ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«*Τα Κόστη και τα Οφέλη της Υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*»

ΤΣΟΥΜΠΑΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης

ΑΘΗΝΑ

2016

Εγκρίνουμε την εργασία του

Τσούμπα Χρήστου

Επιβλέπων Καθηγητής

Τζόβας Χρήστος **.....**

Συνεξετάστρια Καθηγήτρια

Παπαδάκη Αφροδίτη **……..**

Συνεξεταστής Καθηγητής

Μπάλλας Απόστολος **……..**

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία για τη λήψη του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά και δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Η εργασία αυτή έχοντας εκπονηθεί από εμένα, αντιπροσωπεύει τις προσωπικές μου απόψεις επί του θέματος. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο».

Τσούμπας Χρήστος **……**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ 1
1. ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 3
1.1 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 3
1.2 ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 4
1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Ν.4308/2014 8
1.4 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ – ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΤΟΥ Ν.4308/2014 11
2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ-ΔΛΠ 15
2.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 15
2.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ 18
3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ-ΕΛΠ 23
3.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ 23
3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ 24
4. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 27
5. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΡΕΥΝΑΣ 31
6. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ 35
6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΥΡΗΜΑΤΑ 37
7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 47
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 51
ΑΝΑΦΟΡΕΣ 57
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 57
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 57
ΛΟΙΠΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ 58

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις 24 Νοεμβρίου 2014 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», τα νέα Ε.Λ.Π όπως αναφέρονται. Σύμφωνα με τον νόμο, τα ΕΛΠ μπαίνουν σε εφαρμογή από την 1/1/2015. Αποτελούν ουσιαστικά την ανταπόκριση του κράτους στην ανάγκη εκσυγχρονισμού του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων και στοχεύουν στη δημιουργία ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου, στη μείωση του διοικητικού κόστους των επιχειρήσεων και στην βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, χωρίς ωστόσο να δυσχεραίνεται το έργο των φορολογικών ή άλλων ελέγχων. Πολύ σημαντικό βέβαια είναι το γεγονός ότι βασικό «θεμέλιο» του νομοθετήματος είναι η νέα κωδικοποιημένη Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34, της οποίας το λογιστικό σκέλος ενσωματώνεται, πλήρως, στο νομοσχέδιο, καθώς και οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Συγκεκριμένα, τα Ε.Λ.Π έρχονται από την μία πλευρά ως απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ενώ από την άλλη να προσφέρουν επίσης λύσεις για την ενοποίηση, βελτίωση και συμπλήρωση των λογιστικών κανόνων της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν από τριάντα πέντε χρόνια. Σύμφωνα με το νομοθέτη, βασική αρχή πάνω στην οποία στηρίζονται τα Ε.Λ.Π είναι ότι η οικονομική ουσία είναι υπεράνω του τύπου, (κάποια από τα προηγούμενα νομοθετικά πλαίσια είχαν κατηγορηθεί ως τυπολατρικά), ενώ με το συγκεκριμένο νομοθέτημα υποστηρίζεται πως διαβαθμίζεται το λογιστικό κόστος των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, σύμφωνα με το πνεύμα της κοινοτικής οδηγίας 2013/34/ΕΕ.: «Όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο απλούστερο είναι το λογιστικό της πλαίσιο».

Όπως γίνεται εύκολα κατανοητό, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια σχετικά νέα κατάσταση στο ελληνικό λογιστικό σύστημα με αποτέλεσμα και οι αντίστοιχες μελέτες που έχουν διεξαχθεί να είναι προς το παρόν περιορισμένες. Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο τη μελέτη της εναρμόνισης της Ελληνικής λογιστικής με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα από την οπτική γωνία της ανάλυσης κόστους-οφέλους, όπως αυτή προκύπτει, έχοντας ως βάση την ανατροφοδότηση που παρείχαν αρμόδια οικονομικά στελέχη επιχειρήσεων. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με

την συλλογή στοιχείων, μέσω ερωτηματολογίων, από τριάντα μία εταιρίες που ανταποκρίθηκαν στην πρόσκληση για συμμετοχή σε αυτή.

Στηριζόμενοι κυρίως στο περιεχόμενο του ίδιου του νομοθετήματος που εισήγαγε τα Ε.Λ.Π, τις αντιδράσεις του επιχειρηματικού κόσμου σε αυτό αλλά και σε παρόμοιες έρευνες που έχουν διεξαχθεί κατά το παρελθόν καταλήξαμε στον προσδιορισμό των κυριότερων κοστών και οφελών που συνεπάγονται από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Τα κόστη εκπαίδευσης προσωπικού, διπλής έκθεσης οικονομικών καταστάσεων, παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών και προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών συνθέτουν τα βασικά έξοδα. Ενώ τα οφέλη της νέας κατάστασης είναι ότι τα Ε.Λ.Π. αποτελούν ένα απαραίτητο, σύγχρονο και ακριβοδίκαιο λογιστικό σύστημα για τις ελληνικές επιχειρήσεις το οποίο προσφέρει πιο αξιόπιστη πληροφόρηση στους επενδυτές, παρέχει τη δυνατότητα για πρόσβαση της επιχείρησης σε ξένες χρηματοδοτικές αγορές, προσφέρει λύσεις για συναλλαγές που δεν έχουν ρυθμιστεί ακόμα και είναι για την διοίκηση μία καλή πηγή πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με την δομή της εργασίας, η εισαγωγή ακολουθείται από το πρώτο κεφάλαιο όπου επιχειρείται μια πρώτη παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Στην συνέχεια παρουσιάζεται το κεφάλαιο όπου καταγράφονται οι σημαντικότερες διαφορές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ακολουθούμενο από το κεφάλαιο όπου παρουσιάζονται οι κύριες διαφορές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Στο τέταρτο κεφάλαιο προσεγγίζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του νέου νομοθετήματος. Ενώ ακολουθεί στα επόμενα κεφάλαια, η ανάλυση των υποθέσεων, της μεθοδολογίας και των αποτελεσμάτων της έρευνας και τέλος παρατίθενται τα τελικά συμπεράσματα που εξάγονται από την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας.

1. ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Το περιεχόμενο του νομού που έφερε τα Ε.Λ.Π είναι το αποτέλεσμα μιας μακράς διαδρομής που επιταχύνθηκε από την κρίση, ερχόμενο να δώσει λύσεις σε προβλήματα που υπήρχαν πολύ πριν. Ένα από αυτά τα προβλήματα ήταν και οι διάφορες ιδιομορφίες του ΚΒΣ που ταλαιπωρούσαν χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές για δεκαετίες. Μία από αυτές τις ιδιομορφίες ήταν και το γεγονός ότι η ερμηνεία του παρουσίαζε πολλές δυσχέρειες στην εφαρμογή του. Έτσι, όταν το 2010 η Ελλάδα υπέγραφε το πρώτο της μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών μας εντόπισαν πως η χώρα μας είχε θεσπίσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως και δυσχέραιναν την εύρυθμη λειτουργία όλης της οικονομίας.

Το κράτος, έτσι, δεσμεύτηκε να προχωρήσει στη κατάργηση του ΚΒΣ και στις 27/4/2011 συστάθηκε επιτροπή, η οποία τον Οκτώβριο του ίδιου έτους κατέληξε σε πόρισμα στο οποίο μεταξύ άλλων ανέφερε πως με μικρές διορθώσεις ο ΚΒΣ ήταν όπως θα έπρεπε. Για αυτό τον λόγο λοιπόν, εν συνεχεία ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012) ο οποίος ίσχυε από 1η/1/2013, αποτελούσε στην ουσία μία απλοποιημένη έκδοση του ΚΒΣ και στόχευε στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στις αδυναμίες του παλαιού θεσμικού πλαισίου. Ήταν όμως προσωρινή λύση, καθώς στο τελευταίο του άρθρο 14 προβλεπόταν η κατάργησή του, και τρία από τα βασικότερα άρθρα του σταματούσαν να ισχύουν μετά από έναν χρόνο. Παράλληλα, το ίδιο άρθρο της κατάργησης προέβλεπε τη νομοθετική υποχρέωση σύστασης επιτροπής απλοποίησης του ΚΦΑΣ. Έτσι, στις 13/5/2013 συστάθηκε ομάδα εργασίας η οποία παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου με τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» στα τέλη του ίδιου χρόνου. Στην ομάδα εργασίας συμμετείχαν πανεπιστημιακοί καθηγητές και στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης, με συντονιστή τον αναπληρωτή καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, κ. Καραμάνο Κωνσταντίνο. (Μαρκάζος Κ., Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, 2014)

1.2 ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

Τα νέα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα τέσσερα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, που καταργούν τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών («ΚΦΑΣ») και ταυτόχρονα καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920. Με τα Ε.Λ.Π το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Μετά την ψήφιση του Νόμου 4308/2014, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε και την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 που αναφέρεται στις νέες διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων από τις οντότητες. (PWC, Tax Bulletin, Ιανουάριος 2015).

Παρακάτω συνοψίζονται τα βασικότερα σημεία του νόμου 4308/2014 που αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα:

- Καταργείται το ΠΔ 1123/1980 (το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ), οι λογιστικές διατάξεις του ν.2190/1920 καθώς και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Αντ' αυτών εισάγονται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).
- Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014. Οι οντότητες υποχρεούνται όμως να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούσαν μέχρι 31.12.2014 για την πλήρωση των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών αναγκών τους.
- Διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Υποχρεούνται οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ. Στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος συμπεριλαμβάνονται ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος.
- Καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με βάση το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών τους κατά την ημερομηνία του

ισολογισμού, καθώς και το μέσο όρο των απασχολουμένων σε αυτές κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

- Εισάγονται οι όροι «*Λογιστικά Αρχεία*» (accounting records) και «*Λογιστικά Στοιχεία*» (supporting documentation), οι οποίοι ουσιαστικά αντικαθιστούν τους όρους «*τήρηση βιβλίων*» και «*βιβλία και στοιχεία*» που ίσχυαν στο παρελθόν.
- Υποχρεούνται οι οντότητες, να παρέχουν αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Το νέο πλαίσιο όμως δεν είναι πια τόσο αναλυτικό και περιγραφικό για το ποια πρέπει να είναι αυτά τα δεδομένα.
- Εισάγεται η υποχρέωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί πέρα από τη λογιστική βάση και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η υποχρέωση αυτή σε συνδυασμό με την εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων οδηγεί στην ανάγκη προσδιορισμού των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και απεικόνισης τους στο λογιστικό σύστημα της οντότητας.
- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται (και όχι μόνο των πωλούμενων εμπορευμάτων), είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης (όταν τα αποθέματα πωλούνται).
- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος τήρησης και διαφύλαξης αρχείων και στοιχείων, τα οποία μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, με την προϋπόθεση να μπορούν να τίθενται στη διάθεση του ελέγχου, σε περίπτωση που ζητηθούν.
- Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα υποστηρικτικά έγγραφα (πχ. συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ).
- Εισάγεται η δυνατότητα για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, να εκδίδεται τιμολόγιο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω

πώληση ή παροχή των υπηρεσιών. Η ημερομηνία που αναγράφεται στο τιμολόγιο, είναι η ημερομηνία έκδοσής του. Το τιμολόγιο πρέπει να αναφέρει την έκταση, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

- Καταχωρούνται οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου (π.χ. αν δεν έχει ληφθεί το σχετικό παραστατικό την περίοδο που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή) και η υποχρέωση/απαίτηση θα απεικονιστεί με την έκδοση/λήψη του παραστατικού.

- Προβλέπεται ότι, για τις περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.

- Καθορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται από τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες σύμφωνα με το μέγεθος τους. Υιοθετούνται νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συντάσσουν επιπλέον Κατάσταση Χρηματοροών.

- Εφαρμόζεται ο κανόνας, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να παρακολουθούνται λογιστικά και να παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Υιοθετείται επομένως η αρχή, ότι η συναλλαγή πρέπει να απεικονίζει την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο («*substance over form*»). Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται η αντίστοιχη φορολογική βάση των στοιχείων που απεικονίζονται.

- Παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική

καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

- Εισάγονται νέοι όροι για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και την απεικόνιση τους, όπως εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία.
- Καθιερώνεται η βασική αρχή, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρηση (π.χ. έλεγχος απομείωσης) των στοιχείων αυτών.
- Εισάγεται η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία) με την υιοθέτηση χρηματοοικονομικών όρων και πρακτικών που δεν προβλέπονταν στο ΕΓΛΣ που ίσχυε μέχρι 31.12.2014.
- Παρέχεται η δυνατότητα, η επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, να διενεργείται βάσει της εύλογης αξίας (και όχι στο κόστος).
- Υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου για την αναγνώριση των εσόδων, ενώ εξειδικεύεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων, για τα έσοδα από τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους (για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα), για την παροχή υπηρεσιών και για τα κατασκευαστικά συμβόλαια.
- Ισχύουν απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες.
- Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τα άρθρα 90 έως και 107 του Κ.Ν.2190/1920 με τα οποία ορίζονταν οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών (ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων), και ορίζονται νέοι κανόνες για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Προβλέπονται σχετικές απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και πρώτη εφαρμογή των κανόνων του παρόντος νόμου.

1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Ν.4308/2014

Παρακάτω αναφέρεται συνοπτικά το πεδίο εφαρμογής του νέου νομοθετήματος 4308/2014 που αφορά τα Ε.Λ.Π, προσδιορίζοντας αρχικά κάποιες βασικές έννοιες και παρουσιάζοντας στη συνέχεια τους νομοθετικά υποκείμενους για την υιοθέτηση των νέων προτύπων. Αναλυτικά:

- Εισάγεται ο όρος «οντότητα», στην οποία περιλαμβάνεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανήκει στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα.

- Υπόκεινται στις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου, οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, κάθε κερδοσκοπικό ή μη, νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα επιχείρηση ή οργανισμός, καθώς και οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται ή βρίσκονται υπό την εποπτεία του Δημοσίου.

- Υποχρεούνται στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ):

  - Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, στις οποίες περιλαμβάνονται: α) οι οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της ΕΕ, β) οι Ασφαλιστικές και Αντασφαλιστικές Επιχειρήσεις, γ) τα Πιστωτικά Ιδρύματα της περ.1 παρ.1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, δ) οι οντότητες που καθορίζονται από την νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.

  - Οι θυγατρικές οντοτήτων των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους ΕΕ, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

- Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, εφόσον υπόκειται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
- Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου
- Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του Ν.2778/1999
- Ανώνυμες Εταιρείες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών του Ν.2367/1995
- Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του Ν.4099/2012
- Οντότητες Χαρτοφυλακίου
- Οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Οι οντότητες που συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΑ, δεν εφαρμόζουν τα άρθρα 16-28 του παρόντος νόμου, που αναφέρονται στους λογιστικούς κανόνες (κεφάλαια 4 έως 8), αφού εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προβλέπονται από τα ΔΠΧΑ.

Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων βάσει κριτηρίων

Η κατηγοριοποίηση των υποκείμενων στις διατάξεις του νόμου για τα Ε.Λ.Π οντοτήτων γίνεται με βάση τα κριτήρια μεγέθους που τίθενται με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ο μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

- Κατηγοριοποιούνται οι υποκείμενες στο νόμο 4308/2014 οντότητες με βάση το μέγεθος τους ως εξής:
    1. **Πολύ μικρές οντότητες.** Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
    α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
    β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
    γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου**:** 10 άτομα.

2. **Μικρές οντότητες.** Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
   α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
   β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
   γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.
3. **Μεσαίες οντότητες.** Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
   α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
   β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
   γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.
4. **Μεγάλες οντότητες.** Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
   α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
   β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
   γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Κρίνεται σκόπιμο επίσης να αναφερθεί πως:

- Ορίζεται ότι, ειδικά οι Ομόρρυθμες Εταιρείες (ΟΕ), Ετερόρρυθμες Εταιρείες (ΕΕ) των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000€.

- Διευκρινίζεται ότι, όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει σωρευτικά τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων που περιγράφονται παραπάνω, για δύο

διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των εν λόγω δύο διαδοχικών περιόδων

- Εντάσσονται στις «μεγάλες οντότητες», οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και εφόσον δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β), 2(γ) του άρθρου 1.
- Αποδίδεται στον όρο «κύκλος εργασιών» η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Δεν προσμετρώνται στον κύκλο εργασιών τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές, ΦΠΑ, και λοιποί φόροι που συνδέονται άμεσα με αυτόν.
- Αν η περίοδος είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.
- Εντάσσονται στον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού οι εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης (σε ημερήσια και ετήσια βάση), καθώς και οι εργαζόμενοι που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.
- Λαμβάνονται υπόψη τα όρια της παρ.6 του άρθρου 42α του Κ.Ν.2190/1920 για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές.

1.4 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ – ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΤΟΥ Ν.4308/2014

Όπως αναγράφεται χαρακτηριστικά και στο ίδιο το νομοθέτημα, καθορίζεται η πρώτη εφαρμογή των Κεφαλαίων 4 έως και 7 και των ορισμών του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή των Κεφαλαίων αυτών για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, ενώ των λοιπών Κεφαλαίων και των ορισμών του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή των Κεφαλαίων αυτών από 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός ειδικών ρυθμίσεων.

Επιπρόσθετα στη συνέχεια παρουσιάζονται μερικές ακόμα διευκρινίσεις που αφορούν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π και είναι άξιες αναφοράς:

- Προβλέπονται διευκολύνσεις στις οντότητες κατά την πρώτη εφαρμογή του Ν.4308/2014 για λόγους πρακτικής δυσχέρειας, κόστους ή διευκόλυνσης της μετάβασης με εξαίρεση κάποιες πολύ μικρές οντότητες σε ορισμένες περιπτώσεις.

- Καταργούνται από 01.01.2015 κάθε κανονιστική πράξη, Εγκύκλιος ή Οδηγία, η οποία έχει εκδοθεί δυνάμει των διατάξεων που καταργούνται με τον παρόντα νόμο, στο βαθμό που αντιτίθενται στις διατάξεις του Ν.4308/2014.

- Καταργείται η δυνατότητα ορισμού της πρώτης εταιρικής χρήσης για χρονικό διάστημα έως και εικοσιτέσσερις μήνες. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται εναρμόνιση με τις διατάξεις του Νόμου 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) όπου προβλέπεται πως το φορολογικό έτος για νομικά πρόσωπα ορίζεται σε δώδεκα (12) μήνες.

- Καταργούνται διάφορες διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 σχετικών με την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, τη δομή του ισολογισμού, το περιεχόμενο του προσαρτήματος κλπ.

- Εξαιρούνται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος.

- Δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 Ευρώ ετησίως.

- Εξαιρούνται οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

- Προβλέπεται η σύσταση διαρκούς επιτροπής για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση των νέων ΕΛΠ, μέσω της επεξεργασίας προτάσεων για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του παρόντος νόμου στις εξελίξεις στους ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, τη λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των υποκείμενων οντοτήτων, καθώς και την έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών εφαρμογής.

2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ-ΔΛΠ

2.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS: International Accounting Standards) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων, τα οποία εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Τα ΔΛΠ αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης, οι οποίες είναι :

1. Ο ισολογισμός
2. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
3. Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
4. Η κατάσταση ταμειακών ροών
5. Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Η έκδοση των οικονομικών αυτών καταστάσεων ρυθμίζεται από την νομοθεσία κάθε χώρας και παρόλο που μπορεί αυτές οι καταστάσεις να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, νομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους.

Με την εφαρμογή των ενιαίων λογιστικών προτύπων από όλες τις χώρες σε σχέση με τις πληροφορίες οι οποίες δημοσιεύονται, γίνεται ευκολότερη η παρουσίαση της φιλοσοφίας η οποία ακολουθείται για την προετοιμασία των λογαριασμών. Επίσης, με την χρήση των ενιαίων λογιστικών προτύπων, επιτυγχάνεται η καλύτερη συνοχή των οικονομικών καταστάσεων, αφού συντάσσονται σύμφωνα με ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών που έχουν μια λογική συνέχεια, αποφεύγοντας τις αντιθέσεις και τις αντιφάσεις.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην συνέχεια ακολούθησαν και εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ εφαρμόζονται από την 1/1/2003, σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Τα ΔΛΠ εμπλουτίστηκαν με οδηγίες που αλλάξανε τον προσανατολισμό τους, που αρχικά ήταν αυστηρά λογιστικός, και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS: International Financial Reporting Standards). Το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) περιλαμβάνει σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν σχεδιαστεί κατά κύριο λόγο για συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, π.χ. εμπορικές επιχειρήσεις, βιομηχανικές επιχειρήσεις κ.λπ., αλλά από την άλλη έχουν την δυνατότητα να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς για επιχειρήσεις οι οποίες είναι μη κερδοσκοπικές.

Συνοπτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι τα εξής:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια

- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

Αντίστοιχα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) είναι:

- ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις

- ΔΠΧΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
- ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΠ 8: Λειτουργικοί Τομείς
- ΔΠΧΠ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα
- ΔΠΧΠ 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΠΧΠ 11: Κοινή Ρυθμίσεις
- ΔΠΧΠ 12: Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
- ΔΠΧΠ 13: Επιμέτρηση της εύλογης αξίας

2.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ

Από την 1η Ιανουαρίου του 2015, όπως έχει ήδη γίνει μνεία και προηγουμένως, όλες οι ελληνικές επιχειρήσεις, εκτός από τους αγρότες του Ειδικού Καθεστώτος και τους ελεύθερους επαγγελματίες με τζίρο κάτω από 10.000€, υποχρεούνται να προσαρμόσουν τη τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων και τη κατάρτισης των οικονομικών τους καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος τους, με γνώμονα τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στην ουσία βέβαια, το νέο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, η μέθοδος αποτίμησης παγίων καθώς και ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εναρμονίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και καθιστούν την αποδοτικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων συγκρίσιμη με τις αντίστοιχες επιχειρήσεις διεθνώς (Γιαννάκη Βάνα, 2015).

Επομένως, οι πολλές διαφορές που εντοπίζονταν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π.- Δ.Π.Χ.Π. και στα Ε.Λ.Π. πριν την θέσπιση του νέου νόμου, ελαχιστοποιήθηκαν σε μεγάλο βαθμό. Παρακάτω παρατίθεται η σύγκριση ανάμεσα στα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Όσον αφορά την δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, στις διατάξεις του νόμου 4308/2014 συμπεριλαμβάνονται ορισμένα υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με την ταξινόμηση μιας οντότητας σε μεγάλου, μεσαίου, μικρού ή πολύ μικρού μεγέθους. Η δομή των οικονομικών καταστάσεων οι

οποίες είναι υιοθετημένες από τον νέο αυτό νόμο για τις μεγάλες και τις μεσαίες οντότητες, μοιάζουν πιο πολύ σε αυτές τις καταστάσεις οι οποίες είναι υιοθετημένες από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

Όσον αφορά τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και εφόσον, όπως είναι φυσικό, δεν υπάρχει η δυνατότητα πώλησης τους χαρακτηρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία εξέπνευσαν. Το ίδιο ακριβώς ισχύει και με το νέο νόμο των Ε.Λ.Π. (Taxpress.gr, 2014).

Όσον αφορά την λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων (leasing), ένα περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται στην μισθώτρια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται από αυτήν ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει αν αυτό το στοιχείο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα- υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μεταγενέστερα, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα ιδιόκτητα, ενώ η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο. Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα, η απαίτηση αυτή αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

Πλέον, οι όλοι οι ορισμοί συγκεντρώνονται στο παράρτημα Α’ του νέου νόμου και προέρχονται από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις μικρές και τις μεσαίες οντότητες. Ο νέος νόμος δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.

Όσον αφορά την αναβαλλόμενη φορολογία, παλαιότερα μία από τις διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα Δ.Λ.Π. ήταν ότι δεν προβλεπόταν η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων η των υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, σε περιπτώσεις, όπου υπήρχε ετεροχρονισμός της αναγνώρισης κάποιων λογιστικοποιηθέντων εσόδων και εξόδων από την Φορολογική αρχή. Από την άλλη πλευρά, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται η απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις με βάση το Δ.Λ.Π. 12 (Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, σελ. 130). Πλέον με το άρθρο 23 του νόμου 4308/2014 εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι οντότητες μπορούν να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική

απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις. Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους. Πλέον, όπως ισχύει και στα Δ.Π.Χ.Π., η διοίκηση της οντότητας ευθύνεται για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014). Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., η εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός στοιχείου είναι στην κρίση της οντότητας και όχι έτσι όπως ίσχυε με το Ε.Γ.Λ.Σ., όπου η υπολειμματική αξία των ενσωμάτων παγίων ήταν 0,01€ (Taxpress.gr, 2014).

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου 4308/2014, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

- Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.
- Των εσόδων, των κερδών, των εξόδων και των ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667).

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667). Με βάση τα προϊσχύοντα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν η διόρθωση σοβαρών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, ενώ από την άλλη με βάση το Δ.Λ.Π. 8, στην περίπτωση σοβαρών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, υπάρχει η δυνατότητα αναπροσαρμογής τους μέσω του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέον (Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, σελ. 124-125).

Όσον αφορά, την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, πλέον ισχύει ότι ισχύει και στα Δ.Π.Χ.Π.: σύμφωνα με το άρθρο 24,

παρέχεται η εναλλακτική δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Όταν έστω ένα στοιχείο ή μια υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται στην εύλογη αξία, τότε όλα τα επιμέρους στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του κονδυλίου αυτού επιμετρούνται στην εύλογη αξία (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014). Παλαιότερα, ο τρόπος αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των οικονομικών μονάδων, στηριζόταν κατά κανόνα στην αρχή του ιστορικού κόστους, που συνεχίζει και σήμερα να είναι ο βασικός προσδιοριστικός παράγοντας της αξίας.

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν δύο εναλλακτικές μορφές επιμέτρησης. Η πρώτη, η οποία είναι υποχρεωτική, δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές από τους γνωστούς κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. και ειδικότερα: Τα πάγια στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος. Οι αποσβέσεις δίδεται η δυνατότητα να διενεργούνται με τη σταθερή ή με την φθίνουσα ή με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου αποτελεί τον προσδιοριστικό παράγοντα. Άξιο αναφοράς είναι ότι και το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου στοιχείου, προκειμένου να υπολογίζονται σύμφωνα με αυτήν και οι αποσβέσεις του. Παρόλα αυτά, η επιχείρηση δύναται σε κάθε περίπτωση να εξακολουθήσει να κάνει χρήση των φορολογικών συντελεστών απόσβεσης, ώστε να μην υπάρξει αύξηση του κόστους της λογιστικής παρακολούθησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της.

Το καινούριο στοιχείο είναι η απομείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων στην περίπτωση που υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Σε αυτή την περίπτωση, η επιχείρηση είναι αυτή που θα αξιολογήσει το κατά πόσο μια απομείωση αξίας είναι μόνιμου ή μη μόνιμου χαρακτήρα.

Όσον αφορά τα αποθέματα, μετά την αρχική αναγνώριση τους με το κόστος κτήσης, εξακολουθούν να επιμετρούνται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως συνέβαινε και με το Ε.Γ.Λ.Σ. Πλέον όμως, η μέθοδος L.I.F.O. καταργείται οριστικά. Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης αλλά μεταγενέστερα είναι απαραίτητο να επιμετρούνται στο κόστος μείον τις ζημίες απομείωσης. Όσον αφορά τις

υποχρεώσεις, ο κύριος τρόπος αναγνώρισης είναι αυτός που ίσχυε, δηλαδή του οφειλόμενου ποσού, αλλά παρέχεται η δυνατότητα μεταγενέστερης επιμέτρησης της υποχρέωσης με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.

Ακολουθώντας την παραπάνω ανάλυση, θα ήταν ωφέλιμο να αναφερθούμε και στην εύλογη αξία. Όπως είναι ήδη γνωστό, τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν σαν στόχο την εναρμόνιση του ελληνικού λογιστικού συστήματος με τα διεθνή δεδομένα. Οι προαναφερόμενοι μέθοδοι επιμέτρησης εξασφαλίζουν μια μικρή συμμόρφωση προς αυτά, χωρίς όμως να προσθέτουν μεγάλο βάρος στις οντότητες. Με τα Ε.Λ.Π δίδεται η δυνατότητα μεγαλύτερης συμμόρφωσης προς τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές σε όσες οντότητες το επιθυμούν. Έτσι λοιπόν, ως εναλλακτική μέθοδος επιμέτρησης εισάγεται η εύλογη αξία.

Η εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Η επιμέτρηση με την εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές, στο άρθρο 27 του νόμου 4308/2014 ορίζονται τα εξής: Οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία η οποία διαφέρει από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη κατάρτιση προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται άμεσα ως στοιχείο στην καθαρή θέση. Αυτό το στοιχείο της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667). Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., οι οποιεσδήποτε συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσεως.

3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΓΛΣ-ΕΛΠ

3.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Πριν την εφαρμογή των νέων ΕΛΠ με τον νόμο 4308/2014, οι ελληνικές επιχειρήσεις εφάρμοζαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), σε συνδυασμό με τον ΚΒΣ και τον ΚΦΑΣ.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύστημα από κανόνες ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών και τυποποίησης της λογιστικής σε εθνικό επίπεδο. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε με τον νόμο 1041/1980, με τον οποίο οριζόταν σαφώς όχι μόνο ο ορισμός του αλλά και ο σκοπός του. Η μορφή, η λειτουργία του, και οι λοιπές αποσαφηνίσεις δόθηκαν με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980. Το ΕΓΛΣ ήταν υποχρεωτικό για τις εταιρείες που ελέγχονταν από ορκωτούς λογιστές.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, που είναι οι εξής:

1.Ο ισολογισμός.
2.Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
3.Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.
4.Το προσάρτημα.

Το Σχέδιο των Λογαριασμών σύμφωνα με το ΕΓΛΣ έχει ως εξής:

Ομάδα 1: Πάγιο Ενεργητικό
Ομάδα 2: Αποθέματα
Ομάδα 3: Απαιτήσεις και Διαθέσιμα
Ομάδα 4: Καθαρή Θέση/ Προβλέψεις/ Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
Ομάδα 5: Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
Ομάδα 6: Οργανικά έξοδα
Ομάδα 7: Οργανικά Έσοδα
Ομάδα 8: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ

Ο νόμος 4308/2014 καθιστά υποχρεωτικό το νέο Σχέδιο Λογαριασμών ως προς την ονοματολογία τους, τον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσής τους και το περιεχόμενό τους, ορίζοντας όμως ως προτεινόμενη και όχι ως υποχρεωτική την χρήση των κωδικών που προτείνονται στο παράρτημα Γ του νόμου. Εισάγει νέους κωδικούς έτσι ώστε να καλύψει τα νέα στοιχεία που προκύπτουν από τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ. Εξορθολογίζει τους λογαριασμούς εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών της ομάδας 8. Απλοποιεί σημαντικά η διαδικασία κλεισίματος αποτελεσματικών λογαριασμών, προσδιορισμού αποτελεσμάτων και μεταφοράς του αποτελέσματος της περιόδου στην καθαρή θέση.

Το Σχέδιο των Λογαριασμών σύμφωνα με τα ΕΛΠ έχει ως εξής:

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

Οι βασικές διαφορές που παρατηρούνται ανάμεσα στο ΕΓΛΣ και τα νέα ΕΛΠ είναι οι εξής:

1. Στα ΕΛΠ καταργείται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων. Οι σχετικές πληροφορίες παρέχονται πλέον από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης συνδυαστικά με την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης.
2. Η κατάρτιση της κατάστασης ταμειακών ροών γίνεται υποχρεωτική
3. Η κεφαλαιοποίηση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις που επανεξετάζονται πριν την σύνταξη των καταστάσεων. Στο ΕΓΛΣ δεν υπήρχε σαφής ορισμός για αυτού του είδους τις κεφαλαιοποιήσεις.
4. Τα έξοδα εγκατάστασης καταχωρούνται πλέον στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ πριν εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός 5 ετών.

5. Τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του παγίου ενώ στο ΕΓΛΣ αντιμετωπίζονταν όπως και τα έξοδα εγκατάστασης.

6. Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων, που στο ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός 5 ετών, τώρα ακολουθούν τον παρακάτω κανόνα:

α. Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου αφαιρούνται της καθαρής θέσεως εάν είναι σημαντικά

β. Τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων αφαιρούνται από την σχετική υποχρέωση.

7. Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων ή αποθεμάτων ενώ στο ΕΓΛΣ επίσης εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός 5 ετών.

8. Τα πάγια αποσβένονται βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους και η αναπροσαρμογή τους γίνεται βάσει εκτιμητών. Τόσο η αναπροσαρμογή όσο και οι συντελεστές απόσβεσης στο ΕΓΛΣ επιβάλλονται από τις διάφορες φορολογικές νομοθεσίες.

9. Οι βασικοί μέθοδοι αποτίμησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ είναι το μέσο σταθμικό κόστος και η μέθοδος FIFO.

10. Στα έκτακτα αποτελέσματα καταχωρούνται πλέον μόνο τα αποτελέσματα από απρόβλεπτα γεγονότα όπως οι πυρκαγιές και οι σεισμοί.

11. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι διάφοροι φόροι εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, και υπολογίζεται και ο αναβαλλόμενος φόρος, ως απαίτηση ή υποχρέωση. Στο ΕΓΛΣ οι φόροι εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης, και δεν υπολογιζόταν αναβαλλόμενος φόρος.

12. Τα μερίσματα και τα αποθεματικά απεικονίζονται στην Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης.

4. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σε αυτό το σημείο, είναι σημαντικό να αναφέρουμε τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζονται από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία από τις αρχές του έτους 2016, κλήθηκαν οι επιχειρήσεις να εφαρμόσουν και να κάνουν χρήση των νέων υποδειγμάτων για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μία από τις σπουδαιότερες μεταρρυθμίσεις που επιχειρεί να επιφέρει ο νόμος είναι ότι καταργεί τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, κεφάλαια 2 και 3). Το νομοσχέδιο εξουδετερώνει τη βασική λογική του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ που ήταν περιγραφικά η εξής: το κράτος καθορίζει ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία τηρούνται, πώς και πότε ενημερώνονται, τι μορφή έχουν και με ποια παραστατικά στοιχεία γίνονται οι εγγραφές. Αυτά για δεκαετίες συνοδεύονταν από τις γνωστές γενικότερα θεωρήσεις, τα πλαστά και «αυθεντικά» βιβλία και στοιχεία, που δυστυχώς ουδόλως συνετέλεσαν στη συγκράτηση της φοροδιαφυγής για την οποία υποτίθεται ότι είχαν δημιουργηθεί. (Μαρκάζος Κ., Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, 2014)

Μέχρι και σήμερα όλες οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες ήταν υποχρεωμένοι να ακολουθούν τους λεπτομερέστατους κανόνες του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, διατάξεων του Ν. 2190/20 (3150/55 για τις ΕΠΕ) ταυτόχρονα, ακόμα και αν αυτές ήταν αντιφατικές. Επιπρόσθετα εκδίδονταν κάθε χρόνο εκατοντάδες εγκύκλιοι (ΠΟΛ) που συχνά καθόριζαν ειδικές οδηγίες που αφορούσαν τη λογιστική λειτουργία. Το προτεινόμενο νομοσχέδιο αποτελεί σε μεγάλο βαθμό κείμενο αρχών, που μεταθέτει την ευθύνη της ορθής λογιστικής τήρησης στους πραγματικούς ιδιοκτήτες: τις επιχειρήσεις και τους επαγγελματίες. Αποφεύγονται, όσο είναι δυνατόν, όρια που αναπόφευκτα προκαλούν προβλήματα, καταργείται κάθε είδους θεώρηση και δεν ορίζονται λεπτομέρειες άνευ οικονομικής ουσίας που στην περίπτωση του ΚΦΑΣ κάποιες φορές άγγιζε τα όρια της γραφικότητας.

Μία ακόμη πολύ σημαντική αλλαγή που επιφέρει το νομοθέτημα των Ε.Λ.Π είναι η συγκέντρωση σε ένα ενιαίο κείμενο των λογιστικών κανόνων που σήμερα είναι διάσπαρτοι σε δεκάδες νομοσχέδια. Από τον νόμο εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που ήδη ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συνεπώς οι αντιδράσεις σχετικά με το ότι εισάγονται τα ΔΛΠ με τον Ν.4308/2014 για όλες τις επιχειρήσεις δεν ευσταθούν στην

πραγματικότητα, και μοιάζουν να αποτελούν απλά σπασμωδικές αντιδράσεις τροφοδοτούμενες από το μη γνώριμο τοπίο που επιφέρουν οι ριζικές αλλαγές στο ελληνικό λογιστικό σύστημα. Από 1η.1.2015 καταργούνται απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες διατάξεις νόμων που περιέχονται στους νόμους 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, και αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε, καταργείται το Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ασφαλιστικών και των τραπεζών, ο Ν. 1809/1988. Αξίζει να αναφερθεί πως οι λογιστικοί κανόνες βασίζονται στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αποτελεί και υποχρέωση της χώρας.

Ένα ακόμα σημαντικό πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τις οντότητες είναι η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Υπάρχει η δυνατότητα για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014). Το στοιχείο αυτό δίνει τη σημαντική δυνατότητα στις επιχειρήσεις που το επιθυμούν να εναρμονιστούν σε μεγαλύτερο βαθμό με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές αποκομίζοντας τα αντίστοιχα οφέλη από τη συγκεκριμένη προσέγγιση.

Τέλος παρακάτω παρουσιάζονται συνοπτικά μερικά ακόμα πλεονεκτήματα, σε καμία περίπτωση βέβαια λιγότερο σημαντικά, που προκύπτουν από την υιοθέτηση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αυτά είναι τα εξής:

Η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με τα νέα πρότυπα καλύτερη και διαφανέστερη και προσεγγίζει πιο αξιόπιστα αλλά και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα και τη σύγκριση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές εταιρείες. Αυτό πραγματοποιείται χάριν της κατάργησης των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των εκτάκτων αποτελεσμάτων, της ορθής απεικόνισης της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, της εμφάνισης του Φόρου Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως και μερικών ακόμα άλλων στοιχείων. Η υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων έχει σαν αποτέλεσμα την απεικόνιση όμοιων συναλλαγών και οικονομικών συνθηκών με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές οντότητες. Έτσι, αυτή η συγκρίσιμη πληροφόρηση παρέχει τη δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της καλύτερης αξιολόγησης.

Το κόστος την ενδοομιλικής πληροφόρησης ελαχιστοποιείται και η αποτελεσματικότητά της βελτιώνεται. Μεγάλος αριθμός από μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους, να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη με βάση το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους, κάτι που έχει σαν αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. συμβάλει στην ενίσχυση της συνέπειας και της αποτελεσματικότητας της παρεχόμενης πληροφορίας.

Η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων είναι ευκολότερη, αφού τα οικονομικά στοιχεία τα οποία εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών οντοτήτων θα μπορούν να είναι εναρμονισμένα με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014).

Από την άλλη πλευρά όμως, όπως είναι απόλυτα φυσιολογικό, υπάρχουν και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τα κυριότερα από αυτά είναι τα εξής:

Το κόστος αναφορικά με τις διαδικασίες που απαιτούνται για την απαραίτητη προετοιμασία ώστε να επιτευχθεί η μετάβαση των επιχειρήσεων στα Ε.Λ.Π. όπως π.χ. το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος για την εκπαίδευση του προσωπικού, το κόστος εκτίμησης παγίων, το κόστος αναλογιστικών μελετών, αυξάνεται.

Η ταυτόχρονη λειτουργία δύο λογιστικών συστημάτων, εφόσον επιλεχθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς, ένα σύστημα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποια οντότητα έχει την δυνατότητα να ακολουθεί μόνο ένα λογιστικό σύστημα (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014).

Ως ένα πρώτο συμπέρασμα, μπορούμε να αναφέρουμε πως ο νέος νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αποτελεί ένα βασικό μεταρρυθμιστικό βήμα και ένα πολύ χρήσιμο και ουσιαστικό εργαλείο για όλες τις ελληνικές οντότητες στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο. Παρέχει τη δυνατότητα αποσύνδεσης των οικονομικών καταστάσεων από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζει αποτελεσματικότερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να εμπνέεται μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και να επιτυγχάνεται καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

5. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Οι τρεις κύριοι στόχοι της παρούσας έρευνας είναι:

Ι. Να προσδιορίσει το βαθμό προσαρμοστικότητας των ελληνικών εταιριών στην υποχρεωτική εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που έφερε η ψήφιση του νόμου 4308/2014.
ΙΙ. Να προσδιορίσει τα κόστη που συνεπάγεται η εφαρμογή του προαναφερθέντος νόμου.
ΙΙΙ. Να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις τα κόστη και τα οφέλη που σχετίζονται με την διαδικασία εναρμόνισης.

Πάνω σε αυτούς τους τρεις στόχους βασίζονται κατά κύριο λόγο και οι υποθέσεις της συγκεκριμένης έρευνας.

Α. Υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Μετά την ψήφιση του νομοσχεδίου στο τέλος του 2014, που έφερε τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις προ της υποχρεωτικής εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από 1.1.2015, υπήρξε ανησυχία από μερίδα του επιχειρηματικού κόσμου σχετικά με την επάρκεια του διαθέσιμου χρόνου που είχαν οι επιχειρήσεις για να προετοιμαστούν για την εναρμόνισή τους με τα ΕΛΠ. Υποστηριζόταν πως η προετοιμασία για την εφαρμογή του νόμου θα ήταν χρονοβόρα και τα κόστη εναρμόνισης αποτρεπτικά, για τις μικρές κυρίως επιχειρήσεις, ώστε να επιτευχθεί άμεση εναρμόνιση με τα ΕΛΠ.
Όμως, ο νόμος 4308/2014 περί εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έδινε την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και να τις αναπροσαρμόζουν με βάση τις απαιτήσεις των ΕΛΠ. Για αυτό το λόγο, εικάζουμε ότι οι επιχειρήσεις που επιθυμούσαν να εναρμονιστούν όσο το δυνατό πιο σύντομα με τον νέο νόμο μειώνοντας παράλληλα και το κόστος της απαραίτητης προετοιμασίας, θα ακολουθούσαν αυτόν τον τρόπο προετοιμασίας των οικονομικών τους καταστάσεων. Εικάζουμε επίσης πως οι επιχειρήσεις που ανήκουν εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά τους σε ξένους μετόχους ήταν εκείνες που κατά κύριο λόγο επιθυμούσαν την πιο άμεση εναρμόνιση με τα Ε.Λ.Π, με τις διοικήσεις και τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων αυτών να είναι πιο δεκτικά στη μετάβαση στα νέα ΕΛΠ, τα οποία έφερναν ορθότερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

σύμφωνα με τις απαιτήσεις τους καθώς και το πλεονέκτημα της συγκρισιμότητας. Επομένως διατυπώνουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

ΗΑ1: Επιχειρήσεις που επιθυμούσαν να εφαρμόσουν το νόμο 4308/2014 από 1/1/2015, επέλεξαν να προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και να τις αναπροσαρμόζουν με βάση τις απαιτήσεις των ΕΛΠ.

ΗΑ2: Επιχειρήσεις που ανήκουν εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά τους σε ξένους μετόχους, υιοθέτησαν τα ΕΛΠ άμεσα από 1/1/2015.

Β. Κόστη Εναρμόνισης

Βασιζόμενοι σε παρόμοιες μελέτες και σε συζητήσεις με αρμόδια στελέχη επιχειρήσεων συμπεραίνουμε ότι τα κόστη προετοιμασίας για την εναρμόνιση με τα ΕΛΠ αποτελούνται κατά κύριο λόγο από τα κόστη εκπαίδευσης του προσωπικού, παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών και προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών.

Οι μεγαλύτερου μεγέθους εταιρίες επωμίζονται σημαντικότερα κόστη που είναι σχετικά με την προετοιμασία και την έκθεση λογιστικών πληροφοριών, λόγω του αυξημένου όγκου και του μεγαλύτερου εύρους των συναλλαγών τους. Για αυτόν το λόγο οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, τουλάχιστον στη φάση υλοποίησης, δεν θεωρείται πιθανό πως μπορούν να αποκομίσουν οφέλη από την όλη διαδικασία και να μειώσουν τα κόστη εναρμόνισης. Για τους παραπάνω λόγους, θεωρούμε πως τα κόστη υλοποίησης για τις μεγαλύτερες σε μέγεθος εταιρίες, είναι υψηλότερα σε σχέση με τις μικρότερες. Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω διατυπώνονται οι ακόλουθες υποθέσεις:

ΗΒ1: Τα κόστη εναρμόνισης αποτελούνται κυρίως από τα κόστη εκπαίδευσης του προσωπικού, παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών και προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών.

ΗΒ2: Οι μεγαλύτερες σε μέγεθος εταιρίες εμφανίζουν υψηλότερα κόστη υλοποίησης από ότι οι μικρότερες επιχειρήσεις.

Γ. Κόστη και Οφέλη

Βασιζόμενοι σε παρόμοιες μελέτες και σε συζητήσεις με αρμόδια στελέχη επιχειρήσεων συμπεραίνουμε πως η πλειονότητα των αρμοδίων στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν τη πεποίθηση πως τα οφέλη που προκύπτουν από την εναρμόνιση με τα Ε.Λ.Π. δεν καλύπτουν τα σχετικά κόστη. Παρ' όλα αυτά, περιμένουμε πως η σχέση κόστους-οφέλους αξιολογείται διαφορετικά από διαφορετικούς τύπους επιχειρήσεων. Για αυτόν λοιπόν το λόγο πιστεύουμε πως επιχειρήσεις που εξολοκλήρου ή στην πλειονότητα έχουν ξένα κεφάλαια αλλά και επιχειρήσεις που καταφεύγουν σε ξένη χρηματοδότηση περιμένουν τα οφέλη να είναι υψηλότερα από τα αντίστοιχα κόστη. Συνοψίζοντας έχουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

ΗΓ1: Τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων θεωρούν πως τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δεν καλύπτουν τα σχετικά κόστη.

ΗΓ2: Τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων που καταφεύγουν σε ξένη χρηματοδότηση πιστεύουν πως τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι υψηλότερα από τα αντίστοιχα κόστη.

ΗΓ3: Τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων που εξολοκλήρου ή στην πλειονότητα έχουν ξένα κεφάλαια πιστεύουν πως τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι υψηλότερα από τα σχετικά κόστη.

6. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Η εμπειρική έρευνα πραγματοποιήθηκε το Μάιο και τον Ιούνιο του 2016 με την μέθοδο των ερωτηματολογίων. Αναφέρεται σε μη εισηγμένες εταιρίες του Ελληνικού επιχειρηματικού χώρου, κυρίως μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, βάση ετήσιου τζίρου. Με βάση τα στοιχεία των εταιριών όπως αυτά παρουσιάζονται στις επιμέρους ιστοσελίδες των εταιριών, επιχειρήθηκε αρχικά τηλεφωνική επικοινωνία με το οικονομικό τμήμα της κάθε εταιρίας. Στόχος ήταν να ενημερωθούν οι υποψήφιες για συμμετοχή στην έρευνα επιχειρήσεις σχετικά με το περιεχόμενο της έρευνας και να διερευνηθεί η ενδεχόμενη ύπαρξη ενδιαφέροντος για συμμετοχή. Εάν υπήρχε θετική ανταπόκριση γινόταν η αποστολή του ερωτηματολογίου κυρίως μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) στον υπεύθυνο της κάθε επιχείρησης. Το ερωτηματολόγιο απευθυνόταν είτε στον οικονομικό διευθυντή είτε στον υπεύθυνο λογιστηρίου που μπορούσαν υπεύθυνα να παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την έρευνα. Μετά την παρέλευση ενός εύλογου χρονικού διαστήματος χωρίς απάντηση, επικοινωνούσαμε για δεύτερη φορά τηλεφωνικώς με τους υπευθύνους των εταιριών που δεν είχαν απαντήσει, με σκοπό την ευγενική υπενθύμιση της έρευνας.

Το ερωτηματολόγιο είναι σε έκταση, πέντε σελίδες εκ των οποίων η πρώτη είναι το εξώφυλλο. Αποτελείται από δεκατρείς ερωτήσεις οι οποίες είναι κλειστού τύπου, με τέσσερις από αυτές να αφήνουν ανοιχτή την τελευταία επιλογή, ώστε ο συμμετέχων στην έρευνα να μπορεί να συμπληρώσει την απάντηση που θεωρεί ότι τον αντιπροσωπεύει καλύτερα. Επίσης σε τέσσερις ερωτήσεις δίδεται η δυνατότητα να επιλεχθούν παραπάνω από μία απαντήσεις. Η χρήση ερωτήσεων κλειστού τύπου προτιμήθηκε, στοχεύοντας στην γρήγορη και υψηλή ανταπόκριση των εταιριών. Για τον ίδιο λόγο δινόταν και η δυνατότητα το ερωτηματολόγιο να συμπληρωθεί ηλεκτρονικά, χωρίς να χρειάζεται να τυπωθεί, και να επιστραφεί επίσης ηλεκτρονικά άμεσα με e-mail. Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την δομή και το περιεχόμενο του ερωτηματολογίου, ο αναγνώστης δύναται να ανατρέξει στο παράρτημα.

Το δείγμα πάνω στο οποίο βασίστηκε η συγκεκριμένη έρευνα αποτελείται από εταιρίες που είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και κατ' επέκταση είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τις διατάξεις του Νόμου 4308/2014 για τα ΕΛΠ με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2015.

Βέβαια στο δείγμα υπάρχουν και περιπτώσεις επιχειρήσεων που εφάρμοσαν τα Ε.Λ.Π. και μετά το 2015. Το ερωτηματολόγιο εστάλη σε 50 εταιρίες, από τις οποίες απάντησαν τριάντα μία (31), οι οποίες και συνέθεσαν το τελικό δείγμα. Το ποσοστό ανταπόκρισης δηλαδή ανήλθε περίπου στο 62%.

Τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν στις εταιρίες που έδειξαν ενδιαφέρον αρχικά, μέσω e-mail και φαξ, ενώ οι απαντήσεις λήφθηκαν αντίστοιχα επίσης μέσω e-mail, φαξ ενώ σε μεμονωμένες περιπτώσεις επεστράφησαν τυπωμένα και συμπληρωμένα μέσω ταχυδρομείου. Οι παρακάτω πίνακες (1,2) παρουσιάζουν αναλυτικά τους τρόπους αποστολής και λήψης των ερωτηματολογίων.

Πίνακας 1: *Τρόπος αποστολής ερωτηματολογίου*

Τρόπος αποστολής ερωτηματολογίου	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Μέσω fax	2	4%
Μέσω e-mail	47	94%
Μέσω fax και e-mail	1	2%
Σύνολο	**50**	**100%**

Πίνακας 2: *Απαντημένα ερωτηματολόγια*

Απαντημένα ερωτηματολόγια	**Αριθμός Εταιριών**	**Ποσοστά**
Μέσω fax	3	10%
Μέσω e-mail	27	87%
Ταχυδρομείο	1	3%
Σύνολο	**31**	**100%**

6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΥΡΗΜΑΤΑ

Παρακάτω γίνεται ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας σύμφωνα με τους τρεις στόχους που διατυπώθηκαν στην προηγούμενη ενότητα.

Α. Υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Για τη διερεύνηση του βαθμού προσαρμοστικότητας των ελληνικών εταιριών στην υποχρεωτική εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, που έφερε η ψήφιση του νόμου 4308/2014 κάναμε χρήση δύο μεταβλητών: Του τρόπου προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας υιοθέτησης των Ε.Λ.Π.

Παρατηρούμε στον πίνακα 3 ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εταιριών του δείγματος (90%) υιοθέτησαν τα Ε.Λ.Π. άμεσα, από το πρώτο έτος (2015) υποχρεωτικής εφαρμογής του νόμου 4308/2014. Επιπρόσθετα, το μεγαλύτερο ποσοστό των εξεταζόμενων επιχειρήσεων (65%) επέλεξαν την προετοιμασία των οικονομικών τους καταστάσεων με το Ε.Γ.Λ.Σ και την αναπροσαρμογή τους με βάσει τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., ενώ αντίθετα σχετικά μικρό ποσοστό των επιχειρήσεων αυτών προτίμησαν την προετοιμασία των οικονομικών τους καταστάσεων μόνο με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (πίνακας 4α). Τα αποτελέσματα αυτά δείχνουν να είναι σύμφωνα με την υπόθεση ΗΑ1, την οποία διαμορφώσαμε στην προηγούμενη ενότητα, ότι δηλαδή οι επιχειρήσεις που επιθυμούσαν να εφαρμόσουν το νόμο 4308/2014 από 1/1/2015, επέλεξαν να προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και να τις αναπροσαρμόζουν με βάση τις απαιτήσεις των ΕΛΠ. Την αποδοχή της υπόθεσης αυτής ενισχύουν ακόμα περισσότερο τα συνδυαστικά αποτελέσματα του πίνακα 4β τα οποία δείχνουν πως από τις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν από το πρώτο έτος τα Ε.Λ.Π το μεγαλύτερο ποσοστό (64%) επέλεξε τη μέθοδο προετοιμασίας με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Πίνακας 3: *Ημερομηνία υιοθέτησης των Ε.Λ.Π.*

Ημερομηνία υιοθέτησης Ε.Λ.Π.	**Αριθμός Εταιριών**	**Ποσοστά**
2015	28	90%
2016	3	10%
Σύνολο	**31**	**100%**

Πίνακας 4α: *Τρόπος προετοιμασίας οικονομικών καταστάσεων*

Τρόπος προετοιμασίας οικονομικών καταστάσεων	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Μόνο με τα Ε.Λ.Π.	11	35%
Με το Ε.Γ.Λ.Σ και τις αναπροσαρμόζει με βάσει τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π. για σκοπούς παρουσίασης	20	65%
Σύνολο	**31**	**100%**

Πίνακας 4β: *Τρόπος προετοιμασίας οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τη μεταβλητή του χρόνου υιοθέτησης των Ε.Λ.Π*

Τρόπος προετοιμασίας / Ημερ/νια υιοθέτησης Ε.Λ.Π	**2015**	**2016**
Μόνο με τα Ε.Λ.Π.	10 (36%)	1
Με το Ε.Γ.Λ.Σ και τις αναπροσαρμόζει με βάσει τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π. για σκοπούς παρουσίασης	18 (64%)	2
Σύνολο	**28**	**3**

Αξίζει επίσης να παρατηρήσουμε στον πίνακα 5, πως μεγάλο ποσοστό των εταιριών (67,8%) εφάρμοσε τα Ε.Λ.Π. εξαιτίας της νομοθετικής υποχρέωσης. Αυτό αποτελεί στοιχείο που μπορεί να συνδεθεί άμεσα με την ημερομηνία υιοθέτησης των Ε.Λ.Π. Μπορεί μάλιστα, να θεωρηθεί κάλλιστα ως σημαντικός παράγοντας που ώθησε το παρατηρούμενο στην έρευνα μεγάλο ποσοστό των εταιριών σε άμεση εναρμόνιση με τα Ε.Λ.Π. Η πρωτοβουλία της διοίκησης εμφανίζεται ως αιτία της εφαρμογής των νέων προτύπων για το 25,8% του δείγματος, με την άντληση δανειακών κεφαλαίων από το εξωτερικό και το αίτημα των μετόχων να είναι λιγότερο συχνές αιτίες. Τέλος, η ανάγκη άντλησης δανειακών κεφαλαίων από το εσωτερικό δεν εμφανίζεται να αποτελεί αιτία εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις του δείγματος.

Πίνακας 5: *Αιτία εφαρμογής των Ε.Λ.Π.*

Αιτία Εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Πρωτοβουλία διοίκησης	8	25,8%
Αίτημα μετόχων	1	3,2%
Ανάγκη άντλησης δανειακών κεφαλαίων από το εσωτερικό	0	0,0%
Ανάγκη άντλησης δανειακών κεφαλαίων από το εξωτερικό	1	3,2%
Νομοθετική υποχρέωση	21	67,8%
Σύνολο	31	100%

Την παρατήρηση πως η ανάγκη άντλησης δανειακών κεφαλαίων από το εξωτερικό δεν αποτελεί σημαντική αιτία εφαρμογής των Ε.Λ.Π. έρχονται να ενισχύσουν και τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον πίνακα 6 και αφορούν τη συχνότητα προσφυγής των εταιριών του δείγματος στην ξένη χρηματοδότηση. Παρατηρούμε πως το ποσοστό των επιχειρήσεων που προσφεύγουν, είτε συχνά είτε περιοδικά, στην ξένη χρηματοδότηση είναι χαμηλό (13%), με τις υπόλοιπες είτε απλά να εξετάζουν προς το παρόν το ενδεχόμενο μελλοντικά να προσφύγουν σε αναζήτηση ξένων κεφαλαίων είτε να μην ενδιαφέρονται καθόλου για το συγκεκριμένο είδος χρηματοδότησης (87%).

Πίνακας 6: *Συχνότητα προσφυγής στην ξένη χρηματοδότηση*

Συχνότητα προσφυγής στην ξένη χρηματοδότηση	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Συχνά	2	6,5%
Περιοδικά	2	6,5%
Υπό εξέταση	10	32%
Καμία	17	55%
Σύνολο	**31**	**100%**

Επειδή θεωρούμε πως το να ανήκει εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά της μια επιχείρηση, σε ξένους μετόχους ήταν ένας σημαντικός λόγος για την άμεση υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. από τον πρώτο χρόνο υποχρεωτικής εφαρμογής τους (Υπόθεση ΗΑ2), ορίσαμε μία αντίστοιχη μεταβλητή για την έρευνα του συγκεκριμένου ισχυρισμού και αυτή ήταν: Η ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου.

Πίνακας 7α: *Ιδιοκτησία μετοχικού κεφαλαίου*

Ιδιοκτησία μετοχικού κεφαλαίου	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε Έλληνες μετόχους	16	52%
Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε ξένους μετόχους	15	48%
Σύνολο	31	100%

Παρατηρούμε πως στη συγκεκριμένη περίπτωση (όπως απεικονίζεται στον πίνακα 7α) το δείγμα είναι μοιρασμένο. Το 48% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα ανήκει εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε ξένους μετόχους, ενώ αντίστοιχα το 52% ανήκει εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε Έλληνες μετόχους. Αναλύοντας περισσότερο τα αποτελέσματα και συσχετίζοντας αυτή τη φορά τη μεταβλητή της ιδιοκτησίας του μετοχικού κεφαλαίου με τη μεταβλητή του χρόνου υιοθέτησης των Ε.Λ.Π, αποκομίζουμε τα αποτελέσματα που απεικονίζονται στον πίνακα 7β. Σε αυτά βλέπουμε πως από το σύνολο των επιχειρήσεων που ανήκουν εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά τους σε ξένους μετόχους, το 100% αυτών υιοθέτησαν τα Ε.Λ.Π από το πρώτο έτος υποχρεωτικής εφαρμογής τους ενώ αντίθετα το ίδιο δεν συνέβη στον ίδιο βαθμό στην περίπτωση των επιχειρήσεων που ανήκουν εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε Έλληνες μετόχους. Το συμπέρασμα αυτό συμβαδίζει με την υπόθεση ΗΑ2.

Πίνακας 7β: *Έτος εφαρμογής Ε.Λ.Π σε σχέση με ιδιοκτησία μετοχικού κεφαλαίου*

Ιδιοκτησία μετοχικού κεφαλαίου / Ημερομηνία υιοθέτησης Ε.Λ.Π	**2015**	**2016**
Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε Έλληνες μετόχους	13 (80%)	3
Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε ξένους μετόχους	15 (100%)	0
Σύνολο	28	3

Β. Κόστη Εναρμόνισης

Παρατηρώντας τα αποτελέσματα του πίνακα 8, βλέπουμε πως από τις απαντήσεις που συλλέχτηκαν, προσδιορίστηκαν τέσσερα είδη κοστών εναρμόνισης: κόστη εκπαίδευσης προσωπικού, διπλής έκθεσης οικονομικών καταστάσεων, συμβουλευτικών υπηρεσιών και προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών. Από τα τέσσερα αυτά κόστη, αυτά της εκπαίδευσης προσωπικού, των συμβουλευτικών υπηρεσιών και της προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών είναι εκείνα που συγκέντρωσαν το μεγαλύτερο ποσοστό επιλογής από τα αρμόδια στελέχη, ως τα σημαντικότερα κόστη εναρμόνισης με τα Ε.Λ.Π. Το αποτέλεσμα αυτό μας οδηγεί στην αποδοχή της υπόθεσης ΗΒ1.

Πίνακας 8: *Τύποι κοστών εναρμόνισης*

Τύπος εξόδου	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Εκπαίδευση προσωπικού	13	42%
Διπλή έκθεση	5	16%
Συμβουλευτικές υπηρεσίες	15	48,4%
Προσαρμογή πληροφοριακών συστημάτων υπολογιστών	14	45,2%

Καθώς το δείγμα της έρευνας αποτελείται κυρίως από μεσαίες και μικρές επιχειρήσεις, (μόλις μία μεγάλη επιχείρηση ανταποκρίθηκε θετικά και έλαβε μέρος στην έρευνα), η σύγκριση των αποτελεσμάτων όσον αφορά το ποιες επιχειρήσεις εμφανίζουν υψηλότερα κόστη υλοποίησης θα γίνει ανάμεσα στις δύο προαναφερθείσες κατηγορίες εταιριών από άποψη μεγέθους.
Όπως μπορούμε να δούμε και στον πίνακα 9α το δείγμα της έρευνας είναι μοιρασμένο ανάμεσα στις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων με το να αποτελείται από μεσαίες επιχειρήσεις και το από μικρές.

Πίνακας 9α: *Μέγεθος επιχείρησης*

Μέγεθος	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Μεγάλη	1	3%
Μεσαίου	16	52%
Μικρή	14	45%
Σύνολο	31	100%

Η σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ των μεσαίων και μικρών επιχειρήσεων όπως παρουσιάζονται στον πίνακα 9β, έγινε με βάση το κριτήριο του πόσες ποσοτικά επιχειρήσεις επωμίστηκαν παραπάνω από μία κατηγορία κόστους πάντα με βάση τα λεγόμενα των αρμόδιων στελεχών τους, που συμμετείχαν στην έρευνα. Μετρήσαμε δηλαδή πόσες μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις παρουσίασαν παραπάνω από έναν τύπο κόστους εναρμόνισης και αντίστοιχα πόσες μικρού μεγέθους. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως το 56,25% των μεσαίων επιχειρήσεων (9 από τις 16 που συμμετείχαν στην έρευνα) παρουσίασαν παραπάνω από ένα τύπο κόστους κατά τη διαδικασία εναρμόνισής τους με τα Ε.Λ.Π ενώ το αντίστοιχο ποσοστό στις μικρές επιχειρήσεις ήταν μόλις 21,43%. Τα αποτελέσματα αυτά συμβαδίζουν με την υπόθεση ΗΒ2 που αναφέρει πως οι μεγαλύτερες σε μέγεθος εταιρίες εμφανίζουν υψηλότερα κόστη υλοποίησης συνολικά από ότι οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις.

Πίνακας 9β: *Επιχειρήσεις με περισσότερα του ενός κόστη*

Μέγεθος εταιριών	Αριθμός εταιριών	Αριθμός εταιριών με περισσότερα του ενός τύπου κόστη	Ποσοστά
Μεσαίου	16	9	56,25%
Μικρή	14	3	21,43%

Μία επιπρόσθετη πληροφορία άξια αναφοράς, που προέκυψε από δύο ερωτήσεις που τέθηκαν στις εταιρίες του δείγματος, αφορά το αν οι επιχειρήσεις είχαν προϋπολογίσει τα κόστη υιοθέτησης των Ε.Λ.Π. και αν όχι ποια ήταν η αιτία που δεν προέβησαν στην εν λόγω ενέργεια. Όπως μπορούμε να δούμε και στους παρακάτω πίνακες (10, 11) 16 από τις 31 (52%) επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην έρευνα δεν είχαν προϋπολογίσει τα κόστη υιοθέτησης των Ε.Λ.Π. διότι είτε η αλλαγή της σχετικής νομοθεσίας συνέβη γρήγορα είτε δεν χρησιμοποιούν σύστημα προϋπολογισμού. Πιο συχνή αιτία για τον μη υπολογισμό των κοστών εναρμόνισης από της επιχειρήσεις του δείγματος είναι ότι η αλλαγή της σχετικής νομοθεσίας έγινε πολύ γρήγορα σε ποσοστό 68,7% επί του συνόλου των 16 που δεν προϋπολόγισαν τα κόστη υιοθέτησης.

Πίνακας 10: *Προϋπολογισμός των κοστών εναρμόνισης*

Έχουν προϋπολογιστεί τα κόστη υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.	Αριθμός εταιριών	Ποσοστά
Ναι	15	48%
Όχι	16	52%
Σύνολο	**31**	**100%**

Πίνακας 11: *Λόγοι μη προϋπολογισμού των κοστών εναρμόνισης*

Λόγοι που δεν προϋπολογίστηκαν τα κόστη υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Η αλλαγή της σχετικής νομοθεσίας έγινε πολύ γρήγορα	11	68,7%
Δεν χρησιμοποιείται σύστημα προϋπολογισμού	5	31,3%

Γ. Κόστη και Οφέλη

Όπως μπορούμε να δούμε και στον πίνακα 12 που έπεται, ένα μεγάλο ποσοστό των συμμετεχόντων στην έρευνα (83,8%) πιστεύει πως τα Ε.Λ.Π. έχουν τη δυνατότητα να είναι ένα χρήσιμο λογιστικό σύστημα για τις επιχειρήσεις καθώς προσφέρει χρησιμότερη πληροφόρηση στους επενδυτές, μέσω της ενίσχυσης της συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μεταξύ των επιχειρήσεων. Με αυτό τον τρόπο ακολούθως, δίνεται επίσης η ευκαιρία στις επιχειρήσεις για ευκολότερη πρόσβαση στις ξένες χρηματοδοτικές αγορές.

Τα Ε.Λ.Π., σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, δεν προμηθεύουν με ωφέλιμες πληροφορίες μόνο τους εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αλλά συντελούν επίσης και στην καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Έτσι, για το 54,8% του δείγματος τα νέα πρότυπα βοηθούν και την διοίκηση, ως μια πολύ καλή πηγή πληροφοριών, για τη λήψη σωστότερων αποφάσεων.

Πίνακας 12: *Οφέλη της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π.*

Οφέλη της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π.	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Χρήσιμη πληροφόρηση στους επενδυτές	26	83,8%
Δυνατότητα μείωσης διοικητικού κόστους	3	9,6%
Λύσεις για συναλλαγές που δεν έχουν ρυθμιστεί ακόμα	3	9,6%
Καλή πηγή πληροφοριών για την διοίκηση	17	54,8%
Ακριβοδίκαιο λογιστικό σύστημα	17	54,8%

Στην ίδια ερώτηση, η οποία αφορά τα οφέλη που αποκομίζουν οι επιχειρήσεις με την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π., οι ερωτηθέντες δεν φαίνεται να πιστεύουν πως τα νέα πρότυπα προσφέρουν λύσεις για συναλλαγές που δεν είχαν ακόμα ρυθμιστεί (9,6%) ενώ επίσης πολύ χαμηλό είναι και το ποσοστό των ερωτηθέντων (9,6%) που θεωρούν πως η υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. μπορεί να δώσει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να μειώσουν το διοικητικό τους κόστος.

Στη προσπάθεια μας για σύγκριση των κοστών με τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να αξιολογήσουν τη σχέση κόστους – οφέλους στην επιχείρησή τους και εν συνεχεία να δηλώσουν ποια υπερισχύουν. Έτσι, σύμφωνα με το 77,4% των ερωτηθέντων τα κόστη που επωμίζονται οι επιχειρήσεις από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π υπερισχύουν των οφελών που προκύπτουν. Αναλύοντας περαιτέρω το αποτέλεσμα αυτό, αξίζει να σημειωθεί πως ποσοστό 9,7% του δείγματος πιστεύει πως τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα κόστη στο παρόν αλλά ούτε πιστεύεται πως κάτι τέτοιο θα πραγματοποιηθεί στο μέλλον ενώ ποσοστό 67,7% πιστεύει πως προς το παρόν τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα κόστη αλλά στο μέλλον θα τα υπερκαλύψουν. Έτσι τα αποτελέσματα αυτά μας οδηγούν στην αποδοχή της υπόθεσης ΗΓ1. Τέλος η αντίθετη άποψη, ότι δηλαδή τα οφέλη από την υιοθέτηση των νέων προτύπων είναι περισσότερα και υπερκαλύπτουν τα αντίστοιχα κόστη υποστηρίζεται από μόλις το 22,6% του δείγματος.

Πίνακας 13: *Σχέση κοστών και οφελών της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π.*

Κόστη και οφέλη	**Αριθμός εταιριών**	**Ποσοστά**
Τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα κόστη	3	9,7%
Προς το παρόν τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα κόστη	21	67,7%
Τα οφέλη υπερκαλύπτουν τα κόστη	7	22,6%
Σύνολο	**31**	**100**

Εξετάζοντας την εγκυρότητα της υπόθεσης ΗΓ2 σύμφωνα με την οποία τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων που καταφεύγουν σε ξένη χρηματοδότηση πιστεύουν πως τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι υψηλότερα από τα αντίστοιχα κόστη, δεν ανακαλύφθηκε ότι υπάρχει άμεση συσχέτιση ανάμεσα στις δύο μεταβλητές. Από το σύνολο των ερωτηθέντων που καταφεύγουν σε ξένη χρηματοδότηση οι μισοί θεωρούν πως τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα κόστη ενώ οι υπόλοιποι μισοί το αντίθετο. Επομένως η υπόθεση ΗΓ2 δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή.

Όπως διαπιστώθηκε από την έρευνα και έχει ήδη αποτυπωθεί στον πίνακα 7α, σχετικά με το μετοχικό κεφάλαιο των συμμετεχόντων στην έρευνα επιχειρήσεων το 52% του δείγματος ανήκει εξολοκλήρου ή στην πλειονότητα σε Έλληνες μετόχους ενώ το 48% σε ξένους μετόχους. Σύμφωνα με ανάλυση που έγινε στο δείγμα που το μετοχικό του κεφάλαιο ανήκει εξολοκλήρου ή στην πλειονότητα σε ξένους μετόχους, το 100% αυτών πιστεύει πως τα οφέλη γενικά δεν υπερκαλύπτουν τα σχετικά κόστη. Παρά ταύτα, αξίζει να σημειωθεί πως το 87% του παραπάνω δείγματος πιστεύει πως μελλοντικά υπάρχει πιθανότητα τα οφέλη να υπερκαλύψουν τα αντίστοιχα κόστη. Εντούτοις, το συμπέρασμα μας οδηγεί στην μη αποδοχή της υπόθεσης ΗΓ3.

7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο νόμος 4308/2014, που θεσμοθετήθηκε από το Ελληνικό κράτος, επιδιώκει να φέρει αφενός την περαιτέρω απλοποίηση των κανόνων για τις επιχειρηματικές συναλλαγές και αφετέρου την ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας μας. Με γνώμονα τις σχετικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και τις διεθνείς πρακτικές και στοχεύοντας στην κλιμάκωση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, επιχειρείται η εισαγωγή ενός ολοκληρωμένου θεσμικού πλαισίου, που αποτελεί ένα από τα σημαντικά βήματα για τη δημιουργία ενός ελκυστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η παρούσα έρευνα έχει ως στόχο την μελέτη της εναρμόνισης των Ελληνικών μη εισηγμένων επιχειρήσεων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα από τη σκοπιά της ευρύτερης ανάλυσης κόστους-οφέλους (cost-benefit analysis). Για την επιτυχία του συγκεκριμένου εγχειρήματος, προσδιορίσαμε και αξιολογήσαμε τα κόστη που προκύπτουν από την αφομοίωση και την εφαρμογή των νέων προτύπων, ενώ με βάση τη σχέση κόστους-οφέλους, επιχειρήσαμε να ερμηνεύσουμε τις απόψεις των οικονομικών στελεχών των μη εισηγμένων εταιριών σχετικά με το θέμα.

Τα οφέλη από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π., η οποία συνάντησε σε ορισμένες περιπτώσεις και αντιστάσεις όπως συχνά συμβαίνει με κάθε τι νέο το οποίο επιχειρεί να επιφέρει εκτεταμένες αλλαγές, είναι σημαντικά, και πολλά από αυτά αναγκαία για τον εκσυγχρονισμό του ελληνικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Ένα παράδειγμα αυτών αποτελεί και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων, η οποία διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών θέσεων των επιχειρήσεων, όχι μόνο στο επίπεδο της ελληνικής επικράτειας αλλά και διεθνώς. Έτσι, όσον αφορά τις ελληνικές εταιρίες, τις καθιστά περισσότερο αξιόπιστες και ελκυστικές για τους ξένους επενδυτές δια μέσου της δυνατότητας πλέον να συγκριθούν με αντίστοιχες του εξωτερικού. Με αυτόν τον τρόπο, ενισχύεται η δυνατότητα των επιχειρήσεων, που εξετάζουν αυτό τον τρόπο χρηματοδότησης, να αναζητήσουν κεφάλαια στην ξένη χρηματοοικονομική αγορά, χωρίς να απαιτείται η υιοθέτηση των υψηλού κόστους Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που θα αποτελούσε αποτρεπτική επιβάρυνση για τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεις.

Επίσης μέσω των Ε.Λ.Π. καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία του παρελθόντος προχωρώντας στην αντικατάσταση χιλίων διακοσίων και πλέον σελίδων προηγούμενης νομοθεσίας. Το σύνολο των λογιστικών κανόνων κατ' αυτόν τον τρόπο συναντάται πλέον σε ένα νομοθέτημα, διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Σε αυτό το πλαίσιο της διάρθρωσής του, διαβαθμίζεται επίσης το λογιστικό κόστος των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους αυξάνοντας έτσι την ασφάλεια δικαίου και μειώνοντας το διοικητικό βάρος. Το παραπάνω, αποτελεί βέβαια και στοιχείο που επιβεβαιώσαμε και στα αποτελέσματα της έρευνάς μας, ότι αποτελεί κοινή πεποίθηση των στελεχών του επιχειρηματικού κόσμου, που χαρακτήρισε σε μεγάλο ποσοστό το νέο νομοθέτημα ως ένα ακριβοδίκαιο λογιστικό σύστημα.

Όλα αυτά επιτυγχάνονται ενώ καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες των παλαιών νομοθετημάτων, ενώ η μείωση του κόστους που επιβαρύνει τις επιχειρήσεις επιτυγχάνεται με την εισαγωγή κανόνων τήρησης λογιστικών βιβλίων ενσωματωμένων στις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές διασφαλίζοντας ταυτόχρονα τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών και άλλων ελέγχων.

Ωστόσο η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάζει και προβλήματα που δεν μπορούν να θεωρηθούν αμελητέα. Συχνά άλλωστε σε κάθε τι νεοεμφανιζόμενο παρουσιάζονται και αρκετές δυσκολίες για κάθε ελληνική εταιρία ανάλογα βέβαια με τα χαρακτηριστικά και τον τρόπο οργάνωσης της. Σύμφωνα με την έρευνα η εναρμόνιση με τα νέα πρότυπα επιβαρύνει τις επιχειρήσεις με κόστη που είναι σχετικά με την επιμόρφωση του προσωπικού, τις συμβουλευτικές εταιρίες και την προσαρμογή των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών, τα οποία θεωρούνται από το δείγμα ως τα πιο σημαντικά έξοδα. Εντούτοις, μεγαλύτερα κόστη υιοθέτησης των Ε.Λ.Π φάνηκε να παρουσιάζουν οι μεγαλύτερες σε μέγεθος επιχειρήσεις σε σχέση με τις μικρότερες, λόγω του αυξημένου όγκου και του μεγαλύτερου εύρους των συναλλαγών τους. Τα συγκεκριμένα κόστη δεν φαίνονται, τουλάχιστον προς το παρόν, να υπερκαλύπτονται από τα οφέλη της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π σύμφωνα με τη γνώμη των οικονομικών στελεχών που συμμετείχαν στην έρευνα. Η παραπάνω βέβαια σχέση κόστους –οφέλους πιστεύεται ότι θα αντιστραφεί στο μέλλον, με τα οφέλη να υπερκαλύπτουν τα σχετικά κόστη μακροπρόθεσμα σύμφωνα με το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος.

Μέχρι σήμερα, οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα είχαν προσαρμόσει τον τρόπο σκέψης και κατ' επέκταση την λειτουργία τους, βάσει των κανόνων παλαιότερων νομοθετημάτων. Έτσι, μια σημαντική δυσκολία που παρουσιάζεται από την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. είναι και η αποδέσμευση από ένα γνώριμο και εδραιωμένο σύστημα και η αλλαγή της φιλοσοφίας της διοίκησης για τη διαμόρφωση μιας νέας λογιστικής πολιτικής, τα οποία απαιτούν και έναν αντίστοιχο του μεγέθους των αλλαγών χρόνο προσαρμογής. Ένα παράπονο μερίδας του επιχειρηματικού κόσμου ήταν αρχικά ο ισχυρισμός για ανεπάρκεια του χρόνου που δινόταν για τη προσαρμογή με τα Ε.Λ.Π, πρόβλημα που στην πράξη και σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας δε φάνηκε να εμπόδισε τη συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων από το να ολοκληρώσουν τις διαδικασίες εναρμόνισης στον προαπαιτούμενο χρόνο.

Συμπερασματικά, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. πέρα από τα κάποια προβλήματα που τη συνοδεύουν, επιφέρει αλλαγές που φιλοδοξούν να φέρουν θετικές επιδράσεις στην οικονομική λειτουργία των ελληνικών επιχειρήσεων. Οι αλλαγές αυτές είναι καινοτόμες, σύμφωνες με τα σύγχρονα δεδομένα ενώ αποτελούν σίγουρα τη βάση για τη δημιουργία ενός ευέλικτου και καλύτερου οικονομικού περιβάλλοντος στη χώρα μας. Οι ελληνικές εταιρείες προσαρμόστηκαν στη πλειονότητά τους έγκαιρα στην νέα πραγματικότητα που έφερε το νέο νομοθέτημα των Ε.Λ.Π. και το στοίχημα που απομένει είναι να γίνουν στο εγγύς μέλλον ορατά και τα σημαντικά οφέλη που αναμένουν τόσο το κράτος όσο και τα οικονομικά στελέχη των επιχειρήσεων από την εφαρμογή των νέων προτύπων.

Παρ' όλα αυτά, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα μόνο μέρος του αναγκαίου εγχειρήματος για τη δημιουργία ενός ελκυστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος στη χώρα μας. Είναι λοιπόν σημαντικό αυτό το εγχείρημα του εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος να συνοδευτεί στο μέλλον με τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης, την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας μέσω σύγχρονων ηλεκτρονικών εφαρμογών και της απλοποίησης των διαδικασιών που αφορούν τις επιχειρήσεις, αλλά προπάντων με την αντιμετώπιση των επιχειρήσεων με βάση την αντίληψη ότι κυρίως μέσω αυτών επιτυγχάνεται η ανάπτυξη σε μια χώρα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ:





ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Σχετικά με τα Κόστη και οφέλη της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014)

Ερωτήσεις:

1) Η επιχείρηση σας προετοιμάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα:

- ☐ i. Μόνο με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)
- ☐ ii. Με ΕΓΛΣ και τις αναπροσαρμόζει με βάσει τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για σκοπούς παρουσίασης

2) Από πότε η επιχείρηση σας εφαρμόζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014)

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

3) Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) από την επιχείρηση σας έγινε εξαιτίας: (μπορούν να επιλεχθούν περισσότερες από μία απαντήσεις)

- ☐ i. Πρωτοβουλίας της διοίκησης
- ☐ ii. Αιτήματος των μετόχων
- ☐ iii. Ανάγκης για άντληση δανειακών κεφαλαίων από το εσωτερικό
- ☐ iv. Ανάγκης για άντληση δανειακών κεφαλαίων από το εξωτερικό
- ☐ v. Νομοθετικής υποχρέωσης

vi. Άλλοι λόγοι, παρακαλώ προσδιορίστε τους:

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

4) Ποια από τα παρακάτω είναι τα σημαντικότερα έξοδα, για την επιχείρηση σας, από την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014): (μπορούν να επιλεχθούν περισσότερες από μία απαντήσεις)

☐ i. Εκπαίδευση προσωπικού

☐ ii. Διπλή έκθεση των οικονομικών καταστάσεων (double reporting)

☐ iii. Συμβουλευτικές υπηρεσίες

☐ iv. Προσαρμογή των πληροφοριακών συστημάτων των υπολογιστών

v. Άλλα κόστη, παρακαλώ προσδιορίστε τα:

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

5) Έχουν προϋπολογιστεί τα κόστη της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014):

☐ i. Ναι

☐ ii. Όχι

6) Τα κόστη της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) δεν προϋπολογίστηκαν διότι:
(συμπληρώνεται μόνο αν η απάντηση στην ερώτηση 5 ήταν: Όχι)
(μπορούν να επιλεχθούν περισσότερες από μία απαντήσεις)

☐ i. Η αλλαγή της σχετικής νομοθεσίας έγινε πολύ γρήγορα

☐ ii. Η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί σύστημα προϋπολογισμού

iii. Άλλοι λόγοι, παρακαλώ προσδιορίστε τους:

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

7) Κατά τη γνώμη σας η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) προσφέρει τα ακόλουθα πλεονεκτήματα: (μπορούν να επιλεχθούν περισσότερες από μία απαντήσεις)

- ☐ i. Ενισχύει τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μεταξύ των επιχειρήσεων
- ☐ ii. Προσφέρει στην διοίκηση μία καλή πηγή πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων
- ☐ iii. Προσφέρει λύσεις για συναλλαγές που δεν έχουν ρυθμιστεί/νομοθετηθεί ακόμα
- ☐ iv. Είναι ένα αντικειμενικό/ακριβοδίκαιο λογιστικό σύστημα
- ☐ v. Προσφέρει τη δυνατότητα για μείωση του διοικητικού κόστους στις μικρές επιχειρήσεις

vi. Άλλα πλεονεκτήματα, παρακαλώ προσδιορίστε τα:

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

8) Πως αξιολογείτε τη σχέση ανάμεσα στα κόστη και τα οφέλη της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) από την επιχείρηση σας:

- ☐ i. Τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα σχετικά κόστη
- ☐ ii. Τα οφέλη δεν υπερκαλύπτουν τα σχετικά κόστη προς το παρόν, αλλά αναμένετε να το κάνουν στο μέλλον
- ☐ iii. Τα οφέλη υπερκαλύπτουν τα σχετικά κόστη

9) Το προσωπικό της επιχείρησης σας εκπαιδεύτηκε για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) από συμβουλευτικές/ελεγκτικές εταιρίες:

- ☐ i. Ναι
- ☐ ii. Όχι

10) Η επιχείρησή σας χρησιμοποιεί υπηρεσίες συμβούλων επιχειρήσεων:

☐ i. Ναι

☐ ii. Όχι

11) Ποια είναι η σχέση της επιχείρησης σας με την ξένη χρηματοοικονομική αγορά

☐ i. Καταφεύγει συχνά σε αυτό το είδος χρηματοδότησης

☐ ii. Καταφεύγει περιοδικά σε αυτό το είδος χρηματοδότησης

☐ iii. Δεν καταφεύγει στην ξένη αγορά προς το παρόν, αλλά εξετάζει αυτό το είδος χρηματοδότησης

☐ iv. Δεν την ενδιαφέρει αυτό το είδος χρηματοδότησης

11) Θα χαρακτηρίζατε την επιχείρηση σας ως:

☐ i. Μικρή επιχείρηση

☐ ii. Μεσαίου μεγέθους επιχείρηση

☐ iii. Μεγάλη επιχείρηση

iv. Άλλος χαρακτηρισμός:

Συμπληρώστε την απάντησή σας εδώ →.....

12) Το μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης ανήκει:

☐ i. Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε Έλληνες μετόχους

☐ ii. Εξολοκλήρου ή στην πλειονότητά του σε ξένους μετόχους

ΑΝΑΦΟΡΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ Astbooks (2015), Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταγάκη Ε. – Σταγάκη Ο. Ο.Ε.
- ✓ Κορομηλάς Α. Γ. και Τσιαουσίδου Θ. Μ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308 (Φ.Ε.Κ. 251/Α'/24.11.2014), 2η Έκδοση, Εκδόσεις Tax Advisors Ε.Π.Ε., Αθήνα.
- ✓ Σγουρινάκης Ν. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✓ Λεκαράκου Κατερίνα, 2012, ''Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο'', εκδόσεις Λεκαράκου, Αθήνα.
- ✓ Ντζανάτος Δημήτριος, 2008, ''Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά'', εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- ✓ Grant Thornton, 2006, ''Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.).- Αναλυτική παρουσίαση'', Β' έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.
- ✓ Ε.Τουρνά – Γερμανού (2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Κεφάλαιο 8 ΕΓΛΣ και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» (2014).
- ✓ Αχείλας Γ. και Νικολαΐδου Ε. και Μαρκόπουλος Θ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014), Παρουσίαση της KPMG.
- ✓ BDO (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Ενημερωτική ημερίδα της Globaltraining.
- ✓ Δαλιάνης Γ. και Δεληγιάννης Θ. (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία Εξέλιξη.
- ✓ Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (2015), Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

- ✓ Μαρκάζος Κ. (2014), Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι.
- ✓ Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ. (2015), Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σημειώσεις Σεμιναρίων Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.
- ✓ Νόμος Υπ' Αριθ. 4308 (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014.
- ✓ Πετράκης Ε. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, Παρουσίαση της TMS Auditors.
- ✓ Χριστοδούλου Μ. (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα.
- ✓ PWC, Tax Bulletin, Ιανουάριος 2015.
- ✓ Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος (2009), ''Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης'', Αθήνα.
- ✓ Γιαννάκη Βάνα, 2015, ''Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- νόμος 4308, μεταμορφώνει το Ε.Γ.Λ.Σ. σε Δ.Λ.Π.
- ✓ Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΦΕΚ 251, Τεύχος Α', Ν.4308/2014.
- ✓ Financial Press.gr, 2014, ''Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα''.
- ✓ Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014, ''Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα''.
- ✓ Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014, ''Η επιμέτρηση στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π.''.
- ✓ Αναγνώστου, Ε. (2015), "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα", Αθήνα.

<u>ΛΟΙΠΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ</u>

- ✓ Taxheaven.gr, 2015, ''Νόμος υπ΄ αριθμόν 3229/2004''.
- ✓ Taxpress.gr, 2014, *''Έφαρμογή Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων''.*