Finance*, Vol 36, No 11, pp 931 – 948.

**Barzilai Jonathan (1997),** «Deriving weights from pairwise comparison matrices», *Journal of the Operational Research Society*, 1997, Vol. 48, No. 12, pp.1226-1232.

**Camfferman & Zeff,** «Financial reporting and global capital markets. A history of the I.A.S.C.», Εκδόσεις Oxford University Press, 2007.

**Diakomihalis Mihail, Georgakopoulou Eleftheria (2007).** «Changes and implications in the Auditing procedure from the implementation of International Financial Reporting Standards». *Review of Economic Sciences*. Vol. 11, pp. 81-92.

**Diakomihalis M., Toudas K. (2009).** «Evaluation of Owner's Equity changes in the sectors of Media, Technology and Financial Services after the implementation of IFRS in Greece», *South European Review of Business Finance and Accounting*. Vol.7, Jul.-Dec. 2009, pp 81-100.

**Floropoulos I. (2006).** «IFRS First Time Users: Some Empirical Evidence from Greek Companies», *Spoudai: journal of Economics and Business*, 56 (3): 39 -70.

- Georgakopoulou, E., Spathis, C. and Floropoulos, I., (2010).** *The Transition from the Greek Accounting System to IFRS: Evidence from the Manufacturing Sector*. International Journal of Managerial and Financial Accounting, 2(1), 4-19.
- Grant Thornton. and Athens University of Economics and Business (2003).** ‘Readiness of Greek companies to adopt IFRS’, Research report, available at [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr) (in Greek).
- Iatridis, G. and Rouvolis, S., (2010).** «The Post-Adoption Effects of the Implementation of International Financial Reporting Standards in Greece», Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 19(1), 55-65.
- Malczewski Jacel,** «G.I.S and Multicriteria Decision Analysis», J. Wiley & Sons, New York, 1999.
- Naoum V. C., Sykianakis N., Tzovas C., (2011).** «The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece», International Journal of Economic Sciences and Applied Research, pp. 59-74
- Naumann, Felix, (1998),** «Data Fusion and Data Quality», *Proceedings of the New Techniques and Technologies for Statistics Seminar*, Sorrento, Italy, σελ. 147 – 154.
- RAY BALL (2006),** «International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors», journal of Accounting and Business Research, 36(1), September 2006.
- Saaty, L. THOMAS (1986),** «Axiomatic Foundation of the Analytic Hierarchy Process», *Management Science*, 1986, Vol. 32, No. 7, pp. 841-855.
- Saaty, L. Thomas, (1980).** «The Analytic Hierarchy Process, McGraw-Hill International», New York, 1980, NY, U.S.A
- Saaty, T. L., Vargas, L.G. & Whitaker, R. (2008).** Addressing with brevity Criticisms of the Analytic Hierarchy Process. Ανακτήθηκε από *International Journal of the Analytic Hierarchy Process (IAHP)*.
- Spathis C. Tsipouridou M., (2012).** «Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece», Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.21, pp. 62-78
- Tsalavoutas Ioannis and Dionysiou Dionysia (2014).** «Value relevance of IFRS mandatory disclosure requirements», Journal of Applied Accounting Research, Vol 15, Τεύχος 1, pp. 22-42.
- Whittington G. (2005).** «The Adoption of international Accounting Standards in the European Union», European Accounting Review, 14 (1): 127 – 153.

## NOMOI – ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ – ΟΔΗΓΙΕΣ - ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

- Τέταρτη Οδηγία (78/660/ΕΟΚ) του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ), της συνθήκης περί των ετήσιων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/el/TXT/?uri=CELEX:31978L0660>)
- Έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 Για τους ενοποιημένους λογαριασμούς - βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ), της συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:31983L0349>
- Οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, Για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 374 της 31/12/1991 σ. 0007 – 0031.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/>
- Οδηγία 2003/361/ΕΚ, Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003 σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων .  
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/9642>
- Οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου.
- Οδηγία 2006/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την τροποποίηση της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί των ετήσιων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών, της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με τους ενοποιημένους λογαριασμούς, της οδηγίας 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και της οδηγίας 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων της 14ης Ιουνίου 2006.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0046>
- ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002, Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. (ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1)
- Συμπεράσματα της Προεδρίας Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας 23 και 24 Μαρτίου 2000.  
[europa.eu/rapid/press-release\\_PRES-00-900\\_el.htm](https://eur-lex.europa.eu/rapid/press-release_PRES-00-900_el.htm)
- Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: Η μελλοντική πορεία /\* COM/2000/0359 τελικό \*/. (<https://eur-lex.europa.eu>)

- Ν. 2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 54/Α/20-03-2002).
- Ν. 3229/2004. Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 38/Α/10-02-2004).
- Ν.4308/2014. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014).
- Κ.Ν.2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιρειών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 37/Α/30-3- 1963).
- Π.Δ.1123/1980. Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 283/Α/15- 2-1980).
- ΠΟΛ.1003/31.12.2014. Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ Α΄ 251).
- ΠΟΛ. 1025/16-02-2005. Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του Ν. 3301/2004 (ΦΕΚ 263Α΄) «Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις» που αναφέρονται σε θέματα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84Α΄) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 263Α΄).
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), «Έκδοση Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του ν. 4308/2014», Αθήνα, 16 Οκτωβρίου 2015, TaxHeaven. (<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25724>).

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

- [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
- [www.accountingfoundation.org/strategicplan](http://www.accountingfoundation.org/strategicplan)
- <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>
- <https://de.wikipedia.org/wiki/international>
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-17>
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>
- DSS Resources <http://dssresources.com/>

- <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>
- [https://en.wikipedia.org/wiki/Thomas\\_L.\\_Saaty](https://en.wikipedia.org/wiki/Thomas_L._Saaty)
- <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifs-ic/iasb-board>
- [europa.eu/rapid/press-release\\_PRES-00-900\\_el.htm](europa.eu/rapid/press-release_PRES-00-900_el.htm)
- <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606...E>
- <https://eur-lex.europa.eu>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/el/TXT/?uri=CELEX:31978L0660>
- [www.lowspot.gr](http://www.lowspot.gr)
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15956>
- <https://www.tovima.gr/2009/01/06/finance/i-efarmogi-twn-dlp-stin-ellada/>
- <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/35326>
- <http://www.hcmc.gr/el/eiscomp>