



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

**«Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις
μικρομεσαίες επιχειρήσεις»**

Φοιτητής/Φοιτήτρια: Κωστάκης Αλέξης

A.M.: 7110M026

Επιβλέπων Καθηγητής: Αναστάσιος Τσάμης

**Εξεταστική Επιτροπή: Αναστάσιος Τσάμης, Ιωάννης Φίλος, Απόστολος
Αποστόλου**

Αθήνα

Δεκέμβριος / 2012

Τελικό κείμενο διπλωματικής

ΑΛΕΞΗΣ ΚΩΣΤΑΚΗΣ

.....

(Υπογραφή)

Περιεχόμενα

εισαγωγή.....	4
1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	6
1.1. Ιστορική εξέλιξη.....	6
1.2. Στόχοι ίδρυσης IASC & IASB	7
1.3. Το πλαίσιο Κατάρτισης (framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.....	8
1.4. Η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα	10
2. ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	12
2.1. Ορισμός.....	13
2.2. Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών».....	13
2.3. Π.Δ. 1123/1980 ««Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».....	14
2.4. Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων».....	15
2.5. Κ.Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος».....	16
3. ΤΟ Δ.Π.Χ.Α ΓΙΑ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΣΑΙΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	18
3.1. Γενικά	18
3.2. Σύνοψη του Δ.Π.Χ.Α. ΓΙΑ Μ.Μ.Ε	20
3.3. Βασικές αρχές του προτύπου	32
3.4. Ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης.....	33
3.5. Οι βασικές διαφορές του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.....	36
4. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	41
4.1. Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.....	42
4.2. Η έννοια της μικρομεσαίας επιχείρησης στην Ε.Ε.....	42
4.3. Οι μικρομεσαίες οντότητες βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας	46
4.4. Οι μικρομεσαίες οντότητες βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου	47
4.5. Οι μικρομεσαία επιχείρηση όπως ορίζεται από τα Ηνωμένα Έθνη	48
4.6. Η σημασία της μικρομεσαίας επιχείρησης για την Ευρωπαϊκή οικονομία	48

5. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. στην Ελλάδα	49
5.1. Η εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου	50
5.2. Επιπτώσεις	52
6. ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ	57
6.1. Στόχος	57
6.2. Μεθοδολογία	57
6.3. Καταγραφή των βασικότερων διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	58
6.4 Ερωτηματολόγιο	65
7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	75
7.1. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	77
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	79

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός πως η παγκόσμια οικονομική κρίση που βιώνουμε τα τελευταία χρόνια έχει εισάγει στην καθημερινή συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων πλήθος αστάθμητων παραγόντων με συνέπεια την αύξηση του βαθμού δυσκολίας λήψης και υλοποίησης αποφάσεων από μέρους τους αναφορικά με την αντιμετώπιση των προβλημάτων που σχετίζονται με την ταμειακή ρευστότητα, τα επιχειρηματικά τους σχέδια και γενικότερα την οικονομική τους θέση.

Σε ένα τέτοιο περιβάλλον αναδεικνύεται ως μείζονος σημασίας θέμα, το πλαίσιο που προδιαγράφει την δημοσίευση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών, και ειδικότερα για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας, των Μικρών και Μεσαίων Επιχειρήσεων (ΜΜΕ).

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρές και Μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις (εφεξής «Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.» ή «Πρότυπο»), θα αποτελέσει τη μεγαλύτερη αλλαγή στον λογιστικό χώρο μετά την υιοθέτηση και ευρεία αποδοχή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς («Δ.Π.Χ.Α.»). Η εφαρμογή του αποτελεί αντικείμενο συζητήσεων και σίγουρα προβληματίζει ένα μεγάλο ποσοστό επιχειρήσεων που έως τώρα είχαν συνηθίσει λειτουργώντας σε ένα λογιστικό πλαίσιο με λιγότερες απαιτήσεις. Βάσει της εμπειρίας που έχει συσσωρευτεί από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α από τις εισηγμένες κυρίως εταιρίες, είναι σχεδόν σίγουρο ότι το εγχείρημα της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α για τις Μ.Μ.Ε θα αποτελέσει μια πρόκληση για όλους τους εμπλεκόμενους φορείς για την ομαλή και χωρίς προβλήματα μετάβασής τους στο νέο λογιστικό πλαίσιο.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι μέσα από την ανάλυση και παρουσίαση των βασικών χαρακτηριστικών του προτύπου και διαφορών με τα Ε.Λ.Π. να αναδυθούν τα οφέλη που θα έχουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή τους, τα προβλήματα που ενδεχομένως θα αντιμετωπίσουν και την επίπτωση που θα έχουν στην ποιότητα παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Η συνολική εργασία αποτελείται από 2 μέρη το πρώτο μέρος αποτελεί το θεωρητικό

κομμάτι της εργασίας. Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο παρατίθενται η ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα κυριότερα όργανα για την κατάρτιση τους και οι στόχοι των καταστατικών των συγκεκριμένων οργάνων. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α στην Ελλάδα και η υιοθέτηση τους από τις μεγάλες εταιρίες

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ελληνικό λογιστικό σύστημα, καταγράφοντας την διαχρονική εξέλιξή του και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του καθώς και της πηγές που το κάνουν πολύ σύνθετο.

Το τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζει τα βασικά χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, τους σημαντικότερους ιστορικούς σταθμούς τους μέχρι την έκδοση του τον Ιούλιο του 2009. Στην συνέχεια γίνεται παρουσίαση την δομής του Προτύπου συνοψίζοντας τα βασικότερα σημεία για κάθε τμήμα που αποτελείται για να φτάσουμε σε ένα σημείο ώστε να μπορεί να επιτευχθεί μια σύγκριση των βασικών χαρακτηριστικών με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια την μικρομεσαίας επιχείρησης και παρουσιάζονται οι διαφορετικοί ορισμοί που δίνουν διαφορετικοί φορείς σε παγκόσμια επίπεδο, καταλήγοντας στην σημασία που έχουν η μικρομεσαίες επιχειρήσεις για την ελληνική οικονομία.

Το πέμπτο κεφάλαιο πραγματεύεται την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις στην Ελλάδα παρουσιάζοντας τις επιπτώσεις που θα επιφέρει στην ελληνική οικονομία με βάση την εμπειρία που αποκτήθηκε από την εφαρμογή του ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α το 2005.

Στο δεύτερο μέρος της μελέτης που αποτελεί και το τελευταίο μέρος της παρουσιάζονται δυο εμπειρικές έρευνες. Στην πρώτη καταγράφονται οι βασικότερες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε ακολουθώντας μια συγκεκριμένη μεθοδολογία. Στη δεύτερη η οποία διενεργήθηκε μέσω ερωτηματολογίου αποσκοπούσε κυρίως στην αποτύπωση των απόψεων των χρηστών και μη για τις ωφέλειες, που ενδεχομένως θα υπάρξουν από την υιοθέτηση του προτύπου και τον βαθμό ετοιμότητας των εμπλεκόμενων στην εφαρμογή του Προτύπου.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

1.1. Ιστορική εξέλιξη

Οι πρώτες προσπάθειες για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας θα μπορούσαμε να πούμε ξεκίνησαν την δεκαετία του 1930 στις ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, αμέσως μετά απ' την μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929 και έγιναν εντονότερες μετά τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, καθώς οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ξεκίνησαν να διευρύνουν τις δραστηριότητές τους. Δημιουργήθηκαν γι 'αυτό τον σκοπό διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση στον ιδιωτικό τομέα που κράτησαν μέχρι την δεκαετία του 1970. Αποτέλεσμα των διεργασιών των συγκεκριμένων σχημάτων ήταν η δημιουργία το 1972 του FASB (Financial Accounting Standards Board), που αποτελεί μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις Η.Π.Α.

Η προσπάθεια για την δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα (εκτός Η.Π.Α.) ξεκίνησαν το 1973 με την δημιουργία της Διεθνούς Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) αποτελούμενη από εκπροσώπους λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ). Το 1975, δύο χρόνια δηλαδή μετά την ίδρυσή της, η IASC εξέδωσε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ). Κατά την διάρκεια της περιόδου αυτής τα ΔΛΠ υφίστατο τροποποιήσεις και βελτιώσεις ανάλογα με τις εκάστοτε επικρατούσες παγκόσμιες χρηματοοικονομικές συνθήκες, για να καθορίζουν διαχρονικά τον εκάστοτε πρότυπο λογιστικού χειρισμού.

Τον Μάρτιο του 2002, η Επιτροπή των διεθνών λογιστικών Προτύπων (IASB) προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της και την ανασύσταση της ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Αποτελεί τη μητρική εταιρία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με έδρα το Λονδίνο, της ανεξάρτητης αρχής η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των λογιστικών προτύπων.

Από την στιγμή που η IASB ανέλαβε την ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων, τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται περιγράφονται και φέρουν τον τίτλο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ΔΠΧΑ. Παρόλα αυτά η IASB δέχεται ως νόμιμα, τα λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδόθηκαν από την IASC. Από την περίοδο 1973 – 2000 εκδόθηκαν συνολικά 41 ΔΛΠ. Από τα οποία ορισμένα επανεξετάστηκαν και τροποποιήθηκαν ενώ κάποια άλλα αντικαταστάθηκαν από τα καινούρια ΔΠΧΑ.

1.2. Στόχοι ίδρυσης IASC & IASB

Σύμφωνα με το καταστατικό ίδρυσης της, οι πρωταρχικοί στόχοι¹ της IASC ήταν:

1. Να εκπονεί και να εκδίδει λογιστικά πρότυπα και να προωθεί την παγκόσμια εφαρμογή και αποδοχή τους.
2. Να προωθεί τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανονισμών και των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών που αφορούσαν στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές πως βασική προτεραιότητα της IASC ήταν η εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων. Ο όρος «εναρμόνιση»² μπορεί να ερμηνευτεί ως εξής:

- Τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδει η IASC μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως κύρια βάση για τα εθνικά λογιστικά πρότυπα των χωρών.
- Μείωση αλλά όχι απαραίτητα εξάλειψη των αποδεκτών μεθόδων της λογιστικής για συγκεκριμένου είδους συναλλαγές .
- Ανάπτυξη λογιστικών προτύπων που χαρακτηρίζονται από γενικές αρχές και δεν περιλαμβάνουν τόσες λεπτομέρειες που θα έφερναν σε διαμάχες με τα διάφορα εθνικά λογιστικά πρότυπα.
- Ανάπτυξη λογιστικών προτύπων που χαρακτηρίζονται περισσότερο από αποδεκτές πάρα από επιτακτικές λογιστικές πρακτικές.

¹ Βλάχος Χ. ,Λουκάς Λ. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4η έκδοση, Εκδόσεις Global Training 2007.

² Pacter, P. 2005 what exactly is convergence International Journal of Accounting, auditing and performance evaluation.

Παράλληλα η σύσταση των IASB και IASCF, συνοδεύτηκε από την τροποποίηση του αρχικού στόχου που είχε θέσει η IASC. Σύμφωνα με το νέο καταστατικό της IASCF, ως στόχοι της IASB ορίζονται:

1. Να αναπτύσσει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα ξεχωριστό σετ υψηλής ποιότητας, κατανοητών και εφαρμόσιμων παγκόσμιων λογιστικών προτύπων που να απαιτεί διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να παίρνουν οικονομικές αποφάσεις.
2. Να προωθεί την χρησιμοποίηση και την αυστηρή εφαρμογή των προτύπων αυτών.
3. Για την εκπλήρωση των δύο ανωτέρω στόχων, να λαμβάνει υπόψη της τις ειδικές ανάγκες των μικρομεσαίων μη εισηγμένων επιχειρήσεων και αυτές των αναδυόμενων οικονομιών.
4. Να επιφέρει σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των διεθνών λογιστικών προτύπων, για υψηλής ποιότητας λύσεις.

Από τα ανωτέρω φαίνεται ξεκάθαρα πως κύριος στόχος της IASB δεν είναι η εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων, όπως τον είχε θέσει για πολλά χρόνια η IASC, αλλά η σύγκλιση των παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Με άλλα λόγια η μετάβαση από την IASC στην IASB συνοδεύτηκε και με την μετάβαση από την «εναρμόνιση» στην «σύγκλιση» (Pacter, 2005b).

1.3. Το πλαίσιο Κατάρτισης (framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Για να πετύχει το όλο εγχείρημα δημιουργίας και εφαρμογής των ΔΛΠ & ΔΠΧΑ το IASB θα πρέπει να ακολουθεί μία σειρά προϋποθέσεων ώστε το αποτέλεσμα να δίνει λύσεις σε πολύπλοκα θέματα που αντιμετωπίζει ο κόσμος της λογιστικής στην καθημερινή πράξη. Για αυτόν τον λόγο υπάρχει η ανάγκη για μία ισχυρή θεωρητική βάση, που θα αποτελεί οδηγό 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. Η ικανοποίηση αυτής της θεωρητικής βάσης ήρθε με την δημιουργία ενός πλαισίου αρχών, ενός είδους δηλαδή συνταγματικού χάρτη για την ανάπτυξη των προτύπων (Bloom, 2000).

Η πρώτη προσπάθεια για δημιουργία του πρώτου πλαισίου αρχών έγινε το 1976 από το FASB. Ακολούθησε το IASC το 1989 με το Πλαίσιο Κατάρτισης (framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το Πλαίσιο Κατάρτισης είναι ένα εννοιολογικό πλαίσιο που θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και αξιολόγηση των προτύπων και συνεπώς δεν είναι Πρότυπο. Μέσω του Πλαισίου δίνεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντλήσουν αξιόπιστες πληροφορίες και στους ελεγκτές να σχηματίζουν ευκολότερα γνώμη ως προς το εάν οι καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονίσουμε ότι το Πλαίσιο δεν είναι ΔΛΠ ή Δ.Π.Χ.Α και κατά συνέπεια τίποτα από αυτό δεν υπερισχύει των ιδιαίτερος οριζομένων στα επιμέρους ΔΛΠ & Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, το IASB αναγνωρίζει ότι, μεταξύ Πλαισίου και επί μέρους ΔΛΠ & Δ.Π.Χ.Α ενδεχομένως να υπάρχουν μερικές αντιθέσεις, οι οποίες όμως με την πάροδο του χρόνου θα μειώνονται συνεχώς. Άλλωστε, το Πλαίσιο ανανεώνεται σε συνεχή βάση, ώστε να εξαλείφονται αυτές οι διαφορές και να αντικατοπτρίζεται η αποκτώμενη από την εφαρμογή εμπειρία. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι το πλαίσιο αρχών αποτελεί το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται η ανάπτυξη και η επέκταση του λογιστικού οικοδομήματος (Φίλος, 2003).

Σκοπός του Πλαισίου

Σκοπός του πλαισίου είναι να βοηθήσει (Bailey & Wild 2000):

- Την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ανάπτυξη των μελλοντικών ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και στην αναθεώρηση των υφιστάμενων ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
- Τα αρμόδια εθνικά σώματα στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων.
- Τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
- Τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν γνώμη για το αν οι εξεταζόμενες οικονομικές καταστάσεις ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
- Τούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου

Το πλαίσιο ασχολείται με τα ακόλουθα θέματα (Φίλος 2003):

- Τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων

- Τις βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων
- Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.
- Τον ορισμό, την αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία
- συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

1.4.Η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα, μετά από δύο αναβολές (1.1.2003 και 1.1.2004) υποχρεωτικά από τα 1.1.2005 με το νόμο 3229/04.

Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί ότι αυτές οι χρονικές αναβολές στην ημερομηνία εισαγωγής των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α στην χώρα μας, καταδεικνύουν με το ποιο έντονο τρόπο το πόσο επιπόλαιη ήταν η απόφαση του ελληνικού κράτους να επισπεύσει την λογιστική μετάβαση. (Σακέλλης 2002, Μαρκάζος 2005).

Η υποχρέωση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ξεκίνησε, όπως αναφέρουμε και ανωτέρω, για τις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών από τον Ιανουάριο του 2005. Ορισμένες εισηγμένες επιχειρήσεις του χρηματιστηρίου Αθηνών εφαρμόζαν προαιρετικά και προγενέστερα από το 2005, ταυτόχρονα με τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. Ο λόγος που οι επιχειρήσεις αυτές σύντασσαν διπλές οικονομικές καταστάσεις, ήταν επειδή είτε ήταν θυγατρικές ξένων εταιριών είτε η μετοχή τους ήταν παράλληλα εισηγμένη σε διεθνή χρηματιστήρια (Μπέλλας, 2003).

Στην Ελλάδα η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα στις τρεις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Στην σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με το άρθρο 4 του κανονισμού 1606/2002/EK και τον Ν.3229/2004.
2. Στην σύνταξη των ετήσιων ατομικών (απλών) οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με τον Ν. 3229/2004.
3. Στην σύνταξη των ατομικών και ενοποιημένων ενδιάμεσων (τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον Ν. 3301/2004. Με τον νόμο αυτό η ελληνική νομοθεσία επέκτεινε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών.

Στις μη εισηγμένες εταιρίες προσφέρεται η δυνατότητα να εφαρμόσουν οικειοθελώς και αυτές τα ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α. Η ελληνική νομοθεσία (εμπορική και φορολογική) δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις για την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων τέσσερις επιλογές :

1. Να μην αλλάξει τίποτα στο ισχύον σύστημα: Η μέθοδος αυτή βασίζεται κυρίως στο ότι τα ΔΛΠ δεν αλλάζουν την θεμελιώδη βάση του λογιστικού μας συστήματος (όπως το διπλογραφικό σύστημα, την χρέωση και την πίστωση κ.α.) και επομένως οι απαραίτητες προσαρμογές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ Δ.Π.Χ.Α, μπορούν να γίνονται αποκλειστικά εξωλογιστικά, δηλαδή εκτός των επίσημων βιβλίων.
2. Να τηρεί παράλληλα αυτοτελή συστήματα: Με την μέθοδο αυτή λειτουργούν ταυτόχρονα δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα (με όλα τα απαραίτητα υποσυστήματα), ένα σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία (ΚΒΣ) και ένα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν αυτό τον τρόπο, τηρούν ξεχωριστά ημερολόγια και καθολικά. Επίσης οι πρωτογενείς εγγραφές γίνονται στα οικεία λογιστικά - φορολογικά βιβλία και είτε αργότερα είτε παράλληλα στα δεύτερα βιβλία με βάση τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. Ως εκ τούτου, οι ανάγκες της φορολογικής νομοθεσίας ικανοποιούνται από τα πρώτα βιβλία, ενώ οι αυτές των ΔΛΠ/ Δ.Π.Χ.Α από τα δεύτερα.
3. Να τηρεί συμπληρωματικό σύστημα: Με την μέθοδο αυτή συλλειτουργούν τα φορολογικά βιβλία μαζί με αυτά των ΔΛΠ/ Δ.Π.Χ.Α (λογιστικά) και έτσι επιτυγχάνεται η ενημέρωση, τόσο για τους λογιστικούς όσο και για τους φορολογικούς σκοπούς, να προκύπτει από ένα μόνο λογιστικό σύστημα. Αναλυτικότερα απαιτείται οι εγγραφές να γίνονται με βάση τα ΔΛΠ/ Δ.Π.Χ.Α, ενώ όσες δεν είναι σύμφωνες με την φορολογική νομοθεσία προσαρμόζονται (κατά προτίμηση σε ξεχωριστό ημερολόγιο), δηλαδή αντιλογίζονται ολικά ή μερικά, ή γίνονται νέες.
4. Να τηρεί λογαριασμούς τάξεως: Με την μέθοδο αυτή όλες οι απαραίτητες πληροφορίες απορρέουν από το υπόλοιπο πληροφοριακών λογαριασμών.

Στην υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. υπήρξαν και υπάρχουν επικριτές και υπέρμαχοι.

Σε διεθνές επίπεδο, οι υποστηρικτές αποβλέπουν στην αξιοπιστία, την ακρίβεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων. Οι επικριτικές θεωρίες ασχολούνται

κυρίως με τη χρήση των εύλογων αξιών ή το διεθνή χαρακτήρα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ball, 2006).

Ωστόσο, το κοινό σημείο όλων το θεωριών περί της εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (είτε δημοσίων εταιρειών είτε μικρομεσαίων οντοτήτων) είναι η ποιότητα στην πληροφόρηση που παρουσιάζεται εφαρμόζοντας το εκάστοτε λογιστικό πλαίσιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1. Ορισμός

Στην Ελλάδα μέχρι το 1918 ίσχυαν οι διατάξεις του Ναπολεόντειου Κώδικα του 1807. Το έτος 1918 με τον Ν. 1348 «Περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών» (ΦΕΚ 91/ 28.04.1918) θεσπίστηκαν πρώτη φορά διατάξεις που αφορούσαν την κατάρτιση και το περιεχόμενο του ισολογισμού ανωνύμων εταιρειών. Για ιστορικούς λόγους παρατίθεται η 1η παράγραφος του άρθρου 4 του Νόμου ως εξής: «Εκ του ισολογισμού έκαστης ανωνύμου εταιρείας δέον όπως αποδεικνύονται μετά σαφήνειας και αληθείας τα πραγματικώς επιτευχθέντα κέρδη και αι πραγματοποιηθείσαι ζημίαι.»

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και αρχών της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας (Καραμπίνης, και συν., 2011). Ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι επίσημος αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και στις αρχές και τους κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (Καραγεώργης & Πετρίδης, 2006).

Οι κανόνες αυτοί πηγάζουν κυρίως από:

- Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών»
- Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»
- Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων»
- Κ.Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»

2.2. Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών»

Με το Π.Δ. 409/1986 όλες οι αναχρονιστικές και ελλιπέστατες διατάξεις του Κ.Ν 2190/1920 «περί ανώνυμων εταιριών» οι οποίες ρύθμιζαν την κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως αντικαταστάθηκαν με τις σύγχρονες και πλήρης διατάξεις της 4ης οδηγίας. Οι οποίες άρχισαν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρικών χρήσεων που άρχιζαν μετά την 31 Δεκεμβρίου 1986. Όπως ορίστηκε με το Π.Δ 419/1986, με το οποίο προσαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν. 3190/1955 «περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης προς την διατάξεις της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ, οι νέες διατάξεις του 2190/1920 εφαρμόζονται από (1/1/1987) και για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 22 Ν. 3190/1955) καθώς και των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιριών (άρθρο 50α Ν. 3190/1955). Μεταγενέστερα, με το άρθρο 2 του Π.Δ. 326/1994, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της οδηγίας 90/605/ΕΟΚ και ισχύει από 1/1/1995, τροποποιήθηκε το άρθρο 50α του Ν. 3190/1955 και ορίστηκε ότι, οι πιο πάνω νέες διατάξεις του κωδ. Ν.2190/1920 εφαρμόζονται και για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, εφόσον συντρέχει μια από τις ακόλουθες δύο περιπτώσεις.

1. Όταν όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας είναι ανώνυμες εταιρίες ή (και) ΕΠΕ ή (και) ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες ή είναι εταιρίες που δεν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους της Ε.Ε., αλλά έχουν νομικό τύπο ανάλογο με αυτό των Α.Ε. ή των Ε.Π.Ε. ή των ετερόρρυθμων κατά μετοχές.
2. Όταν όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης έχουν την νομική μορφή της ομόρρυθμης ή της ετερόρρυθμης, την οποίας επίσης οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρίες ή (και) εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή (και) ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες. (Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, 2004).

2.3. Π.Δ. 1123/1980 ««Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»

Η ανάγκη για τυποποίηση οδήγησε στην έκδοση του Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχόμενου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» ώστε να εξασφαλιστεί η δημιουργία ενιαίων πηγών άντληση αληθινού και συγκρίσιμου πληροφοριακού υλικού, πολύτιμου για την ίδια την οικονομική μονάδα, για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας. Η ανάγκη βέβαια σύνταξης ενός λογιστικού σχεδίου δεν δημιουργήθηκε τότε αλλά όπως αναφέρουν το έτος 1958 ο καθηγητής Μ. Τσιμάρας «Το λογιστικό σχέδιο δεν είναι απλός κατάλογος βιβλίων ή ευρετήριο λογαριασμών, αλλά ο καταστατικός χάρτης της όλης οργάνωσης και λειτουργίας της λογιστικής υπηρεσίας».

Το Ε.Γ.Α.Σ. υιοθετεί την αυτονομία της Αναλυτικής λογιστικής Εκμεταλλεύσεως του Γαλλικού Γενικού λογιστικού σχεδίου και έχει ως βασικό πλεονέκτημα του την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή παραδεγμένων λογιστικών αρχών, αναφερόμενων, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον υπολογισμό των αποσβέσεων, στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, στο περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, επιτυγχάνεται οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις (Ισολογισμός, λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης και λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως) να είναι ομοιόμορφες πλήρεις, σαφείς και αληθείς (Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, 2004).

2.4.Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων»

Στο άρθρο 7 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζονται και τα εξής σχετικά:

«1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

«2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α` 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο

τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Στο άρθρο 28 του Κ.Β.Σ γίνονται πολλές παραπομπές σε διαφορές διατάξεις του ΕΓΛΣ, σχετικά με εννοιολογικούς προσδιορισμούς κ.λπ,

Στο άρθρο 29 παρ. 1 του Κ.Β.Σ ορίζονται τα ακόλουθα:

«1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980".

2.5. Κ.Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»

Πολλές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, κυρίως της φορολογίας εισοδήματος, υπεισέρχονται σε καθαρά λογιστικά θέματα και δημιουργούν σοβαρά και αρκετές φορές αζεπέραστα – προβλήματα στα λογιστήρια των εταιριών. Ενδεικτικά οι σημαντικότερες περιπτώσεις είναι³:

Άρθρο⁴ 38 Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι τυχόν προκύπτει από πώληση μετοχών η αποτίμηση μετοχών και ομολογιών στο τέλος της χρήσεως και δεν καλύπτεται από δημιουργημένο αποθεματικό από πώληση μετοχών ή από λήψη «δωρεάν μετοχών» μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με μελλοντικά κέρδη. Παρατηρούμε ότι η υποχρέωση που επιβάλλεται με τις διατάξεις αυτές να καταχωρούνται στο ισολογισμό ποσό ζημιών αντί των αποτελεσμάτων, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με ρητέ διατάξεις της 4^{ης} οδηγίας και οι οποίες δεν επιτρέπουν να τροποποιούνται με φορολογικούς νόμους, γιατί το κοινοτικό δίκαιο υπερέχει του εσωτερικού.

Άρθρο 24 παρ. 1 περ. γ. και 26 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 αναφέρει πως ο χρόνος κτήσης των εισοδημάτων από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, είναι ο χρόνος όπου οι τόκοι αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί. Δηλ. επιτάσσει τα δεδουλευμένα

³ Θ. Γρηγοράκος Ανάλυση ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 2004

⁴ Σημειώνουμε ότι τον εν λόγω άρθρο τροποποιήθηκε με το άρθρο 16 του Ν. 3943/2011

έσοδα της χρήσεως από τόκους να μεταφέρονται στην επόμενη χρήση και έτσι αυτοτέλεια των χρήσεων που απαιτούν οι βασικές αρχές της λογιστικής παραβιάζεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΤΟ Δ.Π.Χ.Α ΓΙΑ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΣΑΙΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

3.1.Γενικά⁵

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρές και Μεσαίου Μεγέθους Οντότητες (εφεξής «Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.» ή «Πρότυπο») δημοσιεύτηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) στις 9 Ιουλίου 2009.

Αποτελεί ένα κείμενο 230 σελίδων το οποίο έχει σχεδιαστεί ώστε να καλύπτει όλες τις ανάγκες πληροφόρησης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Στο πρόγραμμα υλοποίησης του προτύπου, το οποίο διήρκησε 6 έτη, συμμετείχαν πολυμελής ομάδες εργασίες ενώ πραγματοποιήθηκαν πλήθος συσκέψεων και εκπαιδευτικών σεμιναρίων προκειμένου να λαμβάνεται άμεση ενημέρωση από τις ομάδες εργασίας για το στάδιο της ανάπτυξης του και τις αναγκαίες τροποποιήσεις που συνέβαλαν στην βελτίωση και την ολοκλήρωση του.

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης αρμόδιο όργανο για τη μελέτη και την έκφραση γνώμης περί της υιοθέτησης ή όχι των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι η «Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για Θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» (EFRAG). Η ομάδα αυτή ξεκίνησε τη μελέτη⁶ και έρευνα τον Αύγουστο 2009 σε δείγμα 21 κρατών-μελών. Παράλληλα, μέσω ερωτηματολογίων συγκεντρώθηκαν οι απόψεις όλων των κρατών μελών περί της επικείμενης εφαρμογής του Προτύπου.

Σε εθνικό επίπεδο, αρμόδιο όργανο αποτελεί η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου. Η Ε.Λ.Τ.Ε.⁷ αναγνωρίζει ότι οι αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής θα ενσωματωθούν στο εθνικό δίκαιο και επιτελώντας τον θεσμικό της ρόλο ως θεματοφύλακας της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και

⁵ <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>

⁶ <http://www.iasplus.com/en/news/2012/august/efrag-draft-comment-letter-on-the-comprehensive-review-of-ifrs-for-smes>

⁷ Βλέπε: Ν.3148 5/6/2003

ελεγκτικών προτύπων μεριμνά για την βέλτιστη και αμεσότερη εφαρμογή του Προτύπου.

Σημαντικοί ιστορικοί σταθμοί του έργου που αναλήφθηκε, έχουν ως εξής:

- Ιούλιος 2003: Αρχικές συζητήσεις του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων κατάλληλων για μικρές και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις. Σχηματίστηκαν ομάδες εργασίες, έλαβαν χώρα διαβουλεύσεις και υπήρξαν επαφές με παράγοντες της αγοράς ώστε το αποτέλεσμα να είναι αφενός, προσανατολισμένο προς το γενικό πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφετέρου «ευέλικτο» και κατάλληλα διαμορφωμένο ώστε η εφαρμογή του να ικανοποιεί τις ανάγκες μικρότερων επιχειρήσεων.
- Ιούνιος 2004: Εκδίδεται το πρώτο έγγραφο προς συζήτηση (discussion paper), με τίτλο «*Προκαταρκτικές απόψεις για λογιστικά πρότυπα μικρών και μεσαίου μεγέθους οντότητες.*»
- Απρίλιος 2005: Δημοσίευση ερωτηματολογίου για πιθανές τροποποιήσεις που αφορούν στην αναγνώριση και επιμέτρηση. Μέσω διαβουλεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις που δόθηκαν στο δημόσιο κείμενο, το Συμβούλιο έκρινε ότι είναι απαραίτητο να αναπτυχθεί ένα Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρές και Μεσαίου Μεγέθους Επιχειρήσεις.
- Οκτώβριος 2005: Δημόσια διαβούλευση με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με απλοποιήσεις στην αναγνώριση και επιμέτρηση.
- Αύγουστος 2006: Ανάρτηση σχεδίου εγγράφου (exposure draft) στην ιστοσελίδα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Νοέμβριος 2006: Ανάρτηση αναθεωρημένου σχεδίου στην ιστοσελίδα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Φεβρουάριος 2007: Έκδοση/δημοσίευση του σχεδίου εγγράφου. Το σχέδιο τέθηκε άμεσα σε δημόσια διαβούλευση καθώς και σε δοκιμαστική εφαρμογή από 116 οντότητες που πληρούσαν τον ορισμό των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.
- Απρίλιος 2007: Έκδοση αξιολόγηση του σχεδίου από το προσωπικό του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Ιούνιος 2007: Δοκιμαστική εφαρμογή του σχεδίου με τη συμμετοχή 116 μικρών επιχειρήσεων σε 20 διαφορετικές χώρες.
- Νοέμβριος 2007: Λήξη περιόδου δημόσιας διαβούλευσης.

- Μάρτιος - Απρίλιος 2008: Παρουσίαση στο Συμβούλιο των βασικών ζητημάτων που προέκυψαν από τη δημόσια διαβούλευση και τη δοκιμαστική εφαρμογή.
- Απρίλιος 2008: Η Ομάδα Εργασίας (Working Group) υποβάλλει συστάσεις για πιθανές τροποποιήσεις του σχεδίου.
- Μάιος 2008- Απρίλιος 2009: Διεξαγωγή 13 συσκέψεων και μελέτη των προτάσεων επί του σχεδίου.
- Απρίλιος 2009: Το Συμβούλιο αποφασίζει το τελικό πρότυπο θα φέρει τον τίτλο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρές και Μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις οντότητες [International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities(IFRS for SMEs).
- Ιούνιος 2009: 13 μέλη του Συμβουλίου εγκρίνουν το Πρότυπο, 1 μέλος διαφωνεί.
- Ιούλιος 2009: Έκδοση του Προτύπου.

3.2.Σύνοψη του Δ.Π.Χ.Α. ΓΙΑ Μ.Μ.Ε

Στις επόμενες παραγράφους γίνεται σύνοψη των βασικών διατάξεων ανά τμήμα προτύπου. Στην προσπάθεια μείωσης της ανάλυση αναφέρονται μόνο οι βασικές προβλέψεις κάθε τμήματος:

Πίνακας 1: Δομή⁸ του Δ.Π.Χ.Α ΓΙΑ Μ.Μ.Ε

Τμήμα του ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ
Εισαγωγή στο ΔΠΧΑ για τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις
Τμήμα 1: Μικρομεσαίες επιχειρήσεις
Τμήμα 2: Αφετηρία και βασικές αρχές
Τμήμα 3: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
Τμήμα 4: Κατάσταση οικονομικής θέσης
Τμήμα 5: Κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων και κατάσταση αποτελεσμάτων
Τμήμα 6: Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και κατάσταση αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων σε νέο
Τμήμα 7: Κατάσταση ταμειακών ροών
Τμήμα 8: Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων
Τμήμα 9: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
Τμήμα 10: Λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και λάθη

⁸ <http://www.dntzanatos.gr/index.php?page=loipaDPXAMMETable>

Τμήμα 11: Βασικά χρηματοοικονομικά μέσα
Τμήμα 12: Άλλα ζητήματα για τα χρηματοοικονομικά μέσα
Τμήμα 13: Αποθέματα
Τμήμα 14: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
Τμήμα 15: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες
Τμήμα 16: Επενδύσεις σε ακίνητα
Τμήμα 17: Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Τμήμα 18: Άυλα στοιχεία
Τμήμα 19: Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία
Τμήμα 20: Μισθώσεις
Τμήμα 21: Προβλέψεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις
Τμήμα 23: Έσοδα
Τμήμα 24: Κρατικές επιχορηγήσεις
Τμήμα 25: Κόστη δανεισμού
Τμήμα 26: Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών
Τμήμα 27: Απομείωση ενεργητικών στοιχείων
Τμήμα 28: Αμοιβές προσωπικού
Τμήμα 29: Φόρος εισοδήματος
Τμήμα 30: Μετατροπή ξένων νομισμάτων
Τμήμα 31: Υπερπληθωρισμός
Τμήμα 32: Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς
Τμήμα 33: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
Τμήμα 35: Μετάβαση στο ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ

Τμήμα 1 – Τα χαρακτηριστικά μίας μικρομεσαίας οντότητας

Το πρότυπο ορίζει τις Μ.Μ.Ε. ως οντότητες οι οποίες:

- Δεν έχουν δημόσια ευθύνη
- Εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού για εξωτερικούς χρήστες

Μια οντότητα θεωρείται ότι έχει δημόσια ευθύνη όταν είναι στη διαδικασία ή έχει ήδη εκδώσει χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους σε οργανωμένη αγορά ή κατέχει, ως μέρος της κύριας δραστηριότητάς της, περιουσιακά στοιχεία τρίτων (π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών κλπ).

Μια θυγατρική της οποίας η μητρική εφαρμόζει τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. δεν απαγορεύεται να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, εφόσον δεν φέρει δημόσια ευθύνη.

Η απόφαση για το ποιες οντότητες επιτρέπεται ή απαιτείται να χρησιμοποιούν τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. ή το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι ευθύνη των κανονιστικών και νομοθετικών αρχών κάθε δικαιοδοσίας. Εν τούτοις, σε περίπτωση που μία οντότητα με δημόσια ευθύνη εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει συμμορφωθεί με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε..

Τμήμα 2 – Θεμελιώδεις αρχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων

Όπως και με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α., οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να καταρτίζονται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και με τη θεώρηση ότι θα διατηρηθεί η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going-concern).

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να απεικονίζουν εύλογα τη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας. Για τη επίτευξη του σκοπού τους, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

Οι οντότητες που εφαρμόζουν το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. μπορούν να αποκλίνουν από αυτό μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, θα πρέπει να γνωστοποιείται η φύση και ο λόγος της απόκλισης, καθώς και η επίδραση στη χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας.

Τμήμα 3 έως 8 – Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν την δήλωση συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.

Σημαντικές αβεβαιότητες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιούνται.

Σε περίπτωση αλλαγής της περιόδου αναφοράς θα πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός και ο λόγος της μεταβολής καθώς και το γεγονός πως τα μεγέθη δεν είναι συγκρίσιμα.

Θα πρέπει να παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση τόσο σε αριθμητικά όσο και σε περιγραφικά δεδομένα.

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- Την κατάσταση οικονομικής θέσης.
- Μία κατάσταση συνολικού εισοδήματος ή μία διακεκριμένη κατάσταση αποτελεσμάτων και μία διακεκριμένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος.
- Την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
- Την κατάσταση ταμειακών ροών.
- Τις σημειώσεις, όπου περιλαμβάνεται σύνοψη των λογιστικών αρχών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

- Δύναται να παρουσιάζεται μία κατάσταση αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων εις νέον, αντί της κατάστασης συνολικών εσόδων και της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, εφόσον οι μόνες μεταβολές στα ίδια κεφάλαια αφορούν σε:

- Κέρδος / (ζημία) περιόδου
- Πληρωμή μερισμάτων
- Μεταβολή λογιστικών αρχών
- Διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων

Η κατάσταση αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων εις νέον περιλαμβάνει:

- Τα αποτελέσματα εις νέον κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς
- Τα μερίσματα που πληρώθηκαν οι μερίσματα πληρωτέα της περιόδου αναφοράς
- Αναδιατύπωση αποτελεσμάτων εις νέον που αφορούν σε διορθώσεις λαθών προγενεστέρων περιόδων
- Αναδιατύπωση αποτελεσμάτων εις νέον που αφορούν σε μεταβολές λογιστικών αρχών.
- Τα αποτελέσματα εις νέον κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς
- Όταν δεν υφίστανται λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς δύνανται να μην εμφανίζονται.

Τμήμα 9 – Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

- Μια μητρική οντότητα δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφόσον πληρούνται και οι δύο παρακάτω συνθήκες:
- Η μητρική οντότητα είναι η ίδια θυγατρική
- Η ανώτερη μητρική εταιρεία εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που συμμορφώνονται είτε με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. είτε με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.
- Μια θυγατρική που έχει αποκτηθεί με σκοπό τη διάθεσή της εντός μίας χρήσης, δεν απαιτείται να περιληφθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας που δεν κατέχει θυγατρικές δεν θεωρούνται ως ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- Μία οντότητα που κατέχει μόνο επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες πρέπει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το τμήμα 14 ή 15 αντίστοιχα. Μπορεί να επιλέξει να παρουσιάζει και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες παρακολουθούνται είτε στο κόστος μείον ζημίες απομείωσης ή σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

- Το τμήμα 9 εισάγει και την έννοια των συνδυασμένων οικονομικών καταστάσεων (combined financial statements). Οι συνδυασμένες οικονομικές καταστάσεις ορίζονται ως οι οικονομικές καταστάσεις δύο ή περισσότερων οντοτήτων που ελέγχονται από μία οντότητα.

Τμήμα 10 – Λογιστικές αρχές, εκτιμήσεις και λάθη

Οι βασικές αρχές του τμήματος 10 είναι αυτές του Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη».

Σε περίπτωση που το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν προβλέπει μία συναλλαγή, ένα γεγονός ή μία κατάσταση, η διοίκηση θα πρέπει να λάβει υπόψη την εφαρμογή των παρακάτω κατά φθίνουσα σειρά:

- Τις απαιτήσεις και τις οδηγίες εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. για παρόμοια θέματα,
- Τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις αρχές επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων καθώς και τις θεμελιώδεις αρχές του τμήματος 2.

Η διοίκηση θα πρέπει να λάβει υπόψη και τις απαιτήσεις και οδηγίες εφαρμογής των πλήρων Δ.Π.Χ.Α. που σχετίζονται με παρόμοια γεγονότα και συναλλαγές.

Τμήμα 11 και 12 – Χρηματοοικονομικά μέσα

Το τμήμα 11 εφαρμόζεται στα βασικά χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα, εισπρακτέους και πληρωτέους λογαριασμούς και μετοχές.

Λοιπά σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα όπως options, forwards και αντιστάθμιση καλύπτονται από το Τμήμα 12.

Μία οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει για τα χρηματοοικονομικά μέσα:

- Τις διατάξεις του Τμήματος 11 και 12 πλήρως, ή
- Τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης του Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση» και τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων του Τμήματος; 11 και 12

Στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν υφίστανται πλέον οι κατηγορίες «χρηματοοικονομικά μέσα διαθέσιμα προς πώληση» και «χρηματοοικονομικά μέσα διακρατούμενα μέχρι τη λήξη».

Οι πολυάριθμες γνωστοποιήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις» δεν απαιτούνται. Οι γνωστοποιήσεις των τμημάτων 11 και 12 περιορίζονται στη λογιστική αξία, στον κίνδυνο αθέτησης, εγγυήσεις και ενέχυρα καθώς και κέρδη ή ζημίες χρηματοοικονομικών μέσων.

Οι χρεωστικοί τίτλοι (περιλαμβανομένων των εισπρακτέων και πληρωτέων λογαριασμών) παρακολουθούνται στο αποσβεσμένο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο πραγματικού επιτοκίου.

Οι επενδύσεις σε κοινές μετοχές παρακολουθούνται σε εύλογη αξία με τις μεταβολές να επιδρούν στα αποτελέσματα της περιόδου, εφόσον αφορούν σε διαπραγματεύσιμους σε ενεργό αγορά τίτλους ή υφίσταται αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Λοιπές επενδύσεις παρακολουθούνται στο κόστος μείον τυχόν ζημίες απομείωσης.

Ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται για χρηματοοικονομικά μέσα που παρακολουθούνται στο κόστος εφόσον υφίστανται ενδείξεις απομείωσης. Οι συμμετοχικοί τίτλοι εξετάζονται για απομείωση ξεχωριστά, ανεξαρτήτως σημαντικότητας.

Όσον αφορά τη λογιστική αντιστάθμιση⁹, αν και υφίσταται παρόμοιος λογιστικός χειρισμός με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α., δεν υπάρχουν οι κατηγορίες «αντιστάθμιση ταμειακών ροών» και αντιστάθμιση εύλογης αξίας». Τα κριτήρια αντιστάθμισης είναι παρόμοια με αυτά του Δ.Λ.Π. 39. Οι κίνδυνοι που πληρούν τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης περιορίζονται στους εξής:

Κίνδυνος	Χειρισμός
- Κίνδυνος σταθερού επιτοκίου επί αναγνωριζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου	- Μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιστικού μέσου μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων
- Κίνδυνος τιμής κατεχόμενων εμπορευμάτων	- Αναγνώριση στα λοιπά συνολικά έσοδα του τμήματος της αποτελεσματικής αντιστάθμισης
- Κίνδυνος μεταβλητού επιτοκίου επί αναγνωριζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου	- Επίδραση στα αποτελέσματα του μη αποτελεσματικού μέρους της αντιστάθμισης
- Συναλλαγματικός κίνδυνος ή κίνδυνος εμπορευμάτων	- Επίδραση στα αποτελέσματα του μη αποτελεσματικού μέρους της αντιστάθμισης

⁹ <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

Τμήμα 13 – Αποθέματα

Οι βασικές διατάξεις απορρέουν από το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα». Εν τούτοις, στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. εισάγεται η αρχή της «ζημία απομείωσης των αποθεμάτων» η οποία στη ουσία αποτελεί πρόβλεψη.

Τμήμα 14 – Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις παρακολουθούνται βάσει τριών μεθόδων:

- Μοντέλο κόστους
- Μέθοδος καθαρής θέσης
- Μοντέλο εύλογης αξίας

Υπό το μοντέλο κόστους η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος μείον τυχόν ζημίες απομείωσης. Τα έσοδα από μερίσματα ή τα λοιπά στοιχεία διανομής της επένδυσης αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που υφίσταται διαθέσιμη δημοσιευμένη τιμή των μετοχών της συγγενούς θα πρέπει να χρησιμοποιείται το μοντέλο εύλογης αξίας.

Σύμφωνα με τη μέθοδο καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται η αναλογία των στα κέρδη/ζημίες περιόδου και των λοιπών συνολικών εσόδων μετά την απόκτηση. Τα μερίσματα και τα λοιπά στοιχεία διανομής της επένδυσης μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Σε περίπτωση εισηγμένων συγγενών επιχειρήσεων, θα πρέπει να γνωστοποιείται η εύλογη αξία.

Υπό το μοντέλο εύλογης αξίας, η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στη τιμή συναλλαγής. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται σε εύλογη αξία και οι μεταβολές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου.

Σημειώνεται πως έχουν απαλειφτεί πολλές απαιτήσεις γνωστοποιήσεων σε σχέση με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α..

Τμήμα 15 – Επενδύσεις σε κοινοπραξίες

Ισχύουν παρόμοιες διατάξεις με το τμήμα 14. Σημαντική διαφορά είναι ότι δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου αναλογικής ενοποίησης.

Τμήμα 16 – Επενδύσεις σε ακίνητα

Σύμφωνα και με το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα», μία επένδυση σε ακίνητα επιμετρείται αρχικά στο κόστος που αποτελείται από την αντίτιμο αγοράς πλέον εξόδων που αποδίδονται άμεσα με την αγορά. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία με τις μεταβολές να επιδρούν στα αποτελέσματα της περιόδου, μόνο στην περίπτωση που η επιμέτρηση σε εύλογη αξία μπορεί να γίνει αξιόπιστα. Όταν η επιμέτρηση σε εύλογη αξία δεν είναι δυνατή, τότε η επένδυση παρακολουθείται στο κόστος.

Τμήμα 17 – Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αρχικά επιμετρούνται στο κόστος, όπου περιλαμβάνει το κόστος αγοράς και τα λοιπά έξοδα που σχετίζονται με την ακινητοποίηση. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις ζημιές απομείωσης. Η μικτή λογιστική αξία μείον η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία αποσβένεται με συστηματικό τρόπο καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής έκαστου παγίου.

Τμήμα 18 – Άυλα περιουσιακά στοιχεία (εκτός υπεραξίας)

Σημαντική πρόβλεψη του τμήματος είναι το γεγονός ότι τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Τα αποκτηθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος. Το κόστος περιλαμβάνει το κόστος αγοράς και τα λοιπά έξοδα που σχετίζονται με την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου.

Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις ζημιές απομείωσης. Η ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αυτών δεν μπορεί να είναι απεριόριστη και καθορίζεται από τη συμβατική περίοδο χρήσης και λοιπά νομικά δικαιώματα. Σε περίπτωση που δεν μπορεί να καθοριστεί η ωφέλιμη ζωή τότε θα περιορίζεται στα 10 έτη.

Η υπολειμματική αξία θεωρείται μηδενική, εκτός αν υφίστανται δεσμεύσεις αγοράς από τρίτο μέρος σε καθορισμένη τιμή ή υπάρχει ενεργός αγορά.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής δεν είναι διαθέσιμη για άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Τμήμα 19 – Συνενώσεις επιχειρήσεων και υπεραξία

Οι διατάξεις του τμήματος είναι παρόμοιες με αυτές του Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων» πριν την αναθεώρησή του το 2008. Έτσι, σύμφωνα με το τμήμα 19 τα έξοδα της συναλλαγής περιλαμβάνονται στο κόστος συνένωσης.

Η προκύπτουσα υπεραξία από μία συνένωση υπόκειται σε απόσβεση. Στην περίπτωση που δεν μπορεί να καθορισθεί από τη διοίκηση η ωφέλιμη ζωή, τότε θεωρείται ως 10ετής.

Στην περίπτωση που μία συναλλαγή δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του τμήματος 19, τότε εφαρμόζονται οι προβλέψεις του Δ.Π.Χ.Α. 3.

Τμήμα 20 – Μισθώσεις

Το τμήμα 20 παρομοιάζει με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», εκτός του γεγονότος ότι στην περίπτωση των λειτουργικών μισθώσεων, τα μισθώματα μεταβάλλονται με βάση δημοσιευμένους δείκτες γενικού πληθωρισμού (εκτιμήσεις), για να τον αποζημιώσουν. Αν τα μισθώματα μεταβάλλονται με βάση άλλους δείκτες εκτός του γενικού πληθωρισμού, δεν παρέχεται εξαίρεση από την ευθεία μέθοδο επιβάρυνσης.

Τμήμα 21– Προβλέψεις και ενδεχόμενα γεγονότα

Παρομοιάζει εξολοκλήρου με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις».

Τμήμα 22 – Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια

Το τμήμα θέτει τις βασικές για κατάταξη των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

Σε περίπτωση που οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν εκδοθεί προτού η οντότητα εισπράξει το αντίτιμο ή λοιπά περιουσιακά στοιχεία η οντότητα παρουσιάζει τα εισπρακτέα ποσά συμψηφισμένα στα ίδια κεφάλαια και όχι ως περιουσιακό στοιχείο.

Στην περίπτωση που η οντότητα λαμβάνει το αντίτιμο ή τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία προτού εκδοθούν οι συμμετοχικοί τίτλοι και δεν απαιτείται η επιστροφή αυτών των ποσών, τότε η οντότητα θα αναγνωρίσει την αύξηση κεφαλαίου μόνο για το μέρος του τιμήματος που έχει ληφθεί.

Η οντότητα επιμετρά τους συμμετοχικούς της τίτλους στην εύλογη αξία των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων ή των λοιπών περιουσιακών στοιχείων που έχουν ληφθεί ή έχουν καταστεί εισπρακτέα καθαρά από τα έξοδα που αποδίδονται στην έκδοση των τίτλων. Σε περίπτωση που η εξόφληση των τίτλων έχει μετατοπιστεί χρονικά και η χρονική αξία του χρήματος είναι σημαντική, τότε η αναγνώριση θα γίνει στη βάση της παρούσας αξίας.

Τα έξοδα για μία συναλλαγή ιδίων κεφαλαίων λογιστικοποιούνται μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, καθαρά από φόρο.

Τμήμα 23 – Έσοδα

Το τμήμα ομοιάζει με το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα».

Παράλληλα, περιλαμβάνονται και διατάξεις που αφορούν στα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης εσόδων από κατασκευαστικά συμβόλαια.

Σύμφωνα με το τμήμα 23, όταν το αποτέλεσμα ενός κατασκευαστικού συμβολαίου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε τα έσοδα και τα κόστη του συμβολαίου αναγνωρίζονται ανάλογα το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς. Ωστόσο, όταν δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση του εσόδου πρέπει να γίνει μόνο στο βαθμό που τα κόστη είναι πιθανόν να ανακτηθούν και αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο που προκύπτουν.

Τμήμα 24 – Κρατικές επιχορηγήσεις

Το έσοδο από κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζεται μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται για τη λήψη της επιχορήγησης (ή νωρίτερα αν δεν υφίστανται προϋποθέσεις) και επιμετρείται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται ή καθίσταται εισπρακτέο.

Τμήμα 25 – Κόστος δανεισμού

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων την περίοδο κατά την οποία προκύπτουν.

Τμήμα 26 – Πληρωμές που βασίζονται στην αξία των μετοχών

Οι διατάξεις του τμήματος είναι παρόμοιες με αυτές του Δ.Π.Χ.Α. 2 «Πληρωμές που βασίζονται στην αξία των μετοχών». Εν τούτοις, εισάγεται μία τριμερής ιεραρχία για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των μετοχών που παρέχονται σε εργαζομένους.

Οι πληρωμές αυτές αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας των εργαζομένων και πρέπει να ολοκληρώνεται προτού καταστούν.

Οι συναλλαγές επιμετρούνται με αναφορά στην εύλογη αξία των αγαθών και υπηρεσιών που λαμβάνονται. Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η διοίκηση θα πρέπει να εκτιμήσει βάσει κατάλληλων μοντέλων αποτίμησης την εύλογη αξία.

Τμήμα 27 – Απομείωση περιουσιακών στοιχείων

Αντίθετα από τον ετήσιο έλεγχο απομείωσης που προβλέπεται από τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α., το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. θέτει μία προσέγγιση την προσέγγιση των ενδείξεων απομείωσης.

Οι ενδείξεις απομείωσης μπορούν να είναι εσωτερικές ή εξωτερικές και μπορεί να περιλαμβάνουν μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, σημαντικές μεταβολές στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, ενδείξεις απαξίωσης ή ζημίας του περιουσιακού στοιχείου.

Όσον αφορά στην απομείωση της υπεραξίας, εάν δεν μπορεί να κατανεμηθεί μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, τότε η οντότητα θα ελέγχει την απομείωση της υπεραξίας προσδιορίζοντας το ανακτήσιμο ποσό της αποκτηθείσας συμμετοχής στο σύνολό της ως να μην είχε ενσωματωθεί στην οντότητα.

Τμήμα 28 – Παροχές σε εργαζομένους

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του τμήματος, τα αναλογιστικά κέρδη αναγνωρίζονται στο σύνολό τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στα λοιπά συνολικά έσοδα την περίοδο που προκύπτουν.

Τμήμα 29 – Φόρος εισοδήματος

Οι βασικές διατάξεις του τμήματος είναι αυτές του Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι εισοδήματος». Ωστόσο, η φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων προσδιορίζεται από το αποτέλεσμα της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή του διακανονισμού των υποχρεώσεων βάσει της παρούσας λογιστικής αξίας τους. Στο Δ.Λ.Π. 12 ορίζεται ως «ανάκτηση μέσω χρήσης» και όχι «πώληση».

Τμήμα 30 – Μετατροπή ξένων νομισμάτων

Το τμήμα πραγματεύεται πως αποτυπώνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό και πως μετατρέπονται οι καταστάσεις σε άλλο νόμισμα παρουσίασης. Κάθε εταιρία επιλέγει το λειτουργικό νόμισμά της, που είναι το νόμισμα της χώρας που δραστηριοποιείτε κυρίως. Η χώρα στην οποία η εταιρία κυρίως δραστηριοποιείται είναι εκείνη στην οποία δημιουργεί τα κυρίως έσοδα και τα έξοδα της και της σχετικές ροές.

Τμήμα 31 – Υπερπληθωρισμός

Αναφέρεται σε εταιρίες που λειτουργούν σε χώρες με υπερπληθωριστική οικονομία και απαιτούν σύνταξη οικονομικών καταστάσεων προσαρμοσμένων με βάση τις επιδράσεις του υπερπληθωρισμού.

Τμήμα 32 – Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

Μεταξύ άλλων διαχωρίζει τα γεγονότα μεταξύ ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων σε εκείνα:

- Τα οποία όπως αποδεικνύεται, προέρχονται από συνθήκες που υπήρχαν είδη κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- Εκείνα που δημιουργήθηκαν από συνθήκες μετά την περίοδο αναφοράς.

Τμήμα 33 – Συνδεδεμένα μέρη

Ο ορισμός του συνδεδεμένου μέρους διακρίνεται σε οντότητες και άτομα.

Οι βασικές κατηγορίες συνδεδεμένων μερών είναι οι θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις, οι κοινοπραξίες, τα βασικά διευθυντικά στελέχη καθώς και τα μέρη που ελέγχουν ή ασκούν σημαντική επιρροή στην οντότητα.

Τμήμα 34 – Εξειδικευμένες δραστηριότητες

Αναφέρεται σε εξειδικευμένες δραστηριότητες όπως:

- Γεωργικές δραστηριότητες
- Μεταλλευτικές βιομηχανίες
- Συμφωνίες για Παραχώρηση Υπηρεσιών

Τμήμα 35 – Μετάβαση¹⁰ στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.

Ο υιοθετών πρώτη φορά το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι η οντότητα που παρουσιάζει πρώτη φορά τις οικονομικές καταστάσεις βάσει του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. ανεξαρτήτως αν οι προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις είχαν καταρτιστεί βάσει των πλήρων Δ.Π.Χ.Α. ή με άλλες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Οι βασικές διατάξεις του τμήματος έχουν ως εξής:

- Εφόσον απαιτείται η συγκριτική πληροφόρηση, η ημερομηνία μετάβασης είναι η έναρξη της προγενέστερης περιόδου που παρουσιάζεται.

¹⁰ <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/3part.pdf>

- Οι προσαρμογές που απαιτείται να γίνουν για την προ της ημερομηνία μετάβασης περίοδο, πραγματοποιούνται μέσω των ιδίων κεφαλαίων.
- Δεν απαιτείται αναδρομική αναδιατύπωση για περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που έχουν ήδη αναγνωρισθεί.
- Υφίσταται εξαίρεση σχετικά με την αναδιατύπωση επιχειρηματικών συνενώσεων που έλαβαν χώρα προ της ημερομηνίας μετάβασης.
- Η εύλογη αξία ενσώματων ακινητοποιήσεων, επενδυτικών ακινήτων και άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να θεωρηθεί ως τεκμαιρόμενο κόστος κατά την ημερομηνία μετάβασης.

3.3. Βασικές αρχές του προτύπου

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Δ.Π.Χ.Α για τις ΜΜΕ όπως ανωτέρω παρουσιάζεται στο τμήμα 2 του προτύπου: Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της εταιρίας σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών που δεν έχουν τη δυνατότητα να παίρνουν άμεση ειδική για αυτούς πληροφόρηση.

Για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις οι χρήστες αυτοί διακρίνονται στις εξής κατηγορίες (UNCTAD, 2008):

- ιδιοκτήτες και διοίκηση
- πιστωτές και δανειστές
- πολιτεία
- φορολογικές αρχές
- φορείς και οργανισμοί Μ.Μ.Ε.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι όλοι οι παραπάνω χρήστες έχουν διαφορετικές και συγχρόνως αντίθετες ανάγκες για πληροφόρηση. Επομένως οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων είναι αδύνατον να παρέχουν τις πληροφορίες εκείνες που θα ικανοποιούν το σύνολο των χρηστών.

3.4. Ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης

Ποιότητα και αξιοπιστία είναι δύο όροι άρρηκτα συνδεδεμένοι μεταξύ τους που καλλιεργούνται, επηρεάζονται και τελικά διαμορφώνονται μέσα στο γενικότερο λογιστικό πλαίσιο που ισχύει για την εμφάνιση της Οικονομικής Θέσης και Αποτελεσμάτων των Μ.Μ.Ε.

Στην Ελλάδα, η οποία είναι ένα κλασικό παράδειγμα με εθνικό λογιστικό πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από συντηρητικότητα, είναι εμφανείς οι αλλαγές που επήλθαν με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ τα οποία σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι λιγότερα συντηρητικά.

Αναλογιζόμενοι τα παραπάνω μπορούμε να προβλέψουμε τις αλλαγές που θα σημειωθούν στην περίπτωση καθολικής εφαρμογής του ΜΜΕ από το σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων.

Τα πρωτογενή ποιοτικά χαρακτηριστικά που θα προσδώσουν την αναμενόμενη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης θα πρέπει να είναι¹¹ :

- Κατανοητές από όλους τους χρήστες (Understandability):

Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να παρουσιάζονται με ένα τρόπο κατανοητό, σε χρήστες που έχουν αφενός μέτρια γνώση πάνω σε θέματα επιχειρηματικής και οικονομικής δραστηριότητας και λογιστικής, και αφετέρου τη θέληση να μελετήσουν αυτές τις πληροφορίες με μια σχετική συνέπεια. Ωστόσο αυτό δεν σημαίνει πως πρέπει να παραλείπονται κάποιες από τις προβλεπόμενες πληροφορίες, με τη δικαιολογία ότι δεν θα είναι κατανοητές σε κάποιους από τους χρήστες.

- Συνάφεια (Relevance)

Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να βοηθούν τους χρήστες στη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες είναι κατάλληλες και σχετικές όταν μπορούν να βοηθήσουν τους χρήστες για την αξιολόγηση γεγονότων του παρελθόντος, του παρόντος ή του μέλλοντος, καθώς και για την επιβεβαίωση ή τη διόρθωση προηγούμενων αξιολογήσεών τους.

- Σημαντικότητα (Materiality)

¹¹ Ντζανάτος Δ. (2010), "Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις", Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από: <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

Μία πληροφορία είναι σημαντική, αν η παράλειψή της ή το λάθος σε αυτήν, έχει επίδραση στις αποφάσεις που θα λάβουν οι χρήστες με βάση τις καταστάσεις. Η σημαντικότητα σχετίζεται με το μέγεθος της παράλειψης ή του λάθους, σε συνάρτηση με τις υπάρχουσες συνθήκες. Πάραυτα είναι λάθος να μην διορθώνονται έστω και μη σημαντικά λάθη που εντοπίζονται και αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις.

- **Αξιοπιστία (Reliability)**

Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι αξιόπιστες. Αυτό σημαίνει ότι δεν έχουν σημαντικά λάθη ή προκαταλήψεις και απεικονίζουν πιστά αυτό που δηλώνουν ότι απεικονίζουν ή αυτό που λογικά αναμένεται ότι απεικονίζουν. Ο συγγραφέας του προτύπου πάει ένα βήμα παραπέρα και εξηγεί πως διαφαίνεται η προκατάληψη στα στοιχεία που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν δεν είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις, αν με τον τρόπο που γίνεται η παρουσίαση ή με την επιλογή των πληροφοριών που παρέχονται, ανεξάρτητα αν αυτές δεν έχουν λάθη, στοχεύουν να επηρεάσουν την κρίση ή την απόφαση του χρήστη, για την επίτευξη ενός προαποφασισμένου αποτελέσματος.

- **Η ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form)**

Οι συναλλαγές και τα άλλα λογιστικά γεγονότα, πρέπει να λογίζονται στα βιβλία και να εμφανίζονται στις καταστάσεις με βάση την ουσία που μπορεί να μην συμβαδίζει πάντα με το νομικό τους τύπο. Αυτό ενισχύει την αξιοπιστία των καταστάσεων.

- **Σύνεση (Prudence)**

Οι αβεβαιότητες που είναι σύμφυτες με ορισμένα γεγονότα ή καταστάσεις, αντιμετωπίζονται αφενός με την αποκάλυψη στις γνωστοποιήσεις της φύσης και της έκτασης τους, και αφετέρου με την επίδειξη σύνεσης για αυτά τα ζητήματα, αναφορικά με τα ποσά που θα λογιστούν και θα εμφανιστούν στις καταστάσεις. Σύνεση σημαίνει ότι στις εκτιμήσεις που θα γίνουν για αυτά τα ζητήματα, εκφράζεται μία σχετική επιφύλαξη, ώστε τελικά να μην εμφανιστούν υπερεκτιμημένα τα ενεργητικά στοιχεία ή υποτιμημένες οι υποχρεώσεις. Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι εσκεμμένα πρέπει να υποτιμούνται τα ενεργητικά στοιχεία ή να υπερτιμούνται οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα. Σε αυτήν την περίπτωση ενεργούμε με προκατάληψη, με σκοπό να δημιουργηθούν προαποφασισμένες εντυπώσεις.

- **Πληρότητα (Completeness).**

Για να είναι αξιόπιστη η πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι πλήρης, στα πλαίσια που ορίζονται από την αρχή της σημαντικότητας και του κόστους παροχής της πληροφόρησης. Μία παράλειψη μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα λαθεμένη ή παραπλανητική πληροφόρηση και επομένως ανεπαρκή σε ότι αφορά την καταλληλότητά της.

- **Συγκρισιμότητα (Comparability)**

Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν διαχρονικά την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ροές μίας εταιρίας. Επίσης θα πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν αυτά τα στοιχεία μεταξύ διαφορετικών εταιριών. Κατά συνέπεια οι υπολογισμός και οι αποτιμήσεις όμοιων συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και η εμφάνιση των καταστάσεων, πρέπει διαχρονικά να γίνονται με τον ίδιο τρόπο τόσο σε μία εταιρία, όσο και σε όλες τις εταιρίες. Επιπλέον οι χρήστες των καταστάσεων, πρέπει να ενημερώνονται για τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για τη σύνταξη των καταστάσεων, καθώς και για κάθε αλλαγή στις πολιτικές που εφαρμόζονται, μαζί με την εμφάνιση της επίδρασης αυτών των αλλαγών.

- **Επικαιρότητα (timeliness)**

Για να είναι κατάλληλη η οικονομική πληροφόρηση, πρέπει να μπορεί να βοηθήσει τους χρήστες να πάρουν ανάλογες αποφάσεις με βάση τις καταστάσεις αυτές. Επικαιρότητα σημαίνει ότι η πληροφόρηση παρέχεται στα χρονικά πλαίσια που θα ληφθούν οι αποφάσεις. Αν καθυστερήσει αδικαιολόγητα, τότε χάνει την καταλληλότητά της. Η διοίκηση για να προσδιορίσει το χρόνο που θα παρέχεται κάθε φορά η πληροφόρηση, πρέπει να ισορροπήσει ανάμεσα στην καταλληλότητα και την αξιοπιστία, αφού δεν είναι δυνατό να παρέχεται αξιόπιστη πληροφόρηση παρά σε τακτά διαστήματα. Το κριτήριο επιλογής τελικά, είναι η καλύτερη δυνατή ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων από αυτούς.

- **Ισορροπία μεταξύ κόστους και οφέλους (Balance between benefit and cost)**

Τα οφέλη από την παροχή της οικονομικής πληροφόρησης, πρέπει να είναι μεγαλύτερα από το κόστος για τη δημιουργία τους. Η αξιολόγηση φυσικά είναι θέμα κρίσης. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι το κόστος δεν το βαρύνεται κατ' ανάγκη ο κάθε χρήστης που μπορεί να αντλεί οφέλη, αφού τα οφέλη τα απολαμβάνει και ένας μεγάλος αριθμός εξωτερικών χρηστών. Η οικονομική πληροφόρηση βοηθάει τους παρόχους κεφαλαίων να

πάρουν πιο γρήγορα και πιο σωστές αποφάσεις, με αποτέλεσμα την καλύτερη λειτουργία των κεφαλαιαγορών και τη μείωση του κόστους άντλησης κεφαλαίων, στην οικονομία σαν σύνολο. Οι επιμέρους εταιρίες ωφελούνται από την ευκολότερη πρόσβασή τους στις κεφαλαιαγορές, βελτίωση της δημόσιας εικόνας τους και πιθανή άντληση κεφαλαίων με μικρότερο κόστος. Τα οφέλη από την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων είναι πιθανόν να έχουν επιπτώσεις και στην διαδικασία λήψης διευθυντικών αποφάσεων, γιατί σε μεγάλο στηρίζονται στα στοιχεία που περιλαμβάνουν οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις.

3.5.Οι βασικές διαφορές του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α

Οι διαφορές του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. σε σχέση με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. είναι πολυάριθμες, αφού η βασική αρχή του Προτύπου είναι η απλοποίηση των διατάξεων αναγνώρισης και επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων, καθώς και η μείωση των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων. Η απλούστευση αφορά στην απλή γλώσσα και ορισμούς που περιέχει καθώς και το σαφώς συνοπτικό περιεχόμενό του (230 σελίδες περίπου). Δεν περιλαμβάνονται σύνθετοι λογιστικοί χειρισμοί και γνωστοποιήσεις και έχει σχεδιαστεί με γνώμονα το κόστος και την ωφέλεια που θα προκύψει σε μία μικρή και μικρομεσαία επιχείρηση. (Ντζανάτος 2010)

Περιεχόμενο

Το κείμενο του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι διατυπωμένο σε απλή γλώσσα και περιλαμβάνει λιγότερες οδηγίες εφαρμογής του σε σχέση με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.

Οι απαιτήσεις γνωστοποιήσεων του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι σημαντικά μειωμένες σε αριθμό από τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.. Οι κύριοι λόγοι είναι:

- Ορισμένες γνωστοποιήσεις δεν περιλαμβάνονται στο κείμενο επειδή σχετίζονται με θέματα που καλύπτουν μόνο τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.
- Ορισμένες γνωστοποιήσεις δεν περιλαμβάνονται επειδή σχετίζονται με αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης των πλήρων Δ.Π.Χ.Α. που στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. έχουν απαλειφτεί ή απλοποιηθεί.

- Ορισμένες γνωστοποιήσεις δεν περιλαμβάνονται στο κείμενο επειδή αναφέρονται σε εναλλακτικούς λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπονται μόνο στα πλήρη Δ.Π.Χ.Α.
- Ορισμένες γνωστοποιήσεις δεν περιλαμβάνονται λόγω της χρησιμότητάς τους στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για λόγους κόστους-ωφέλειας.
- Τα πλήρη πρότυπα έχουν σχεδιαστεί ώστε να εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού όλων των κερδοσκοπικών οντοτήτων. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. έχει εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού των οντοτήτων που δεν έχουν δημόσια ευθύνη.

Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. μία οντότητα όπου οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων περιορίζονται μόνο στο αποτέλεσμα της περιόδου αναφοράς, τη διανομή μερισμάτων, διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων και αλλαγή λογιστικής πολιτικής δύναται να παρουσιάζει μόνο μία κατάσταση εισοδήματος και αποτελεσμάτων εις νέον έναντι της κατάστασης συνολικού εισοδήματος και κατάστασης μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Η απλούστευση αυτή δεν είναι διαθέσιμη σε οντότητες που παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των πλήρων Δ.Π.Χ.Α.. (IFRS for SMEs 3.18)

Σύμφωνα με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. η διοίκηση παρουσιάζει κατάσταση οικονομικής θέσης με ημερομηνία την έναρξη της πρόσφατης συγκρίσιμης περιόδου όταν εφαρμόζεται αναδρομικά λογιστική πολιτική ή όταν επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή όταν επαναταξινομεί στοιχεία οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π. 1 παρ. 10(στ)). Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν απαιτεί τέτοια γνωστοποίηση.

Η οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Πλήρη ΔΠΧΑ θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες ανά τομέα βάσει του ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί Τομείς. Το Πρότυπο για ΜΜΕ δεν απαιτεί πληροφόρηση ανά τομέα.

Οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα πλήρη ΔΠΧΑ παρουσιάζουν τα κέρδη ανά μετοχή βάσει του ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν απαιτεί την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. περιλαμβάνει κατάσταση λοιπών συνολικών εσόδων με τρία στοιχεία (συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής οικονομικών καταστάσεων

εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, μεταβολή στην εύλογη αξία ορισμένων μέσων αντιστάθμισης και αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες προγραμμάτων καθορισμένων παροχών). Τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. περιλαμβάνουν περισσότερα στοιχεία (π.χ. μεταβολές στην εύλογη αξία διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών μέσων, ενσώματων ακινητοποιήσεων κλπ).

Τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν την επανακατάταξη μέσω αποτελεσμάτων ορισμένων στοιχείων της κατάστασης λοιπών συνολικών εσόδων όταν αυτά πραγματοποιηθούν. Εκτός από συγκεκριμένα κέρδη ή ζημίες μέσων αντιστάθμισης (τμήμα 12), το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν επιτρέπει επαναταξινόμηση.

Η οντότητα που εφαρμόζει τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. παρουσιάζει στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος τα έξοδα κατά λειτουργία, ενώ παράλληλα απαιτούνται γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φύση των εξόδων. Το ΔΠΧΑ για ΜΜΕ δεν απαιτεί πρόσθετες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φύση των εξόδων.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος δανεισμού» απαιτεί τα κόστη δανεισμού που πραγματοποιούνται και συνδέονται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί ορισμένες προϋποθέσεις να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου. Για λόγους κόστους-ωφέλειας, το τμήμα 25 του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. απαιτεί τα κόστη αυτά να αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα της περιόδου που δημιουργούνται.

Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» επιτρέπει την επιλογή της λογιστικής πολιτικής παρακολούθησης των επενδύσεων σε ακίνητα ανάμεσα στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων ή τη μέθοδο κόστους (κόστος-απόσβεση-απομείωση). Οι οντότητες που επιλέγουν τη μέθοδο κόστους απαιτείται να παρέχουν γνωστοποιήσεις σχετικά με την εύλογη αξία των επενδύσεων. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν παρέχει τη δυνατότητα επιλογής, αλλά η λογιστικοποίηση των επενδύσεων εξαρτάται από την πρόθεση της εταιρείας. Σε περίπτωση που η οντότητα γνωρίζει ή μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των επενδύσεων σε διαρκή βάση, τότε θα επιλέξει τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Παράλληλα, σε περίπτωση που επιλεγεί η μέθοδος κόστους, το Πρότυπο δεν απαιτεί περαιτέρω γνωστοποιήσεις για την εύλογη αξία των επενδύσεων.

Το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» επιτρέπει την εναλλακτική παρακολούθηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες μετά την αρχική αναγνώριση. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν επιτρέπει την παρακολούθησή τους σε εύλογες αξίες.

Τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν την ετήσια αναθεώρηση των υπολειμματικών αξιών, της ωφέλιμης ζωής και της μεθόδου απόσβεσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. απαιτεί την αναθεώρηση μόνο εφόσον υπάρχει ένδειξη μεταβολής των στοιχείων αυτών σε σχέση με την προηγούμενη ετήσια ημερομηνία αναφοράς.

Άλλα περιουσιακά στοιχεία

Η υπεραξία που προκύπτει βάσει της μεθόδου καθαρής θέσης αποσβένεται συστηματικά διαμέσου της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής της σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. (IFRS for SMEs 14.8). Τα Πλήρη Πρότυπα δεν επιτρέπουν την απόσβεσης της υπεραξίας (Δ.Λ.Π. 28 παρ. 23).

Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν απαιτεί επαναταξινόμηση μέσω των αποτελεσμάτων της περιόδου των σωρευτικών συναλλαγματικών διαφορών που είχαν αναγνωρισθεί μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. επιτρέπει τη λογιστικοποίηση επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο καθαρής θέσης, είτε τη μέθοδο κόστους ή τη μέθοδο εύλογης αξίας. Η επιλεγόμενη μέθοδος εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Τα πλήρη Πρότυπα απαιτούν τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις βάσει της μεθόδου καθαρής θέσης.

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. επιτρέπει τη λογιστικοποίηση επενδύσεων σε κοινοπραξίες χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης, είτε τη μέθοδο κόστους ή τη μέθοδο εύλογης αξίας. Η επιλεγόμενη μέθοδος εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις σε κοινοπραξίες. Τα πλήρη Πρότυπα απαιτούν τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε κοινοπραξίες βάσει της μεθόδου καθαρής θέσης ή της αναλογικής ενοποίησης.

Χρηματοοικονομικά μέσα

Τα πλήρη Πρότυπα που πραγματεύονται τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση», το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα:

Αναγνώριση και Επιμέτρηση» και το Δ.Π.Χ.Α. 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Το Τμήμα 11 και 12 του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. προβλέπει παρόμοιες αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση και τις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών μέσων. Ωστόσο, υφίστανται διαφορές, όπως παρατίθενται παρακάτω.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. η οντότητα επιλέγει για τη λογιστική παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών μέσων:

- ή την εφαρμογή των διατάξεων περί αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΛΠ 39 και τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων των τμημάτων 11 και 12, ή την εφαρμογή των διατάξεων του τμήματος 11 και 12 του ΔΠΧΑ για ΜΜΕ.
- Σε περίπτωση που επιλεγεί η εφαρμογή των διατάξεων του Δ.Λ.Π. 39 για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων, τότε η μόνη διαφορά υφίσταται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται μεταξύ του ΔΠΧΑ 7 και του τμήματος 11.

Το ΔΠΧΑ για ΜΜΕ δεν απαιτεί:

- Γνωστοποιήσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου).
- Γνωστοποιήσεις κατάλληλες για οντότητες των οποίων οι τίτλοι διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά (δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου)
- Γνωστοποιήσεις των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων που παρακολουθούνται στο αποσβεσμένο κόστος.
- Σε περίπτωση που επιλεγεί η πλήρης εφαρμογή των διατάξεων του τμήματος 11 και 12, πέραν των διαφορών στις γνωστοποιήσεις που προαναφέρθηκαν:

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. προβλέπει τα χρηματοοικονομικά μέσα που πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια να παρακολουθούνται στο κόστος, ή το αποσβεσμένο κόστος, με εξαίρεση κάποια μέσα που παρακολουθούνται σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων. Η κατηγοριοποίηση σε εύλογη αξία, διαθέσιμα προς πώληση και διακρατούμενα μέχρι τη λήξη του Δ.Λ.Π. 39 δεν διατίθεται στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.. Συνεπώς, αποκλείονται οι διατάξεις περί εκτίμησης του σκοπού της διοίκησης της οντότητας για τα χρηματοοικονομικά μέσα.

Το Τμήμα 11 απαιτεί τα χρηματοοικονομικά μέσα να αναγνωρίζονται αρχικά στην τιμή συναλλαγής εκτός αν προβλέπεται χρηματοδότηση οπότε η τιμή θα καθοριστεί με προεξόφληση των ταμειακών ροών. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 τα χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους. Πρακτικά, πρόκειται για θέμα διαφορετικών ορισμών που πιθανόν να οδηγήσει σε διαφορετικές τελικές τιμές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

4.1.Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Όπως αναφέρουμε και ανώτερο το Πρότυπο στο Τμήμα 1 παραθέτει το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου. Χαρακτηριστικά, στην παρ. 1.1, αναφέρεται ρητά ότι το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. προορίζεται για χρήση από μικρές και μεσαίου μεγέθους οντότητες¹².

Το θέμα που τίθεται στην ελληνική πραγματικότητα είναι ποιες οντότητες θεωρούνται μικρού και μεσαίου μεγέθους. Το πρότυπο αποφεύγει να δώσει ποσοτικά κριτήρια διαχωρισμού των οντοτήτων αυτών. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναγνωρίζει ότι η τελική απόφαση και τα κριτήρια διαχωρισμού¹³ των οντοτήτων αποτελεί επιλογή των κανονιστικών και νομοθετικών αρχών κάθε κράτους ή δικαιοδοσίας. Συνεπώς, το Πρότυπο θέτει ποιοτικά κριτήρια που έχουν ως εξής:

- Δεν έχουν δημόσια ευθύνη και
- Εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού για εξωτερικούς χρήστες

Το πρότυπο δεν αναφέρει τη φύση ή τη μορφή των εταιρειών που δεν έχουν δημόσια ευθύνη, αλλά αντιθέτως τα χαρακτηριστικά των εταιρειών που έχουν δημόσια ευθύνη.

Έτσι, σύμφωνα με το Πρότυπο, δημόσια ευθύνη έχουν οι εταιρείες, όπου:

- Χρεωστικοί τίτλοι τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά ή βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης τέτοιων τίτλων προς διαπραγμάτευση, ή
- Κατέχουν περιουσιακά στοιχεία με την ιδιότητα του διαμεσολαβητή για μία ευρεία ομάδα προσώπων (νομικών ή φυσικών).

Ωστόσο, μία οντότητα μπορεί να διαχειρίζεται πόρους τρίτων, αλλά να μην είναι η κύρια δραστηριότητά της. Τότε δεν υπάρχει «δημόσια ευθύνη».

Στις επόμενες παραγράφους θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε την έννοια της μικρομεσαίας επιχείρησης όπως περιγράφεται από κανονισμούς, νόμους και ρυθμιστικές αρχές.

4.2.Η έννοια της μικρομεσαίας επιχείρησης στην Ε.Ε.

¹² Παρ. 1.1 The *IFRS for SMEs* is intended for use by small and medium-sized entities (SMEs).

¹³ Βλέπε Section 1 Small and Medium size entities

Έως τα μέσα της δεκαετίας του 1990, στα πλαίσια της επιστήμης του Ευρωπαϊκού Δικαίου είχαν διατυπωθεί «διάφοροι ορισμοί» των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) που χρησιμοποιούνταν στα πλαίσια των κοινοτικών δράσεων που αφορούσαν ζητήματα ανταγωνισμού, Διαρθρωτικών Ταμείων, έρευνας και ανάπτυξης αλλά και δημοσίων συμβάσεων. Με τους «διάφορους αυτούς ορισμούς» δεν είχε καθιερωθεί ένας πάγιος ορισμός του «τι» εννοείται μικρομεσαία επιχείρηση. Έτσι αναδείχθηκε η ανάγκη μιας πάγιας αναφοράς υπό την έννοια του ορισμού. Προς εξειδίκευση του συγκεκριμένου ορισμού στο «ποιά» είναι η έννοια της μικρομεσαίας επιχείρησης, έχουν ληφθεί υπόψη δύο κριτήρια:

- το οργανωτικό κριτήριο
- το λειτουργικό κριτήριο

Η Επιτροπή (Commission) προκειμένου να διευκρινίσει με βάση το οργανωτικό αλλά και το λειτουργικό κριτήριο την έννοια των μικρομεσαίων επιχειρήσεων εξέδωσε (ειδικώς) σύσταση, η οποία αφορούσε τον ορισμό:

- των πολύ μικρών επιχειρήσεων,
- μικρών επιχειρήσεων,
- μεσαίων επιχειρήσεων

Σε γενική έννοια επιχείρηση θεωρείται κάθε μονάδα, ανεξαρτήτως της νομικής της μορφής (κατασκευής -του οργανωτικού κριτηρίου δηλαδή), η οποία ως οικονομική μονάδα στα πλαίσια της λειτουργικότητάς της (του λειτουργικού κριτηρίου δηλαδή), ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με τη Σύσταση της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 6ης Μαΐου 2003 σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων (2003/361/ΕΚ), η κατηγορία των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων αποτελείται από επιχειρήσεις που απασχολούν λιγότερους από 250 εργαζομένους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατομμύρια ευρώ.

του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατομμύρια ευρώ.

Στην ενιαία προαναφερθείσα κατηγορία, ως μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 50 εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 10 εκατομμύρια ευρώ, ενώ ως πολύ μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από

δέκα εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ.

Παράλληλα, με την 4η Οδηγία της 25ης Ιουλίου 1978 τίθενται κριτήρια που αφορούν όμως μόνο τη δημοσίευση συνοπτικών ή όχι ισολογισμών.

Στο άρθρο 11 της Οδηγίας τα κράτη-μέλη μπορούν να επιτρέψουν σε εταιρίες που κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν ξεπερνούν τα όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- σύνολο ισολογισμού: 4.400.000 ευρώ,
- καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών: 8.800.000 ευρώ,
- μέσος όρος απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσεως: 50 άτομα,
- να συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό.

Παράλληλα, στο άρθρο 27 της 4ης Οδηγίας, επιτρέπεται στις εταιρίες που κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν ξεπερνούν τα όρια των δύο από τα κατωτέρω τρία κριτήρια:

- σύνολο ισολογισμού: 17.500.000 ευρώ,
- καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών: 35.000.000 ευρώ,
- μέσος όρος απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσεως: 250 άτομα,
- να ακολουθήσουν διαφορετική δομή στην παρουσίαση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο ορισμός των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων δεν είναι δεσμευτικός παρά μόνον όσον αφορά ορισμένους τομείς, όπως οι κρατικές ενισχύσεις, η χρηματοδότηση μέσω των Διαρθρωτικών Ταμείων ή τα κοινοτικά προγράμματα, και ιδιαίτερα το πρόγραμμα-πλαίσιο για την έρευνα και την τεχνολογική ανάπτυξη.

Η οργανωτική δομή των ΜΜΕ και κατά συνέπεια η διάρθρωση των οικονομικών τους υπηρεσιών διαφέρει ανάλογα με το μέγεθός και τις ανάγκες τους. Οι μικρότερες εταιρίες χαρακτηρίζονται από οικονομικές διευθύνσεις που συνίστανται σε ένα λογιστήριο το οποίο απαρτίζεται είτε από τον Λογιστή και έναν βοηθό είτε από τον εξωτερικό συνεργάτη - λογιστή (outsourcing), ο οποίος αναλαμβάνει και την καθημερινή λειτουργία της οικονομικής διεύθυνσης. Οι αποφάσεις λαμβάνονται από ένα έως δύο πρόσωπα που συνήθως είναι και οι ιδιοκτήτες της εταιρείας. Όσο μεγαλώνει το μέγεθος της εταιρείας, μεγαλώνει και ο αριθμός των εμπλεκόμενων στην Οικονομική Διεύθυνση και ενδεχομένως να υπάρχει και διαφοροποίηση στον αριθμό των προσώπων που λαμβάνουν τις στρατηγικές αποφάσεις και ασκούν διακυβέρνηση.

Καταλήγουμε έτσι σε μεσαίες επιχειρήσεις που μπορεί ενδεχομένως να διαπραγματεύονται τις μετοχές τους σε μια δημόσια αγορά (Χρηματιστήριο Αξιών). Σε αυτές τις περιπτώσεις υπάρχει εμφανής διάκριση καθηκόντων σε μια πολυπληθή και ανεπτυγμένη Οικονομική Διεύθυνση, όργανα και επιτροπές που ασκούν διακυβέρνηση καθώς και εποπτικά όργανα. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι αλλάζουν στην ουσία και οι πραγματικοί λήπτες των στρατηγικών αποφάσεων.

Το παραπάνω ενδεχομένως να ξενίζει αλλά έχει άψογη εφαρμογή στην περίπτωση των ελληνικών εισηγμένων εταιριών. Οι περισσότερες από αυτές ξεκίνησαν σαν οικογενειακές επιχειρήσεις οι οποίες αναπτύχθηκαν και διεύρυναν τον κύκλο εργασιών τους. Στο πλαίσιο αναζήτησης πόρων και επωφελούμενες το οικονομικό κλίμα που επικρατούσε παλαιότερα επιχείρησαν και πέτυχαν την εισαγωγή τους στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.). Αυτό από την μια αυξάνει τις υποχρεώσεις της εταιρείας έναντι στους νέους μετόχους και δημιουργεί ανάγκη για οργανωτικές αλλαγές σε πολλά τμήματα της εταιρείας από την άλλη όμως δεν διαφοροποιείται ο κύριος λήπτης αποφάσεων ο οποίος είναι ο βασικός μέτοχος, ο κάτοχος της πλειοψηφίας των μετοχών που στην πλειοψηφία των περιπτώσεων είναι και ο αρχικός ιδιοκτήτης της εταιρείας. Οι υπόλοιποι μέτοχοι παίζουν το ρόλο του δανειστή (αγοράζοντας μετοχές της εταιρείας) προσδοκώντας σε μέρος από τα κερδοφόρα αποτελέσματα (;) της εταιρείας. Η κατάσταση που περιγράφηκε παραπάνω ισχύει για εισηγμένες μεσαίες εταιρείες με μικρή διασπορά μετοχών, δεν ισχύει όμως για τις μεγάλες εισηγμένες εταιρείες όπου η διασπορά των μετοχών αποκλείει «οικογενειοκρατικές» αντιλήψεις.

Πίνακας 2: Κριτήρια κατάταξης επιχειρήσεων από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή¹⁴

	Micro	Small	Medium-sized
Balance sheet total	≤ € 500 000	≤ € 4 400 000	≤ € 17 500 000
Net turnover	≤ € 1 000 000	≤ € 8 800 000	≤ € 35 000 000

¹⁴ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/thresholds_en.htm

Average number of employees during the financial year	≤ 10	≤ 50	≤ 250
---	------	------	-------

4.3. Οι μικρομεσαίες οντότητες βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας

Τα παραπάνω κριτήρια¹⁵ είναι δύσκολο να εφαρμοστούν στην χώρα μας όπου οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις στην Ελλάδα αποτελούν την συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων που λειτουργούν . Συνολικά αριθμούν περίπου τις 770.000 με κατά μέσο όρο 2 απασχολούμενους ανά επιχείρησης. Σύμφωνα με στοιχεία της EUROSTAT, η Ελλάδα είναι η χώρα με την μεγαλύτερη αναλογία επιχειρήσεων σε σχέση με τον πληθυσμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση . Από αυτές οι περισσότερες κατατάσσονται στην κατηγορία πολύ μικρές επιχειρήσεις (δηλαδή έως 10 εργαζόμενους) και έχουν έντονα οικογενειακό χαρακτήρα. Ταυτόχρονα η Ελλάδα χαρακτηρίζεται από πολύ υψηλό ποσοστό αυτοαπασχολούμενων. Αναφορικά με την απασχόληση, για το έτος 2003 οι επιχειρήσεις που απασχολούν μέχρι 10 άτομα. αποτελούν το 74% της απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα. Ωστόσο οι αρμόδιοι φορείς χρησιμοποιούν τον ορισμό της Ε.Ε. στην περίπτωση των κοινοτικών πόρων στην περίπτωση των εθνικών επενδύσεων για να χαρακτηρίζεται μια μεταποιητική επιχείρηση ως μικρομεσαία και να δικαιούται χρηματοδότηση με βάση την απόφαση ANE 197/78/3.4. 1978, όπως ισχύει, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- > Ο μέσος ετήσιος κύκλος εργασιών κατά την τελευταία τριετία να μην υπερβαίνει τα 347.000 ευρώ.
- > Μέση ετήσια απασχόληση κατά την τελευταία τριετία να μην υπερβαίνει τα εκατό (100) άτομα, ανεξάρτητα αν η επιχείρηση λειτουργεί με μία ή περισσότερες βάρδιες.

Στην ελληνική νομοθεσία τα κριτήρια διαχωρισμού τίθενται έμμεσα από τον Κ.Ν. 2190/1920 και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

¹⁵ http://www.bep.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=761&Itemid=194

Συγκεκριμένα, ο περί ανώνυμων εταιρειών νόμος στην παρ. 6 του άρθρου 42α αναφέρει ως αριθμητικά κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού 2.500.000 €
- Κύκλος εργασιών 5.000.000 €
- Μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα

Σημειώνεται ότι τα κριτήρια αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανώνυμες εταιρείες για τον ορισμό ή όχι ορκωτού ελεγκτή λογιστή και παρουσίαση ή όχι συνοπτικών σημειώσεων (προσάρτημα).

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων θέτει ποιοτικά και ποσοτικά κριτήρια διαχωρισμού στο άρθρο 4. Οι εταιρείες διακρίνονται ανάλογα με την κατηγορία τήρησης των βιβλίων¹⁶ τους.

Τα αριθμητικά κριτήρια σχετίζονται με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, όπου:

- Εταιρείες με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 € εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία.
- Εταιρείες με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.500.000 € εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία.

Τα ποιοτικά κριτήρια αφορούν την ένταξη εταιρειών αναλόγως τη νομική μορφή τους και τη δραστηριότητά τους. Συνοπτικά, ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κατασκευαστικές και κοινοπραξίες εντάσσονται στη γ' κατηγορία βιβλίων, ενώ λοιπές εταιρείες στη β' κατηγορία.

4.4. Οι μικρομεσαίες οντότητες βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου

Σύμφωνα με την Οδηγία Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής 1005 ο όρος «μικρή επιχείρηση» δεν αναφέρεται μόνο στο μέγεθος μιας οικονομικής μονάδας, αλλά κυρίως στα τυπικά ποιοτικά χαρακτηριστικά της¹⁷.

Τα ποσοτικά κριτήρια συνήθως είναι το σύνολο του ενεργητικού, ο κύκλος εργασιών ή και ο αριθμός του απασχολούμενου προσωπικού, χωρίς όμως να έχει προσδιοριστεί ένα κοινά αποδεκτό μέγεθος αυτών προκειμένου να χαρακτηριστούν ως Μ.Μ.Ε. .

¹⁶ Με τον Ν. 3842/2010 καταργήθηκε η τήρηση βιβλίων α' κατηγορίας.

¹⁷ Ο Έλεγχος σαν μηχανισμός αρνητικής εντροπίας – Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Δ. Ντζανάτος 2010.

Ως Μ.Μ.Ε ορίζεται η μονάδα στην οποία υπάρχει σίγουρα συγκέντρωση της ιδιοκτησίας και της διοίκησης σε ένα περιορισμένο αριθμό ατόμων, συχνά σε ένα φυσικό πρόσωπο, και παράλληλα η μονάδα διαθέτει περιορισμένες πηγές εσόδων ή τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με απλοποιημένο τρόπο ή διενεργεί περιορισμένες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.

Τα προαναφερόμενα ποιοτικά χαρακτηριστικά δεν είναι περιοριστικά. Προφανώς και δεν αναφέρονται μόνο για τις μικρές επιχειρήσεις και δεν είναι απαραίτητο να συναντώνται όλα από αυτά. Για τους σκοπούς, όμως, της Ο.Δ.Ε.Π. πρέπει να αναφέρεται πάντα το πρώτο μαζί με κάποιο από τα υπόλοιπα.

4.5. Οι μικρομεσαία επιχείρηση όπως ορίζεται από τα Ηνωμένα Έθνη

Σύμφωνα με τη «Διακυβερνητική Ομάδα Εργασίας Εμπειρογνομόνων στα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ISAR)» της «Διάσκεψης των Ηνωμένων Εθνών για το Εμπόριο και την Ανάπτυξη (UNCTAD)» έχει προταθεί η διάκριση των εταιρειών σε τρία επίπεδα ως ακολούθως:

Επίπεδο 1: Περιλαμβάνονται οι εισηγμένες εταιρείες και οι εταιρείες με ουσιώδες δημόσιο ενδιαφέρον

Επίπεδο 2: Περιλαμβάνονται σημαντικές μη εισηγμένες επιχειρήσεις ή χωρίς ουσιώδες δημόσιο ενδιαφέρον

Επίπεδο 3: Περιλαμβάνονται μικρότερες επιχειρήσεις όπου η διοίκηση των εταιρειών ασκείται από τους ιδιοκτήτες και απασχολούν λίγους ή καθόλου εργαζομένους.

Τα Ηνωμένα Έθνη με την προσέγγιση που παρουσιάζουν έχουν λάβει υπόψη ότι κάθε οικονομία έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Ωστόσο, εκτιμά ότι η διάκριση των εταιρειών σε τρεις κατηγορίες είναι η πλέον κατάλληλη (UNCTAD, 2008).

4.6. Η σημασία της μικρομεσαίας επιχείρησης για την Ευρωπαϊκή οικονομία

Στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται περισσότερες από 770.000 μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες απασχολούν πάνω από 1.000.000 εργαζομένους. Η δυναμική τους είναι πολύ ισχυρή και αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα της ελληνικής οικονομίας. Αποτελεί την «ραχοκοκαλιά» κάθε οικονομίας εξαιτίας της συνεισφοράς τους στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν, την απασχόληση και την εξαγωγική δραστηριότητα. Επιπλέον, στις ανεπτυγμένες οικονομίες, οι ΜΜΕ έχουν έντονη παρουσία σε νέες παραγωγικές διαδικασίες και υπηρεσίες, όπου συχνά εμπλέκονται οι νέες τεχνολογίες. Η θέση ότι οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις συμβάλουν σημαντικά στην δημιουργία θέσεων απασχόλησης πηγάζει από την αντίληψη ότι αυτές είναι εντάσεων εργασίας. Επιπλέον, μελέτες κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η συνεισφορά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην απασχόληση είναι ανεξάρτητη του οικονομικού κύκλου, ενώ αντίθετα, η συνεισφορά των μεγάλων επιχειρήσεων στην απασχόληση σε περιόδους ύφεσης είναι μικρή έως μηδενική. (Α. Λυμπεράκη, 1991).

Το 2003 υπήρχαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση 19.000.000 επιχειρήσεις¹⁸ οι οποίες απασχολούσαν 140.000.000 άτομα. Η συντριπτική πλειοψηφία αυτών 99,8% ήταν ΜΜΕ. Το 90% των ΜΜΕ ήταν πολύ μικρές επιχειρήσεις ενώ οι μισές από αυτές απασχολούσαν μόλις τρία άτομα η καθεμιά δηλαδή τον ιδιοκτήτη και την οικογένεια του.

Από τα παραπάνω καθίσταται προφανής η σημασία των ΜΜΕ για την ευρωπαϊκή οικονομία αφού αυτές συμβάλλουν αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη αυτής και στη δημιουργία θέσεων απασχόλησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. στην Ελλάδα

¹⁸ European Commission, “SMES in Europe”, Observatory of European SME’s, 2004.

5.1. Η εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου

Η πρώτη σοβαρή προσπάθεια εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων της Ελλάδας με τα κράτη της Ε.Ε. έγινε με την έκδοση της 4ης και 7ης Οδηγίας και η οποίες απευθυνόταν κυρίως στις μεγάλες επιχειρήσεις και δευτερευόντως στις μικρότερες.

Κοινή διαπίστωση είναι ότι τα Δ.Π.Χ.Α. για δημόσιες εταιρείες έχει αναπτυχθεί βάσει των αναγκών μεγάλων εταιρειών. (UNCTAD, 2008). Θεωρείται δύσκολο να εφαρμοστούν σε Μ.Μ.Ε. κυρίως αναπτυσσόμενων χωρών. Σε τέτοιες χώρες, επικειμένη υιοθέτηση των Προτύπων αναμένεται να δημιουργήσει δυσανάλογα έξοδα για τις εταιρείες, μέσω των επαγγελματιών που θα καλεστούν να τα εφαρμόσουν.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονίσουμε ότι το Πρότυπο έρχεται να καλύψει όχι μόνο τις επιχειρήσεις, για τις οποίες υπάρχει νομοθετικό και κανονιστικό κενό σε επίπεδο Ε.Ε., αλλά και τις επιχειρήσεις που ήδη υπάγονται στις διατάξεις της 4ης και 7ης Κοινοτικής Οδηγίας.

Προκειμένου, λοιπόν, να ελεγχθεί η συμβατότητα των λογιστικών διαδικασιών των Κοινοτικών Οδηγιών με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε., η ΕΕ ζήτησε από την EFRAG¹⁹ να γνωμοδοτήσει σε ποια σημεία υπάρχει διαφορά.

Η απάντηση της EFRAG ήρθε στις 28 Μαΐου 2010 και αναφέρει τις εξής έξι σημαντικές διαφορές:

Έκτακτα έσοδα και έξοδα: Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν επιτρέπεται ο χαρακτηρισμός στοιχείων, είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, ως έκτακτα. Η 4η οδηγία κατατάσσει τα στοιχεία ως συνήθους δραστηριότητας ή όχι. Στην περίοδο αναφοράς τα στοιχεία που δεν αποτελούν αποτέλεσμα της συνήθους δραστηριότητας κατατάσσονται ως έκτακτα.

Χρηματοοικονομικά μέσα σε εύλογη αξία: Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που προβλέπονται από το τμήμα 12 αποτιμούνται στην εύλογη αξία και οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Οι οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιλέγουν την τιμή αγοράς για την αποτίμηση ενός στοιχείου στη λήξη της περιόδου αναφοράς .

Ωφέλιμη ζωή υπεραξίας: Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. προβλέπει ότι στην περίπτωση που η διοίκηση της οντότητας δεν μπορεί να εκτιμήσει την ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας, αυτή θα

¹⁹ European Financial Reporting Advisory Group

θεωρείται 10ετής. Οι οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρονται στην υπεραξία ως μία θετική διαφορά ενοποίησης που θα πρέπει να εξάγεται από τα αποθεματικά. Το άρθρο 34 της 7ης οδηγίας ορίζει την ωφέλιμη ζωή της υπεραξία στα 5 έτη.

Άμεση αναγνώριση αρνητικής υπεραξίας: Η παράγραφος 19.24 του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. προβλέπει την άμεση αναγνώριση στην κατάσταση συνολικών εσόδων της αρνητικής υπεραξίας.

Παρουσίαση του οφειλόμενου μετοχικού κεφαλαίου συμψηφισμένο στα ίδια κεφάλαια: Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. τυχόν οφειλόμενο κεφάλαιο παρουσιάζεται συμψηφισμένο στα ίδια κεφάλαια και όχι ως περιουσιακό στοιχείο. (IFRS for SMEs §22.7a). Σύμφωνα με την 4η οδηγία τυχόν οφειλόμενο κεφάλαιο εμφανίζεται ως περιουσιακό στοιχείο (4η οδηγία άρθρο 9).

Αναστροφή ζημίας απομείωσης υπεραξίας: Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δεν αναστρέφεται τυχόν ζημία απομείωσης υπεραξίας σε μεταγενέστερες περιόδους (IFRS for SMEs § 27.28). Σύμφωνα με τις οδηγίες της Ε.Ε. είναι υποχρεωτικό να αναστρέφονται τυχόν ζημίες απομείωσης υπεραξίας εφόσον οι λόγοι για τους οποίους είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης έπαψαν να υφίστανται (4η Οδηγία άρθρο 35).

Προς το παρόν οι νομοθέτες και ρυθμιστικές αρχές βρίσκονται εν αναμονή. Γίνονται έντονες συζητήσεις για την ενδεχόμενη αλλαγή ή προσαρμογή της 4ης και 7ης οδηγίας που να πλησιάζει περισσότερο στο πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. (Ντζανάτος, 2010).

Για τον χρόνο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. υπάρχει η άποψη ότι η Ε.Ε., όπως κάνει συνήθως, δίνει ένα σημαντικό χρονικό περιθώριο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή του. Είναι το ίδιο πιθανό, στην Ελλάδα, να επιταχύνουμε την υποχρεωτικότητα. Πιθανόν να εφαρμοστεί νωρίτερα, ίσως αργότερα, αλλά ένα είναι γεγονός. Τα Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. θα εφαρμοστούν τελικά, στο όχι πολύ μακρινό μέλλον, για το μεγάλο πλήθος των ελληνικών επιχειρήσεων. Το ζήτημα είναι με ποιον τρόπο θα αντιδράσουν οι λογιστές, ελεγκτές, χρηματοοικονομικά στελέχη, δημόσιοι υπάλληλοι που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις των ιδιωτικών εταιριών, εταιρίες, πανεπιστήμια και όλοι οι φορείς που εμπλέκονται με τη λογιστική.

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται: «Θα το αφήσουμε να το πιάσουμε πανικόβλητοι την τελευταία στιγμή ή θα ξεκινήσουμε από τώρα να μελετάμε αυτά τα πρότυπα, να τα κατανοούμε και ίσως να τα εφαρμόζουμε σε προαιρετική βάση;» (Ντζανάτος, 2010).

5.2. Επιπτώσεις

Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ θα συνοδευτεί από μια αναγκαστική αύξηση του διοικητικού τους κόστους. Είναι γεγονός ότι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, απαιτούνται αυξημένες δαπάνες για την ενίσχυση του λογιστικών υπηρεσιών και διαδικασιών, καθώς και αυξημένες δαπάνες για αμοιβές συμβούλων, εκτιμητών, ελεγκτών κλπ. Κρίσιμο μέγεθος για κάθε ΜΜΕ είναι η αξιοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχει, προκειμένου να αποκτήσει οφέλη για τις δραστηριότητές της. Άλλωστε, σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να βοηθήσουν στην ανάπτυξη των συναλλαγών προβάλλοντας χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες οι οποίοι λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

Το όφελος που μπορεί να προκύψει δεν μπορεί να προσδιοριστεί και να υπολογιστεί άμεσα με ακρίβεια καθώς εξαρτάται από τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες και κύρια οι επενδυτές, οι τράπεζες και οι εθνικές αρχές. Σημαντικά οφέλη θα υπάρξουν για τις ΜΜΕ εάν η εφαρμογή του προτύπου συνοδευτεί και με κατάλληλα μέτρα διοικητικού κυρίως χαρακτήρα που θα συμβάλλουν στη μείωση του διοικητικού τους φόρτου.

Στο σημείο αυτό χρήζει αναφοράς ότι η υπόθεση της μετάβασης μπορεί να αποδειχτεί εύκολη και επωφελής για μια επιχείρηση η οποία εκ των προτέρων λαμβάνει και αξιολογεί τα κατάλληλα μέτρα που απαιτούνται σε αντίθεση μια επιχείρηση που δεν επιδεικνύει έγκαιρη και σωστή ανταπόκριση στο θέμα. Έτσι, η κατάρτιση Σχεδίου Δράσης για τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Α θεωρείται από ως μια επιβεβλημένη διοικητική απόφαση για κάθε επιχείρηση, προκειμένου να επιτευχθεί έγκαιρα και με τον πιο ασφαλή τρόπο αφενός η ενσωμάτωση των λογιστικών κανόνων που επιβάλλονται από τα Δ.Π.Χ.Α και αφετέρου η αποδοχή της υποχρέωσης για δημοσιότητα μεγαλύτερου όγκου στοιχείων από τη διοίκηση της εταιρείας προς τους μετόχους. (Ι. Φίλος 2002).

Ένα παρόμοιο σχέδιο δράσης μπορεί να εφαρμοστεί και στην μετάβαση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στα Δ.Π.Χ.Α. Συγκεκριμένα τα προτεινόμενα βήματα είναι:

- Δημιουργία ομάδας έργου
- Αρχική εκτίμηση αναγκαίων λογιστικών προσαρμογών
- Αρχική εκτίμηση αναγκαίων μηχανογραφικών προσαρμογών
- Εκτίμηση προσαρμογών σχετικά με τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες

- Εκτίμηση προσαρμογών σχετικά με τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες
- Αξιολόγηση ενδεχόμενων επιχειρηματικών κινήσεων
- Εκτίμηση λοιπών ενεργειών
- Οριστικοποίηση του σχεδίου δράσης και εφαρμογή του

Θεωρώντας πως οι επιπτώσεις από την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. μπορούν σε κάποιο βαθμό να παρομοιαστούν με αυτή της υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα μπορούσαμε να πούμε πως και η μετάβαση στο πρότυπο θα αντιμετωπίσει τα εμπόδια που αντιμετώπισαν και τα Δ.Π.Χ.Α κατά την εφαρμογής τους, τέτοια εμπόδια ήταν :

- Σύνθετη νομοθεσία (εμπορική, λογιστική και φορολογική)
- Μικρή προστασία μετόχων
- Αδύναμη εποπτεία
- Αναπτυσσόμενη κεφαλαιαγορά.

Οι κύριες πηγές χρηματοδότησης για τις ελληνικές ΜΜΕ είναι οι τράπεζες και οι επιχορηγήσεις από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στο ευρύτερο πλαίσιο της λογιστικής στην Ευρώπη, η Ελλάδα είναι ένα από τα λιγότερο γνωστά κράτη (Μπάλλας, 1994). Η ανάπτυξη των λογιστικών και οικονομικών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα συνδέεται με συγκεκριμένους πολιτιστικούς παράγοντες, όπως την γλώσσα, την οικογενειακή δομή και την κουλτούρα των επιχειρήσεων, καθώς και σε θεσμικούς παράγοντες (Σπάθης & Γεωργακόπουλος, 2007). Ένας από τους σημαντικότερους θεσμικά παράγοντας που διαμορφώνει την ανάπτυξη, είναι η χρήση της λογιστικής ως εργαλείο της πολιτικής της κυβέρνησης.

Οι συντάκτες οικονομικών καταστάσεων και ελεγκτές αυτών επηρεάζονται χαρακτηριστικά από το περιβάλλον στο οποία λειτουργούν. Οι παράγοντες αυτοί οδηγούν στο γεγονός ότι δεν μπορεί να εγυνηθεί μία υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Σε σχετική έρευνα (Καραμπίνης, και συν., 2011), προκύπτει ότι η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα είχε μικρή επίπτωση στη λογιστική ποιότητα και ότι απαιτούνται θεμελιώδεις μεταβολές ώστε να επιτευχθεί βελτίωση.

Η πολιτεία κατέχει καθοριστικό ρόλο στον καθορισμό των απαιτήσεων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ο ρόλος αυτό εφαρμόζεται μέσω νομικών

διατάξεων, κυρίως φορολογικών, και ποινών σχετικά με τη μη τήρηση αυτών (Μπάλλας, 1994).

Σχετική έρευνα που εκπονήθηκε από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (Καραμάνης & Παπαδάκης, 2008). Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με χρήση ερωτηματολογίου που εστάλη σε Ορκωτούς Ελεγκτές, Οικονομικούς Διευθυντές και Προϊσταμένους Λογιστηρίου εισηγμένων εταιρειών. Στην εμπειρική αυτή έρευνα για τις επιπτώσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τα αποτελέσματα συνοπτικά είχαν ως εξής:

- Τα ΔΛΠ κρίθηκαν υψηλής αποδοχής από ελεγκτές και λογιστές παρά τους προβληματισμούς που είχαν εκφραστεί κατά καιρούς και κυρίως προ της υιοθέτησής τους το 2005
- Εντοπίστηκε υψηλή προσαρμοστικότητα παρά το χαμηλό επίπεδο προετοιμασίας
- Τα προβλήματα που εντοπίστηκαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ αφορούν σε:
 - Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού-νομοθετικού περιβάλλοντος.
 - Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ
 - Δημιουργία αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών από την ταυτόχρονη λειτουργία ΔΛΠ και ΕΛΠ
 - Ύπαρξη προβλημάτων από την ταυτόχρονη λειτουργία ΔΛΠ και ΕΛΠ λόγω της διαφορετικότητας αυτών των λογιστικών πλαισίων. Εντοπίστηκε ανάγκη προσαρμογής των ΕΛΠ, ώστε να απαλειφθούν αδικαιολόγητες διαφορές
- Οι επιχειρήσεις αν και δεν ήταν επαρκώς προετοιμασμένες, φαίνεται να ανταποκρίνονται αρκετά ικανοποιητικά στην πρόκληση εφαρμογής των ΔΛΠ. Η μεγάλη πλειοψηφία των εταιρειών δήλωσε ότι με ίδιες δυνάμεις μπόρεσε να αναλάβει την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων
- Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει θετικές επιπτώσεις στα επαγγέλματα του ελεγκτή και του λογιστή, αν και σε επαγγελματίες με μακρόχρονη εμπειρία στα ΕΛΠ οι επιπτώσεις ήταν αρνητικές. Σημειώνεται επίσης ότι σε ένα μικρό ποσοστό επιχειρήσεων η εφαρμογή των ΔΛΠ οδήγησε στην αλλαγή ελεγκτικής εταιρείας
- Οι φορολογικοί ελεγκτές δεν είχαν ενημερωθεί επαρκώς σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ
- Οι πληροφορίες που προκύπτουν από τα ΔΛΠ έχουν συνάφεια στην καθημερινή διοίκηση των επιχειρήσεων και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων για σημαντική μερίδα των ελληνικών επιχειρήσεων

- Η εφαρμογή των ΔΛΠ είχε θετικές επιπτώσεις στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και διεθνή αγορά τόσο σε ότι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης όσο και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους
- Το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ δεν φάνηκε να δημιουργήσει πρόβλημα στην αγορά, ενώ σε σημαντικό βαθμό το κόστος ήταν ανακτήσιμο
- Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρήθηκε ως ένα χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως του κόστους
- Οι ελεγκτές και λογιστές εξέφρασαν ικανοποίηση για τα βασικά χαρακτηριστικά και τη φιλοσοφία των ΔΛΠ
- Μία ισχνή μειοψηφία ελεγκτών και λογιστών δήλωσε προτίμηση για τα ΕΛΠ έναντι των ΔΛΠ.
- Η εφαρμογή των ΔΛΠ είχε σημαντικές επιπτώσεις σε ότι αφορά τη χρήση πληροφοριακών συστημάτων για τη βελτίωση των υποδομών
- Η πληροφοριακή τεχνολογία κατέστη σημαντικός επιχειρησιακός πόρος

Σύμφωνα με παρόμοιες μελέτες (Grant Thornton, 2010) είναι κοινή διαπίστωση ότι με την πάροδο του χρόνου και την ολοένα μεγαλύτερη εξοκείωση των επιχειρήσεων και των εμπλεκόμενων με το περιεχόμενο και τη φιλοσοφία των Δ.Π.Χ.Α., η ποιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται στις Οικονομικές Καταστάσεις συνεχώς βελτιώνεται.

Εντούτοις, υπάρχουν σημαντικά περιθώρια βελτίωσης. Η προσπάθεια για αρτιότερη και πληρέστερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποκτά ολοένα και μεγαλύτερη σημασία δεδομένης και της κρίσιμης οικονομικής συγκυρίας καθώς οι Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελούν στην ουσία τον «καθρέφτη» της χρηματοοικονομικής τους επίδοσης προς κάθε ενδιαφερόμενο.

Εξάλλου, δεν θα πρέπει να αγνοηθεί το γεγονός ότι στην Ελλάδα υφίσταται μεγάλη σύγκρουση μεταξύ λογιστικών και φορολογικών διατάξεων. Η ενδεχόμενη εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε., όπως συνέβη και με τα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. θα διακρίνει τις δύο αυτές περιοχές. Ο συντηρητισμός των σημερινών «φορολογικών» οικονομικών καταστάσεων θα εξαλειφθεί, επιτρέποντας με αυτό τον τρόπο την «εύλογη» παρουσίαση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της εταιρείας.

Η συνειδητοποίηση από την πλευρά των διοικήσεων των επιχειρήσεων ότι η παροχή υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να αποτελέσει συγκριτικό πλεονέκτημα αναδεικνύοντας την ποιότητα των εργασιών τους, θα υποβοηθήσει την

γενικότερη προσπάθεια για ανάπτυξη και εύρεση πόρων χρηματοδότησης, ενώ μακροπρόθεσμα θα προάγει τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα των αγορών.

Σύμφωνα με την μέχρι τώρα ανάλυση, εύλογα προκύπτουν τα εξής ερωτήματα:

- Είναι έτοιμες οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις για την υιοθέτηση του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.;
- Η ενδεχόμενη υιοθέτησή του θα οδηγήσει σε ποιοτική ενημέρωση των χρηστών;
- Οι εταιρείες που θα εφαρμόσουν το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. θα βρεθούν κερδισμένες από την υιοθέτησή του;

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6. ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ

6.1. Στόχος

Έχοντας παρουσιάσει το θεωρητικό υπόβαθρο σχετικά με το Δ.Π.Χ.Α για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, αλλά και τις σημαντικότερες ενδεχόμενες επιπτώσεις από την υιοθέτηση του από τις ελληνικές επιχειρήσεις, στο δεύτερο και τελευταίο μέρος παρατίθεται το εμπειρικό κομμάτι της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Στόχος της εμπειρικής διερεύνησης είναι να αναδειχτούν, σε πρώτη φάση οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε.

Σε δεύτερη φάση με την χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο με στόχο την αποτύπωση της άποψη των ερωτηθέντων για τα οφέλη και την ετοιμότητα των εμπλεκομένων στην εφαρμογή του προτύπου.

6.2. Μεθοδολογία

Για την επίτευξη του πρώτου στόχου της έρευνας σχετικά με τον εντοπισμό των διαφορών μεταξύ των Ε.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε ακολουθήθηκαν τα παρακάτω βήματα :

1. Η φορολογική νομοθεσία, με λίγες εξαιρέσεις, δεν ασχολείται με αρχές και κανόνες παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων όπως το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.. Στα πλαίσια της εργασίας, για τη σύγκριση του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων χρησιμοποιήθηκαν οι διατάξεις του «Περί ανωνύμων εταιρειών» Νόμου ΚΝ. 2190/1920 και καταγράφηκαν οι υποχρεωτικές πληροφορίες που συμπεριλαμβάνονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσεται βάση των διατάξεων του νόμου αυτού
2. Έγινε η κατηγοριοποίηση των πληροφοριών ανά κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων.

3. Εντοπίστηκαν οι αντίστοιχες πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε
4. Αποτυπώθηκαν οι σημαντικότερες διαφορές.

6.3. Καταγραφή των βασικότερων διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.

Πίνακας 3: Διαφορές που εντοπίστηκαν από την διενέργεια της έρευνας.

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων		
Εταιρική χρήση	Παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Μπορεί η διάρκεια να υπερβαίνει ή να υπολείπεται του έτους και γνωστοποιείται το γεγονός.	Σχετικές διατάξεις υφίστανται και στον Κ.Ν. 2190/1920. Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. μόνο η πρώτη διαχειριστική χρήση μπορεί να υπερβαίνει τους 12 μήνες. Λήξη της χρήσης μπορεί να είναι η 31 ^η Δεκεμβρίου ή η 30 ^η Ιουνίου με ορισμένους περιορισμούς.
Λογαριασμοί οικονομικών καταστάσεων	Παρατίθεται λίστα με τους ελάχιστους λογαριασμούς που πρέπει να παρουσιάζονται. Αναλόγως τη σημαντικότητα των μεγεθών δύναται να εμφανίζονται περαιτέρω λογαριασμοί.	Παρέχεται υπόδειγμα λογαριασμών που πρέπει να ακολουθείται πιστά. Τυχόν τροποποιήσεις είναι δυνατές με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού.
Δομή οικονομικών καταστάσεων	Παρέχονται κατευθυντήριες οδηγίες περί της δομής, ενώ τυχόν μεταβολές απαιτούν ειδικούς χειρισμούς και γνωστοποιήσεις.	Απαγορεύεται η μεταβολή της δομής από χρήση σε χρήση.
Λογιστικές αρχές	Στις εξαιρετικές περιπτώσεις, όπου η συμμόρφωση με το Πρότυπο μπορεί να οδηγήσει σε παραπλανητική πληροφόρηση, η οντότητα μπορεί να αποκλίνει από τις διατάξεις του Προτύπου	Παρόμοια διάταξη υφίσταται και στον Κ.Ν. 2190/1920 (άρθρο 42α παρ. 3), όπου τέτοιες παρεκκλίσεις γνωστοποιούνται στο προσάρτημα.

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Συγκριτική πληροφόρηση	Αν μεταβάλλονται πληροφορίες που αφορούν τη συγκρίσιμη χρήση, πρέπει να περιληφθεί και ανάλογη περιφραστική πληροφόρηση στις σημειώσεις.	Δεν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.
Αρχή του ιστορικού κόστους	Δεν γίνεται αναφορά σε αυτήν την αρχή, σαν βασική λογιστική αρχή. Η διαφορά αυτή, συνιστά μία από τις μείζονες διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. και Ε.Α.Π.	Είναι από τις βασικές λογιστικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.
Λογαριασμοί τάξεως	Με βάση τα Δ.Α.Π. δεν προβλέπονται λογαριασμοί τάξεως, αλλά καθορίζεται πληροφόρηση για ανάλογα θέματα μέσω των Σημειώσεων	Εμφανίζονται διακεκριμένα και αφορούν πληροφορίες που δεν επιδρούν στη χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας άρθρο 42 ^ε παρ. 11

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

Παρουσίαση	Παρέχεται μία ελαστικότητα και σημαντικές ευχέρειες για τον τρόπο παρουσίασης	Υπάρχουν συγκεκριμένα πρότυπα οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συμπληρωθούν
------------	---	--

Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος και Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Παρουσίαση	Παρέχεται μία ελαστικότητα και σημαντικές ευχέρειες για τον τρόπο παρουσίασης	Υπάρχουν συγκεκριμένα πρότυπα οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συμπληρωθούν
------------	---	--

Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος και Αποτελεσμάτων εις νέον

Παρουσίαση	Προβλέπεται σε όλες τις περιπτώσεις.	Προβλέπεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Παρόμοιες πληροφορίες δίνονται από τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων σε συνδυασμό με αναλύσεις που γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.
------------	--------------------------------------	---

Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Παρουσίαση	Προβλέπεται σε όλες τις περιπτώσεις με καμία εξαιρέση.	Προβλέπεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
------------	--	--

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις		
Υπαρξη Ελέγχου	Καθορίζονται ορισμένες αρχές για τη διατύπωση της ύπαρξης ελέγχου. Δίνεται έμφαση περισσότερο στην ουσία	Αναφέρονται συγκεκριμένες περιπτώσεις που βασίζονται στο νομικό τύπο, παρά στην ουσία
Απαλλαγή από ενοποίηση	Απαλλαγή από την ενοποίηση υπάρχει σε ελάχιστες εξαιρέσεις.	Υπάρχει μεγάλο πλήθος απαλλαγών από την υποχρέωση ενοποίησης, καθώς και η δυνατότητα προαιρετικά μη ενοποίησης σε πολλές άλλες περιπτώσεις
Δυνατότητα η ενοποίηση να γίνεται με την ημερομηνία θυγατρικής	Η ενοποίηση γίνεται πάντα με την ημερομηνία κλεισίματος της μητρικής εταιρίας	Είναι δυνατό να γίνεται η ενοποίηση με την ημερομηνία θυγατρικών, αν αυτές ήταν σημαντικές και η μητρική μη σημαντική
Αποσβесеση υπεραξίας	Με βάση το Δ.Λ.Π. 28, η χρεωστική υπεραξία από απόκτηση συγγενούς εταιρίας, μπορεί να αποσβένεται το μέγιστο σε 10 έτη και εξετάζεται για απομείωση	Η χρεωστική υπεραξία μεταφέρεται στα έξοδα εγκατάστασης και αποσβένεται ισόποσα το αργότερο σε πέντε χρόνια
Απαλοιφή ενδοεταιρικών συναλλαγών	Οι απαλοιφές πρέπει να γίνονται για το σύνολο των συναλλαγών και υπολοίπων	Υπάρχει η δυνατότητα, ορισμένες απαλοιφές ενδοεταιρικών συναλλαγών να μην γίνουν καθόλου, αν είχαν γίνει με τους συνήθεις όρους της αγοράς ή κάτω από ορισμένες άλλες προϋποθέσεις
Ενσώματες ακινητοποιήσεις		
Κόστη μεταφοράς και συναμολόγησης	Περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου τα κόστη μεταφοράς και ενσωμάτωσης μέχρι αυτό να γίνει λειτουργικό.	Επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση στα "Έξοδα εγκατάστασης" εξόδων που αφορούν την απόκτηση των ενσώματων παγίων
Κόστος δανεισμού	Το κόστος δανεισμού επιδρά πάντα στα αποτελέσματα	Επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου
Κόστη αποσυναμολόγησης και αποκατάστασης	Κεφαλαιοποιείται εκτίμηση για έξοδα αποσυναμολόγησης και αποκατάστασης	Δεν περιλαμβάνονταν αντίστοιχη ρύθμιση
Χρηματοδοτική μίσθωση	Τα πάγια εμφανίζονται και παράλληλα εμφανίζεται η υποχρέωση για εξόφλησή τους	Οι αξίες κτήσης των ακινήτων με χρηματοδοτική μίσθωση δεν εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, επειδή δεν ανήκουν στο χρήστη με ορισμένες εξαιρέσεις
Αποτίμηση	Τα πάγια εμφανίζονται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις	Η αποτίμηση γίνεται στο κόστος, αναπροσαρμογή γενικά απαγορεύεται και επιτρέπεται μόνο αν επιβάλλεται από ειδικό νόμο.

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ωφέλιμη Ζωή	Οι αποσβέσεις γίνονται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής και την υπολειμματική αξία	Ανάλογη διάταξη υπάρχουν στα ΕΛΠ, αλλά στην πράξη αναφέρεται από άλλη διάταξη που ορίζει ότι οι αποσβέσεις γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.
Απόσβεση και στα πάγια σε προσωρινή αδράνεια	Αποσβένονται κανονικά αλλά παρέχονται πληροφορίες στις σημειώσεις για την αδράνειά τους	Με βάση τα Ε.Λ.Π. θα μπορούσε να μη γίνει πλήρης απόσβεση σε πάγια που είναι σε προσωρινή αδράνεια (όχι για τις εποχικές δραστηριότητες όμως). Αυτό με τη λογική ότι υπάρχει απαξίωση από την κατοχή, όχι όμως από τη χρήση
Αναθεώρηση Ωφέλιμης Ζωής και Υπολειμματικής Αξίας	Με βάση το Δ.Λ.Π. 16, η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζονται κάθε χρόνο και επομένως είναι δυνατό να μεταβάλλονται. Κάθε μεταβολή απαιτεί συγκεκριμένες κοινοποιήσεις.	με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν επιτρέπονται μεταβολές στους συντελεστές απόσβεσης
Άλλα περιουσιακά στοιχεία και Υπεραξία		
Κριτήρια αναγνώρισης	Υπάρχουν συγκεκριμένα αυστηρά προσδιορισμένα κριτήρια, για τον χαρακτηρισμό ενός στοιχείου ως άλυου που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί	Δεν υπάρχουν τέτοια κριτήρια και οι αναφορές είναι γενικές
Ανάστροφη απόκτηση	Αν μία μικρή εταιρία απορροφήσει μία μεγαλύτερη και μετά την απορρόφηση, οι μέτοχοι της απορροφούμενης έχουν τον έλεγχο της νέας εταιρίας που θα προκύψει, τότε νοείται ότι η απορροφούμενη απόκτησε την απορροφώσα και θεωρείται ότι υπήρξε «ανάστροφη απόκτηση»	Δεν υπάρχει τέτοια ρύθμιση ή όρος και πάντα σαν απορροφώσα θεωρείται αυτή που νομικά παραμένει, ανεξάρτητα αν είναι μικρή ή μεγάλη
Υπεραξία	Με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 3, η υπεραξία είναι η διαφορά του κόστους με την εύλογη αξία της αποκτώμενης	Με βάση τα Ε.Λ.Π. η υπεραξία για τις θυγατρικές είναι η διαφορά του κόστους, που υπολογίζεται όμως διαφορετικά, με τις λογιστικές αξίες της θυγατρικής της ημερομηνίας πρώτης ενοποίησης. Για τις συγχωνεύσεις προκύπτει πιθανά "υπεραξία", μόνο στην περίπτωση που υπήρχε προηγούμενη συμμετοχή στην απορροφούμενη εταιρία, η οποία υπολογίζεται όμως εντελώς διαφορετικά

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Μισθώσεις		
Χρηματοδοτική μίσθωση και ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων	Τα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις, εμφανίζονται με βάση την προεξοφλημένη αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, με το τεκμαρτό επιτόκιο	Δεν εμφανίζεται η αξία του παγίου, αλλά τα έξοδα επιβαρύνονται καταρχήν με τα ετήσια μισθώματα
Ανάλυση μισθωμάτων σε δάνειο και τόκους	Λογιστικοποιείται αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό για την πληρωμή των χρεολυσίων, που διασπάται σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα	Δεν λογιστικοποιείται υποχρέωση στο παθητικό για τις υποχρεώσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις
Χρηματοδοτική μίσθωση και αποσβέσεις παγίων	Ο μισθωτής διενεργεί κανονικά αποσβέσεις στα πάγια που έχει αποκτήσει με τη μίσθωση	Δεν εμφανίζονται τα πάγια, αλλά επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με το συνολικό ετήσιο μίσθωμα
Αποθέματα		
Αποτίμηση	Η αποτίμηση γίνεται στο τέλος της χρήσης, στη μικρότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής αξίας ρευστοποίησης	Με βάση τα Ε.Λ.Π. αρχικά η σύγκριση γίνεται μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας τιμής και μόνο αν η καθαρή αξία ρευστοποίησης είναι μικρότερη από την τρέχουσα τιμή χρησιμοποιείται η δεύτερη
Προβλέψεις και Ενδεχόμενα γεγονότα		
Προεξόφληση προβλέψεων	Προβλέψεις που λογίζονται, των οποίων η εξόφλησή τους πρόκειται να γίνει μακροπρόθεσμα, προεξοφλούνται σε παρούσες αξίες.	Δεν προβλέπεται η διαδικασία.
Καταχώριση προβλέψεων	Για το σχηματισμό, πρέπει να είναι πιθανή, να υπάρχει δέσμευση και να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.	Η προσέγγιση των Ε.Λ.Π. είναι πολύ διαφορετική αφού καταχωρούνται προβλέψεις για κάθε κίνδυνο
Λογαριασμοί τάξεως και ενδεχόμενες υποχρεώσεις	Δεν αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, αλλά και των ενδεχόμενων απαιτήσεων, αλλά μόνο την περιφραστική αναφορά τους στις σημειώσεις	Προβλέπεται η χρήση των λογαριασμών τάξεως.
Έσοδα		
Κατασκευαστικά έργα	Περιλαμβάνεται μία αναλυτική προσέγγιση για τους λογιστικούς χειρισμούς που αφορούν τα κατασκευαστικά έργα, ανάλογα με τη διάκρισή τους	Δεν υπάρχει ειδική αναφορά και προκύπτει ότι ισχύουν και για τα κατασκευαστικά έργα

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Παρεπόμενα έσοδα έργου	Συμψηφίζονται με τα κόστη του έργου	Απαγορεύονται συμψηφισμοί εσόδων και εξόδων και αυτά τα έσοδα θα έπρεπε να εμφανίζονται διακεκριμένα
Μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης	Ορίζεται η Μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης.	Ισχύει το ιστορικό κόστος και η αρχή συσχέτισης εσόδων και εξόδων
Κόστος Δανεισμού		
Κεφαλαιοποίηση δανεισμού σε πάγια ή αποθέματα	Μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα	Απαγορεύεται η κεφαλαιοποίηση, αλλά υπάρχει η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης των τόκων δανείων για πάγια για την κατασκευαστική περίοδο και η απόσβεσή τους ισόποσα το αργότερο σε πέντε χρόνια
Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων		
Εφαρμογή	Εξετάζονται για απομείωση ορισμένα μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών	Υπήρχε η έννοια και η πρακτική της «πρόβλεψης» και της «αντιστροφής πρόβλεψης» για τα περιουσιακά στοιχεία
Γνωστοποιήσεις απομειώσεις	για τις Προβλέπεται πλήθος γνωστοποιήσεων, για τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων στα οποία αναφέρεται το τμήμα	Οι γνωστοποιήσεις για αυτά τα θέματα ήταν περιορισμένες
Παροχές σε εργαζομένους		
Μακροχρόνιες παροχές	Υποχρεώσεις για μακροχρόνιες παροχές, λογίζονται σε κάθε χρήση μαζί με τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές.	Προβλέπονται γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα για ανάλογα ζητήματα, αλλά δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση.
Προγράμματα καθορισμένων εισφορών	Η εταιρία μπορεί να συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.	Λειτουργούν κυρίως κρατικά ασφαλιστικά ταμεία (καθορισμένων εισφορών)
Κρατικά προγράμματα καθορισμένων εισφορών	Όταν υπάρχουν προγράμματα καθορισμένων εισφορών, τα έξοδα λογιστικοποιούνται όταν δημιουργείται η υποχρέωση.	Δεν υπάρχει καμία διαφορά με τα ΕΛΠ
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	Αφορά παροχή εξόδου από την υπηρεσία και λογίζεται όταν αποφασίζεται η καταβολή της ή όταν γεννάται η υποχρέωση.	Πρέπει κάθε χρήση να υπολογίζεται η αναλογία των αποζημιώσεων προς τους εργαζόμενους για αποχώρηση
Φόρος Εισοδήματος		

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Προσωρινές διαφορές	Ορίζεται η έννοια των «προσωρινών» φόρου εισοδήματος ανάλογα με την έννοια των «λογιστικών διαφορών».	Τα θέματα αυτά δεν ρυθμίζονται από τα λογιστικά πρότυπα αλλά από τη φορολογική νομοθεσία
Αναβαλλόμενη φορολογία	Ορίζεται η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και αντίστοιχα των αναβαλλόμενων εσόδων και εξόδων	Δεν εμφανίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις,
Εμφάνιση φόρων στις ενοποιημένες καταστάσεις	Στις ενοποιημένες καταστάσεις μπορεί να γίνει συμψηφισμός των φόρων της χρήσης (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) μόνο σε ειδικές περιπτώσεις	Δεν υπάρχει σχετική ρύθμιση.
Εμφάνιση φόρου στα αποτελέσματα	Πρέπει να εμφανίζεται διακριμένα ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	Δεν υπάρχει σχετική ρύθμιση.
Γνωστοποίηση φόρων εισοδήματος συμφωνίας	Πρέπει να γνωστοποιείται μία συμφωνία του φόρου εισοδήματος, με βάση τον ισχύοντα ή τους ισχύοντες συντελεστές. Δηλαδή πρέπει να εμφανιστούν τα μη υπαγόμενα στο φόρο έσοδα και έξοδα της χρήσης	Δεν υπάρχει σχετική ρύθμιση.
Μετατροπή Ξένου Νομίσματος		
Ισοτιμία συναλλαγών σε Ξ.Ν.	Χρησιμοποιείται για τη μετατροπή σε νόμισμα λειτουργίας μίας συναλλαγής στη διάρκεια της χρήσης, όχι μόνο η ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής και ένας μέσος όρος ισοτιμιών	Οι μετατροπές γίνονται με την ημερομηνία της συναλλαγής
Μη αποτιμημένα σε εύλογες αξίες και αποτίμηση σε Ξ.Ν.	Τα μη χρηματικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της αποτίμησής τους σε εύλογες αξίες	Δεν αναφέρεται ειδικά στα στοιχεία που είναι αποτιμημένα σε εύλογες αξίες
Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης χρηματικών στοιχείων	Όλες οι συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των χρηματικών στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης	Απαιτήσεις και υποχρεώσεις αλλά και δάνεια αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο
Συναλλαγματικές διαφορές και αναβαλλόμενοι φόροι	Από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μπορεί να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι	Δεν υφίστανται αναβαλλόμενοι φόροι
Μετατροπή εκμετάλλευσης στο ξένο νόμισμα	Η μετατροπή των κονδυλίων μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, γίνεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας αναφοράς	Δεν υπάρχει ανάλογη ρύθμιση,

Αναφορά	Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών		
Βασικό Διοικητικό Στέλεχος - Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης	Αναλύεται η έννοια του όρου «Βασικό διοικητικό στέλεχος»	Χρησιμοποιείται ο γενικός όρος «Μέλη οργάνων διοίκησης και διεύθυνσης»
Στενά Συγγενικά Πρόσωπα	Περιλαμβάνεται η έννοια των «Στενών συγγενικών προσώπων»	Δεν υπάρχει σχετική διάταξη.

6.4 Ερωτηματολόγιο

Στόχος ερωτηματολογίου

Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου είχε ως σκοπό να καταγράψει την άποψη χρηστών οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή του Προτύπου. Ποιο συγκεκριμένα θα μπορούσαμε να πούμε ότι η έρευνα αποσκοπεί:

1. Να καταγράψει τη γνώμη των ερωτηθέντων σχετικά με τα οφέλη από την υιοθέτηση του Προτύπου και
2. Ο βαθμός ετοιμότητας των εμπλεκόμενων φορέων για την μετάβαση στο Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε.

Δείγμα

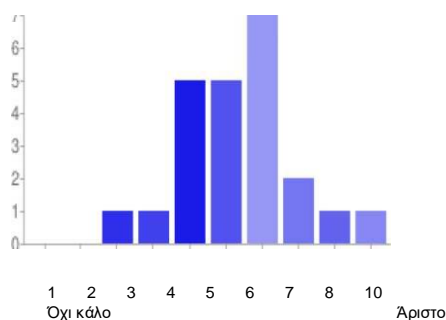
Το ερωτηματολόγιο στάλθηκε ηλεκτρονικά σε δείγμα 32 ατόμων από του λογιστικού-ελεγκτικού χώρο λαμβάνοντας υπόψη:

- Το θεωρητικό υπόβαθρο σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
- Την εμπειρία που έχουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων στις ελληνικές επιχειρήσεις.
- Το πλεονέκτημα της πληροφόρησης που έχουν σχετικά με την έκδοση του Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε.

Παρουσίαση έρευνας:

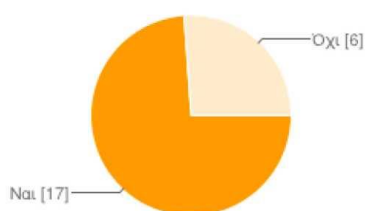
Από το δείγμα 40 ερωτηθέντων που στάλθηκε ηλεκτρονικά το ερωτηματολόγιο λάβαμε απαντήσεις συνολικά από 23 άτομα δηλ. σε ποσοστά περίπου 58%. Από τους ερωτηθέντες περίπου το 22% ανήκει στον λογιστικό χώρο ενώ το υπόλοιπο 78% στο ελεγκτικό χώρο.

Ερώτηση 1: Ποιο το θεωρητικό σας υπόβαθρο σχετικά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)



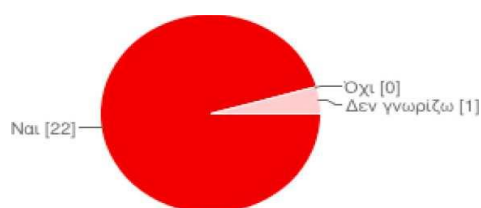
Στην συγκεκριμένη ερώτηση το ποσοστό των ερωτηθέντων που απάντησαν πολύ καλά ως άριστο κυμάνθηκε γύρω στο 48%. Ενώ το 44% απάντησε πως το θεωρητικό του υπόβαθρο σχετικά με τα Δ.Π.Χ.Α είναι καλό.

Ερώτηση 2: Έχετε ενημερωθεί σχετικά με την έκδοση του Προτύπου και το περιεχόμενό του;



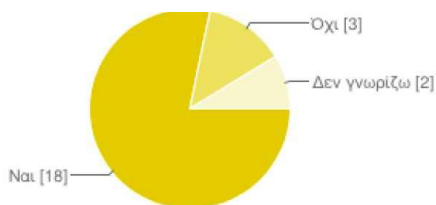
Τα αποτελέσματα ήταν αναμενόμενα αφού αυτό ήταν και ένας από τους λόγους που το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε στις συγκεκριμένες ομάδες επαγγελματιών, γύρω στο 74% έχει ενημερωθεί για την έκδοση του Προτύπου.

Ερώτηση 3: Το Πρότυπο απαιτεί τη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων αναλυτικότερων αυτών που προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία. Η κατάρτιση ταμειακών ροών και η περαιτέρω ανάλυση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της εταιρείας αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα. Πιστεύεται ότι μία τέτοια παρουσίαση θα ωφελήσει τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις;



Τα αποτελέσματα είναι εντυπωσιακά, δεν απάντησε κανένας ότι δεν θα ωφελήσει τις επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν το Πρότυπο. Αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το Πρότυπο θα τύχει ευρείας αποδοχής. Επιπλέον, ένα άλλο συμπέρασμα από τις απαντήσεις συνίσταται στο γεγονός ότι το σύνολο των ερωτηθέντων θεωρεί ανεπαρκής της πληροφορίες που παρέχονται από τα ΕΛΠ.

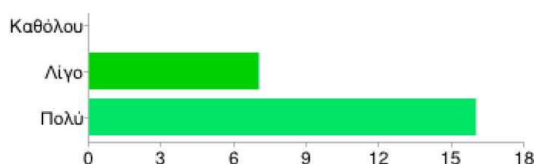
Ερώτηση 4: Σύμφωνα με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Πρότυπο έχει απλοποιηθεί σε σχέση με τα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, ώστε να ανταποκρίνεται στη αρχή κόστους-ωφέλειας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Πιστεύετε πως τυχόν κόστος που θα προκύψουν από την εφαρμογή του Προτύπου θα αντισταθμιστούν από ωφέλειες που θα έχει μια εταιρεία. Η συγκεκριμένη ερώτηση



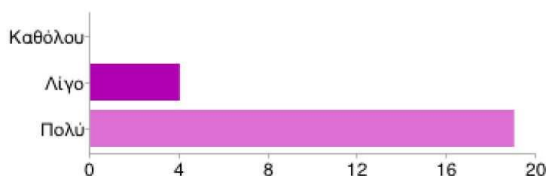
αποσκοπούσε με δεδομένο το αρχικό κόστος που θα έχει υιοθέτηση του Προτύπου κατά πόσο θα μπορούσε με αντισταθμισθεί με αντίστοιχα οφέλη που θα προκύψουν μετέπειτα. Το συμπέρασμα από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων είναι ανεξαρτήτως του αρχικού

κόστους μετάβαση στο Δ.Π.Χ.Α η υιοθέτηση του θα έχει ως αποτέλεσμα της καλύτερη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής τους θέσης και απόδοσης.

Ερώτηση 5.1 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: **Προμηθευτές**

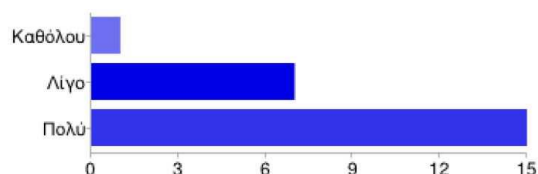


Ερώτηση 5.2 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **Τράπεζες**.

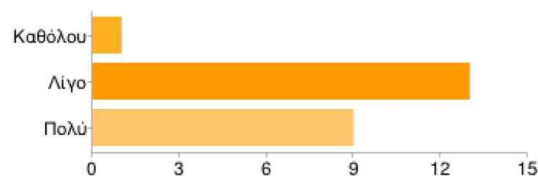


Ερώτηση 5.3 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα

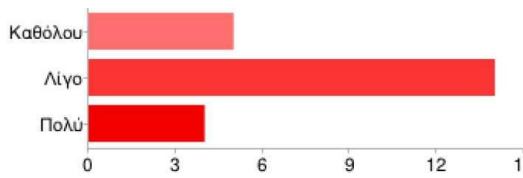
ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **Λοιποί Πιστωτές**.



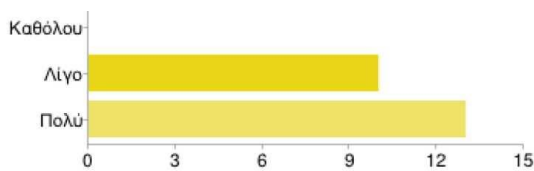
Ερώτηση 5.4 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **Πελάτες**.



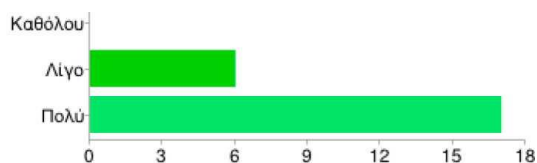
Ερώτηση 5.5 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **Εργαζόμενοι**



Ερώτηση 5.6 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **Ιδιόκτητες**



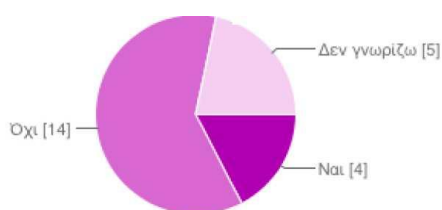
Ερώτηση 5.7 Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες: - **εποπτικές αρχές.**



Το μεγαλύτερο μέρος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, το δείγμα των ερωτηθέντων πιστεύει ότι θα ωφεληθούν από την υιοθέτηση του Προτύπου. Δεδομένου ότι οι πληροφορίες που θα παρέχονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις θα είναι

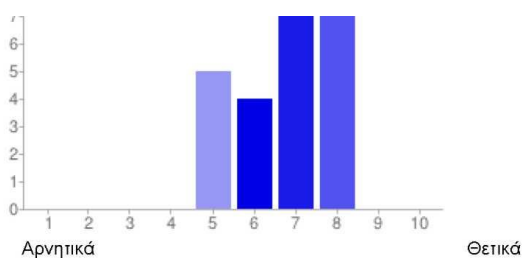
καλύτερης ποιότητας και με αυτό τον τρόπο η κάθε εμπλεκόμενη πλευρά θα λαμβάνει καλύτερα τις αποφάσεις της.

Ερώτηση 6: Πιστεύετε πως η σημερινή μηχανογραφική υποστήριξη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων μπορεί να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που θα δημιουργηθούν από την υιοθέτηση του Προτύπου;



Οι απαντήσεις αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων όπου το γενικότερο επίπεδο οργάνωσης δεν είναι στο επιθυμητό βαθμό ώστε να υιοθετούν με σχετική ευκολία τις μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντος.

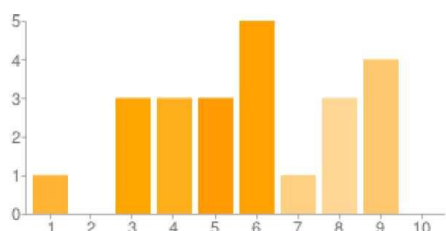
Ερώτηση 7: Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι βασικές λογιστικές αρχές του Προτύπου συνάδουν, μέχρι κάποιο βαθμό, με αυτές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Εισηγμένες εταιρείες, σε ποιο βαθμό πιστεύετε η εφαρμογή του Προτύπου θα επιδράσει, θετικά ή αρνητικά, στα οικονομικά μεγέθη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων;



Έχοντας κατά νου τις θετικές επιδράσεις που είχε στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων η υιοθέτηση των ΔΛΠ το δείγμα πιστεύει ότι αντίστοιχα η υιοθέτηση των

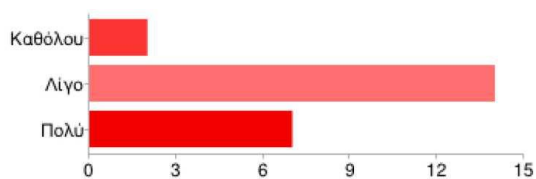
ΔΠΧΑ για ΜΜΕ θα έχει θετική επίδρασή στα οικονομικά τους μεγέθη κυρίως λόγω της εξυγίανσης που θα επιφέρουν στους ισολογισμούς τους.

Ερώτηση 8: Σκοπός του Προτύπου είναι η ποιότητα της πληροφόρησης. Προκειμένου να διατηρηθεί η υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που διέπει το Πρότυπο, οι εποπτικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την πιστή εφαρμογή του. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε τις εποπτικές αρχές ικανές να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό;

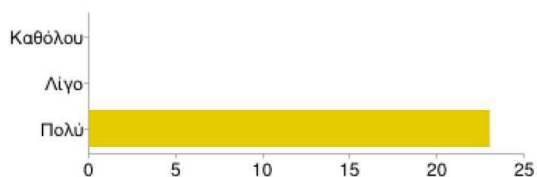


Το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος θεωρεί ανέτοιμες τις εποπτικές αρχές να παρακολουθήσουν την εφαρμογή του Προτύπου επομένως σε περίπτωση υιοθέτησης του προτύπου θα πρέπει να βρεθούν οι δικλίδες που θα διασφαλίσουν την σύννομη εφαρμογή τους.

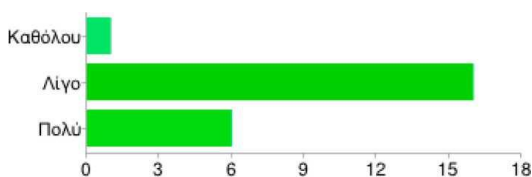
Ερώτηση 9.1: Η εφαρμογή του Προτύπου προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Προτύπου; - Λογιστές



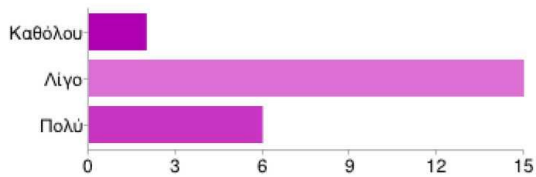
Ερώτηση 9.2: Η εφαρμογή του Πρότυπο προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Πρότυπο; - **Ορκωτοί Ελεγκτές**



Ερώτηση 9.3 Η εφαρμογή του Πρότυπο προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Πρότυπο; - **Ακαδημαϊκή κοινότητα**

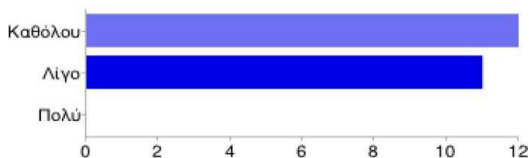


Ερώτηση 9.4 Η εφαρμογή του Πρότυπο προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Πρότυπο; - **Τραπεζικά στελέχη**



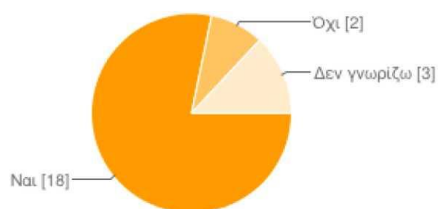
Ερώτηση 9.5 Η εφαρμογή του Προτύπου προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε

ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Προτύπου; - **Εποπτικές αρχές (Περιφέρεια, Δ.Ο.Υ.)**



Όπως προκύπτει από τις απαντήσεις την μόνη κατηγορία που θεωρεί έτοιμη να ανταπεξέλθει στην μετάβαση του Προτύπου είναι οι Ορκωτοί ελεγκτές δεδομένου της εμπειρίας του από τα Δ.Π.Χ.Α. Η διασφάλιση όμως της σωστής εφαρμογής του προτύπου θα πρέπει να γίνει μέσα από την συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων φορέων και όχι μόνον μίας κατηγορίας. Αυτό θα επιτευχθεί κατά κύριο λόγο με την συνεχή και σωστή εκπαίδευση.

Ερώτηση 10: Πιστεύεται πως η υπάρχουσα φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να τροποποιηθεί με σκοπό την εύκολη μετάβαση στο Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε.



Το δείγμα σ' αυτή την περίπτωση πιστεύει πως και η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να απλοποιηθεί για να διευκολύνει τις επιχειρήσεις στην ομαλή υιοθέτηση και όχι την υπέρμετρη νομοθετήση (όπως στην περίπτωση των ΔΛΠ) που θα αυξάνει τις προστριβές μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικών αρχών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ελληνικές μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις έχουν πλέον τυποποιήσει τις λογιστικές διαδικασίες που ακολουθούν, είτε αυτές αφορούν σε «καθημερινή» ενημέρωση ή ενημέρωση των χρηστών βάσει των ετήσιων λογαριασμών τους.

Ένα από τα σημαντικότερα οφέλη για τις Ελληνικές ΜΜΕ από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α για τις ΜΜΕ, θα είναι η ενίσχυση της διεθνούς συγκρισιμότητας, διαφάνειας, ανταγωνιστικότητας και γενικότερα η περισσότερη ποιότητα στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, με απώτερο αποτέλεσμα να διευκολύνονται οι επενδυτικές και όχι μόνο αποφάσεις, γεγονός το οποίο τεκμηριώθηκε και μέσω της εμπειρικής έρευνας.

Ολοένα και περισσότερο μη εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται παγκοσμίως ή χρηματοδοτούνται από διεθνείς πηγές. Η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ πιθανά θα βελτιώσει την πρόσβασή τους σε χρηματοδότηση, κάτι το οποίο ιδιαίτερα στις μέρες μας αποτελεί μείζον ζήτημα για πλήθος επιχειρήσεων.

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. αποτελεί κομμάτι διακεκριμένο από τη πλήρη σειρά των Δ.Π.Χ.Α. και γι' αυτό το λόγο είναι διαθέσιμο προς υιοθέτηση από κάθε τοπική αρχή, ανεξάρτητα από το αν αυτή έχει υιοθετήσει τη πλήρη σειρά των Δ.Π.Χ.Α..

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. θα έχει ως αποτέλεσμα μία σημαντική μείωση του κόστους κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τη χρήση των Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δημόσιες επιχειρήσεις.

Σε σύγκριση με τα Δ.Π.Χ.Α. των δημοσίων εταιρειών, το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. περιέχει πλήθος απλοποιήσεων. Μεταξύ αυτών είναι η απλοποιημένη του γραφή, καθιστώντας έτσι το Πρότυπο εύκολο στην ανάγνωση και κατανόηση καθώς και ο μειωμένος αριθμός των γνωστοποιήσεων οι οποίες απαιτούνται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Το νέο Πρότυπο έχει τη δυνατότητα να αποτελέσει την αφετηρία μίας παγκόσμιας «επανάστασης» στην κατάρτιση των οικονομικών αναφορών των μη εισηγμένων επιχειρήσεων.

Πιστεύουμε ότι το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. θα μπορούσε να αλλάξει τον τρόπο με τον οποίο η μη δημόσιες επιχειρήσεις καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις παρέχοντας μία μοναδική ευκαιρία για τη δημιουργία ενός συγκεκριμένου λογιστικού πλαισίου για αυτές τις επιχειρήσεις σε όλο τον κόσμο. Βεβαίως, η αλλαγή από το ένα πλαίσιο κατάρτισης χρηματοοικονομικών αναφορών στο άλλο πάντα συνεπάγεται κάποιο κόστος και ιδιαίτερα αν αναλογιστούμε την σημερινές αρνητικές οικονομικές συγκυρίες που αντιμετωπίζουν.

Ωστόσο, τα οφέλη του Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι εμφανή και οι περισσότερες χώρες θα υπερκεράσουν οποιαδήποτε βραχυχρόνια επιβάρυνση λόγω της μετάβασης.

Στην Ελλάδα, όπως και σε πολλές άλλες χώρες, επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται πλήρη Δ.Π.Χ.Α. από τις μη δημόσιες επιχειρήσεις. Είναι φανερό ότι όσες εξ αυτών κάνουν χρήση των πλήρων ΔΠΧΑ θα έχουν μεγάλο όφελος από την υιοθέτηση του απλοποιημένου πλαισίου που συνεπάγεται το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.. Παράλληλα, πολλές μη εισηγμένες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων ενδέχεται να αντιμετωπίσουν δυσκολίες κατά το μεταβατικό στάδιο της υιοθέτησης, τις οποίες όμως μπορούν να τις αντιμετωπίσουν προσφέροντας παράλληλα με την εκπαίδευση και συλλογική δράση από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Στην Ελλάδα δεν είναι μόνο οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις που μπορούν να επωφεληθούν. Οι περισσότερες εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν θυγατρικές και συγγενείς, εκ των οποίων ορισμένες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Το Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. δίνει μία ευκαιρία για εναρμόνιση των οικονομικών αναφορών όλων των θυγατρικών ενός ομίλου μιας και αποτελεί ένα πλαίσιο κανόνων που στηρίζεται στα πλήρη Δ.Π.Χ.Α. αλλά σημαντικά πιο απλουστευμένο.

- Συνοπτικά, τα ενδεχόμενα οφέλη από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. είναι:
- Βελτίωση της πρόσβασης σε κεφάλαια
- Βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών αναφορών
- Διευκόλυνση των διασυνοριακών συναλλαγών
- Προσανατολισμός στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων
- Βελτίωση της αποδοτικότητας του ελέγχου των οικονομικών αναφορών
- Δημιουργία σταθερότητας – αρχική διετής ευρεία αναθεώρηση και εν συνεχεία τριετής επικαιροποίηση του Προτύπου
- Μείωση της επιβάρυνσης που συνεπάγεται η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με πλήρη Δ.Π.Χ.Α.

- Δυνατότητα μέσω υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. για δημόσιες εταιρείες για μη εισηγμένες επιχειρήσεις σε περίπτωση που στοχεύουν σε δημόσια εγγραφή.

Η καταγραφή των βασικότερων διαφορών μεταξύ του Δ.Π.Χ.Α και ΕΛΠ αποτελεί το έναυσμα για περαιτέρω μελέτη και αξιοποίηση για τις επιπτώσεις που θα έχει η υιοθέτηση τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις και σε ποσοτικό επίπεδο.

Τέλος, η δυναμική του νέου πρότυπο είναι ότι μεταφερόμαστε σε μία κατάσταση στην οποία οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα είναι σε θέση να αξιολογήσουν την απόδοση της επιχείρησης μέσα από οικονομικές καταστάσεις οι οποίες χρησιμοποιούν άμεσα συγκρίσιμες και διεθνών αναγνωρισμένες αρχές, ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσης της ίδιας της επιχείρησης.

7.1. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η πρακτική όψη της εργασίας, αφορά στην επικείμενη εφαρμογή του Προτύπου την παρουσίαση των διαφοροποιήσεων που θα επέλθουν στις επιχειρήσεις και θα αποτελέσουν αντικείμενο διαβουλεύσεων και συζητήσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό

επίπεδο. Το γεγονός ότι το τελικό κείμενο του προτύπου εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2009 και η εφαρμογή του μέχρι σήμερα δεν έχει γίνει υποχρεωτική αποτελεί έναν περιοριστικό παράγοντα για την εκπόνηση ποσοτικών ερευνών με τις διαφοροποιήσεις των οικονομικών μεγεθών που θα επιφέρει η υιοθέτηση του Δ.Π.Χ.Α για ΜΜΕ.

Τα αποτελέσματα της παρούσας διατριβής μπορούν να αποτελέσουν έναυσμα για περαιτέρω έρευνα μέσα από διπλωματικές εργασίες και διδακτορικές διατριβές. Πιο συγκεκριμένα στα πλαίσια μελλοντικών εργασιών μπορεί να ερευνηθεί:

- Η δυνατότητα εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α για τις ΜΜΕ για την βελτίωση της ποιότητας πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τους σημερινούς περιορισμούς και προϋποθέσεις.
- Οι επιπτώσεις στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και διεθνή αγορά τόσο σε ότι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης όσο και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους.
- Η διαχρονική εξέλιξη του προτύπου για ΜΜΕ και ο βαθμός αποδοχής σε παγκόσμιο επίπεδο.
- Μέσω ποσοτικής έρευνας, οι μεταβολές των οικονομικών μεγεθών μετά την εφαρμογή του προτύπου από μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων.
- Οι αναγκαίες αλλαγές του Ελληνικού Φορολογικού και Λογιστικού πλαισίου για την υιοθέτηση του Δ.Π.Χ.Α για ΜΜΕ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research, International Accounting Policy Forum
- Bailey Georgette T., Wild Ken (2000). International accounting standards: a guide to preparing accounts, ABG Professional Information, London.
- Bloom, Robert (2000). An Analysis of: Two Vision Statements on International Accounting Standard Setting. Ohio CPA Journal
- European Commission, “SMES in Europe”, Observatory of European SME’s, 2004.
- IASB, (2007), "IFRS for Small and Medium-sized Entities", July 2009
- IASB. 2011. Pacter, P. 2005 what exactly is convergence International Journal of Accounting, auditing and performance evaluation
- UNCTAD. 2008. Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises. 2008.
- Καραμπίνης, Νικόλαος Ι. και Χέβας, Δημοσθένης Λ. 2011. Mandating IFRS in an unfavorable environment: The Greek Experience. The International Journal of Accounting. 2011,Ελληνική
- Βλάχος Χ. Λουκάς Λ. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4η έκδοση, Εκδόσεις Global Training 2007.
- Γρηγοράκος Θ. (2004), Ανάλυση ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σακκούλα.
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 2006. s.l. : Νομική Βιβλιοθήκη, 2007
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός,
- Καραμάνης, Κωνσταντίνος και Παπαδάκης, Βασίλης. 2008. Η εφαρμογή των ΔΛΠ (ΔΠΧΠ) στην Ελλάδα: Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές.
- Μαρκάζος, Κ. (2005). Τα Δ.Λ.Π από την Διεθνή Θεωρία στην Ελληνική Πράξη. Περιοδικό Επιχείρηση.
- Μπάλλας Α. (1994) «Λογιστική στην Ελλάδα» Ευρωπαϊκή Λογιστική Κριτική.

Μπέλλας, Α. (2003). Εμπειρική Διερεύνηση της Ανταπόκρισης του Ελληνικού Μάνατζμεντ του Ιδιωτικού Τομέα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τιμητικός τόμος εις μνήμην καθηγητή Χρίστου Ναούμ, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης.

Ντζανάτος Δ. (2008), Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, εκδόσεις Καστανιώτη

Ντζανάτος Δ. (2009), Ο Έλεγχος σαν μηχανισμός αρνητικής εντροπίας, εκδόσεις Καστανιώτη

Ντζανάτος Δημήτρης: Θέματα ειδικού ενδιαφέροντος. Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις. [Ηλεκτρονικό] 2010

Σακέλλης, Ι. Ε. (2002). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές. Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα,

Σπαθής, Γ. & Γεωργακοπούλου, Ε. (2007) "Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ στη Νοτιοανατολική Ευρώπη: Η περίπτωση της Ελλάδας" International Journal of Χρηματοοικονομική Διοίκηση Υπηρεσιών

Φύλος Ιωάννης, (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

Φύλος Ιωάννης (2010), Η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μέσα από δημοσιευμένα στοιχεία μη εισηγμένων εταιριών, Ινστιτούτο Οικονομικής Διοικήσεως

Φύλος Ιωάννης (2002), Σχέδιο Δράσης των Επιχειρήσεων για τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΤΕΥΧΟΣ 05/2002.

Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Αναλυτική Παρουσίαση.

Internet

www.iasb.org.

www.deloitte.com

www.ssrn.com

<http://www.grant-thornton.gr/>

www.iasplus.com

www.ifrs.org,

<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>

<http://www.iasplus.com/en/news/2012/august/efrag-draft-comment-letter-on-the-comprehensive-review-of-ifrs-for-smes>

<http://www.dntzanos.gr/index.php?page=loipaDPXAMMETable>

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/thresholds_en.htm

http://www.bep.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=761&Itemid=194

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΑΡ.ΜΑΕ

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 201Χ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 1.1.201Χ - 31.12.201Χ

(βάσει των διατάξεων του κωδ. Ν. 2190/1920)

1. ΣΥΝΝΟΜΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ- ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΓΙΝΑΝ ΧΑΡΙΝ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΕΙΚΟΝΑΣ

(α)Αρθρ.42α/3:

Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί κατάρτισεως των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη, για την εμφάνιση με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού.

Απάντηση

Δεν έγινε

(β)Αρθρ.42β/1:

Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφάνισεως του ισολογισμού και του λ/σμού " Αποτελέσματα Χρήσεως ".

Απάντηση

Δεν έγινε.

(γ)Αρθρ.42β/2:

Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό, στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς.

Απάντηση

Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

(δ)Αρθρ.42β/3:

Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτεί.

Απάντηση

Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

(ε)Αρθρ.42β/4:

Συμπτύξεις λ/σμών του ισολογισμού, που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (συμπτύξεις), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.

Απάντηση

Δεν έγινε

(στ)Αρθρ.42β/5:

Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως, για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσεως.

Απάντηση

Δεν χρειάστηκε να γίνουν

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(α)Αρθρ.43α/1-α:

Μέθοδος αποτιμήςεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων, καθώς και των προβλέψεων λόγω υποτιμήςεως της αξίας τους²⁰.

Απάντηση

1. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεως, η οποία είναι προσαυξημένη με την αξία των προσηκόν και βελτιώσεων και μειωμένη κατά την αξία αποσβέσεων που υπολογίσθηκαν βάσει των συντελεστών που προβλέπει το Π.Δ. 299/03.
2. Δεν συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού προβλέψεων υποτιμήςεως.
3. Οι συμμετοχές της επιχείρησης έχουν αποτιμηθεί στην τιμή κτήσεως τους.

(β)Αρθρ.43α/1-α:

Βάσεις μετατροπής σε ευρώ των περιουσιακών στοιχείων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα (€N) και λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

(γ)Αρθρ. 43/2:

Παρέκκλιση από τις μεθόδους και βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.

Απάντηση

Δεν έγινε .

(δ)Άρθρ. 43/7-β:

Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών.

Απάντηση

.....

(ε)Άρθρ. 43/7-γ

Παράθεση της διαφοράς μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, εφόσον είναι αξιόλογη.

Απάντηση

.....

(στ)Άρθρ. 43/9

Ανάλυση και επεξήγηση της γενόμενης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λ/σμού "Διαφορές αναπροσαρμογής".

Απάντηση

Δεν έχει εφαρμογή.

(ζ)Άρθρο 43α, παρ. 1,περ.ιζ:

Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων έχει γίνει στην εύλογη αξία πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία με βάση της διατάξεις του άρθρου 43γ του κωδ. Ν.2190/1920 να υφίσταται υποχρέωση αποτιμήσεως στην εύλογη αξία.

(η)Άρθρο 43α, παρ. 1, περ. ιθ:

Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων σε διαφορετική αξία της εύλογης. Όταν η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων δεν έχει γίνει στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 43γ του κωδ. Ν.2190/1920 πρέπει να παρέχονται πληροφορίες.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

3. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

(α)Αρθρ.42ε/8:

Μεταβολές πάγιων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως).

Απάντηση

Παρατίθεται πολύστηλος πίνακας με τις πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη.

(β)Αρθρ.43/5-δ:

Ανάλυση πρόσθετων αποσβέσεων.

Απάντηση

Δεν έγιναν

(γ)Αρθρ.43/5-ε:

Ενδεχόμενη πρόβλεψη υποτίμησης της αξίας ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Απάντηση

Δεν σχηματίστηκε.

(δ)Αρθρ.43/3-ε:

Ανάλυση και επεξήγηση των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) που αφορούν τη χρήση.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(ε)Αρθρ.43/3-γ:

Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως, δανείων ή πιστώσεων , χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(στ)Αρθρ.43/4 εδάφ. α' και β':

Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως», «Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» και «Υπεραξία επιχειρήσεως (GOODWILL)».

Απάντηση

Δεν υπάρχουν τέτοια κονδύλια

4. Σ Υ Μ Μ Ε Τ Ο Χ Ε Σ

(α)Αρθρ.43α/1-β

Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%.

Απάντηση

.....

(β)Αρθρ.43α/1-β

Που προστέθηκε με το άρθρο 3, Π.Δ. 326/1994 : Όταν η Α.Ε.(ή Ε.Π.Ε. και οι Ε.Ε. κατά μετοχές) συμμετέχουν στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων (π.χ. Ομόρρυθμες , Ετερόρρυθμες εταιρείες) στις οποίες η Α.Ε. (ή Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. κατά τις μετοχές) είναι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι.

Απάντηση

- Δεν συντρέχει περίπτωση.
-

(γ)Αρθρ.43α/1-ιε

Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή.

5. Α Π Ο Θ Ε Μ Α Τ Α

(α)Αρθρ.43α/1-ια

Η έκταση επηρεασμού των αποτελεσμάτων χρήσης, σε περίπτωση που στη μέθοδο αποτίμησης, στην οποία εφάρμοσε η εταιρεία, έγινε παρέκκλιση από τις αρχές του άρθρου 43 για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.

Απάντηση

.....

(β)Αρθρ.43/1-ι

Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται καθώς και η φορολογική τους μεταχείριση.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

6. Μ Ε Τ Ο Χ Ι Κ Ο Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο

(α)Αρθρ.43α/1-δ

Κατηγορίες μετοχών στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.

Απάντηση

Η Εταιρεία έχει μια κατηγορία μετοχών κοινές Ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

(β)Αρθρ.43α/1-γ

Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Απάντηση

Δεν εκδόθηκαν.

(γ)Αρθρ.43α/1-ε και 42ε/10

Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σε αυτούς δικαιώματα.

Απάντηση

Δεν εκδόθηκαν.

(δ)Αρθρ.43α/1-ιστ

Απόκτηση ίδιων μετοχών μέσα στην παρούσα χρήση.

Απάντηση

Δεν αποκτήθηκαν

7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

(α)Αρθρ.42ε/14 εδάφ.δ

Ανάλυση του λογαριασμού «Λοιπές προβλέψεις», αν το ποσό είναι σημαντικό.

Απάντηση

.....

(β)Αρθρ.43α/1-ζ

Οι οικονομικές δεσμεύσεις κλπ από συμβάσεις που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως. Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων παροχών και οικονομικές δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

(γ)Αρθρ.43α/1-ιβ

Πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων που ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή τις προβλέψεις.

Απάντηση

Η φορολογική δήλωση της εταιρίας για τη χρήση 201X δεν έχει εξεταστεί από τις φορολογικές αρχές. Συνεπώς υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που οι παραπάνω φορολογικές εκκρεμότητες θα εξετασθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και ως εκ τούτου δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό. Για τη χρήση 2011 η

εταιρία έχει υπαχθεί στο φορολογικό έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 παραγρ. 5 Ν. 2238/1994. Ο έλεγχος αυτός βρίσκεται σε εξέλιξη και το σχετικό φορολογικό πιστοποιητικό προβλέπεται να χορηγηθεί μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων χρήσεως 2011.

(δ) Αρθρ.43α/1-στ

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(ε) Αρθρ.43α/1-στ

Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες. Αναφέρονται κατά είδος (Δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα , κ.λ.π.)

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

8. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

(α) Αρθρ.42ε/12

Τελευταίο εδάφιο: Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών «Εσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και «Εξοδα χρήσεως δουλευμένα».

Απάντηση

Δεν συντρέχει περίπτωση

9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

(α) Αρθρ.42ε/11

Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως (αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις καθώς και οι εμπράγματα ασφάλειες στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από της πληροφορίας της επόμενης παρ. 10).

Απάντηση

Στους λογαριασμούς τάξεως εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρείας από χρηματοδοτικές συμβάσεις κυρίως γερανοφόρων οχημάτων.

10. ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ

(α) Αρθρ.42ε/9

Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

11. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ

(α)Αρθρ.43α/1-ιγ

Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

Απάντηση

Στη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης στα μέλη του Δ.Σ. δόθηκαν αμοιβές συνολικού ποσού €

(β)Αρθρ.43α/1-ιγ

Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

(γ)Αρθρ.43α/1-ιδ

Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις που δόθηκαν με βάση της κείμενες διατάξεις σε όργανα διοικήσεως (μέλη ΔΣ και διαχειριστές).

Απάντηση

Δεν υπάρχουν.

12. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

(α)Αρθρ.43α/1-η

Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές. Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρ. 42ε/15 εδάφ. α'.

Απάντηση

.....

(β)Αρθρ.43α/1-θ

Μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσεως προσωπικού και κατηγορίες αυτού με το συνολικό κόστος τους. Διευκρινίζεται ότι στο «Διοικητικό» (υπαλληλικό προσωπικό), περιλαμβάνεται το με μηνιαίο μισθό αμειβόμενο προσωπικό και στο «εργατοτεχνικό προσωπικό» οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο.

Απάντηση

.....

(γ)Αρθρ.42ε/15-β

Ανάλυση των έκτακτων εξόδων και εσόδων (δηλαδή των λογαριασμών «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» και «έκτακτα και ανόργανα έσοδα». Αν τα ποσά των λ/σμών «έκτακτες ζημιές» και «έκτακτα κέρδη» είναι σημαντικά, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 43α/1-η, παρατίθεται και αυτών ανάλυση (με βάση τους λογαριασμούς 81.02 και 81.03 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Απάντηση

.....

(δ)Αρθρ.42ε/15-β

Ανάλυση των λογαριασμών «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων», «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" και " Έξοδα προηγούμενων χρήσεων".

Απάντηση

.....

(ε)Άρθρο 43α παρ. 1- η

Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

(στ) Άρθρο 43α παρ. 1-κ21

Διακριτική παρουσίαση , στις σημειώσεις – προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων , των συνολικών αμοιβών που χρέωσε κατά το οικονομικό έτος ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών , των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για άλλες υπηρεσίες ελεγκτικής φύσης, των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και των συνολικών αμοιβών που χρεώθηκαν για λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες.

Η απαίτηση αυτή δεν ισχύει όταν η εταιρεία περιλαμβάνεται στους ενοποιημένους λογαριασμούς που απαιτείται να συνταχθούν βάσει του άρθρου 90 του κ.ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» (ΦΕΚ 37^{α*}), υπό τον όρο ότι οι πληροφορίες δίνονται στις σημειώσεις στους ενοποιημένους λογαριασμούς²².

Απάντηση

.....

(ζ) Άρθρο 43^α παρ. 1-ιη

Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μια πιστής εικόνας της περιουσίας , της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας .

Απάντηση

Δεν υπάρχουν

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΤΟ Δ.Π.Χ.Α ΓΙΑ Μ.Μ.Ε

ΕΠΩΝΥΜΙΑ		
Ενοποιημένη Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 201X		
Σημειώσεις	31.12.201X	31.12.201X

	€	€
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Βραχυπρόθεσμο ενεργητικό		
Διαθέσιμα		
Εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις		
Αποθέματα	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
Μακροπρόθεσμο ενεργητικό		
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις		
Ενσώματες ακινητοποιήσεις		
Αύλα στοιχεία		
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
Σύνολο ενεργητικού	<u>0</u>	<u>0</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τράπεζες - Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Εμπορικές υποχρεώσεις		
Τόκοι πληρωτέοι		
Υποχρεώσεις φόρους		
Πρόβλεψη για υποχρεώσεις εγγυήσεων		
Υποχρεώσεις στο προσωπικό		
Υποχρεώσεις για χρηματοδοτικές μισθώσεις	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στο προσωπικό		
Υποχρεώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
Συνολικές υποχρεώσεις	<u>0</u>	<u>0</u>
Καθαρή θέση		
Μετοχικό κεφάλαιο		
Αποτελέσματα σε νέο	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
Σύνολο υποχρεώσεων και καθαρής θέσης	<u>0</u>	<u>0</u>

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Ενοποιημένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων και Αποτελεσμάτων σε νέο
που λήγει 31 Δεκεμβρίου 201X

για τη χρήση

Σημειώσεις	1.1-31.12.201X	1.1-31.12.201X
------------	----------------	----------------

	€	€
Κύκλος εργασιών		
Κόστος πωλήσεων	-	-
Μικτό κέρδος	0	0
Λοιπά έσοδα		
Έξοδα διάθεσης		
Έξοδα διοίκησης		
Λοιπά έξοδα		
Χρηματοοικονομικά έξοδα	-	-
Κέρδη (ζημιές) προ φόρων	0	0
Φόροι εισοδήματος		
Κέρδη (ζημιές) χρήσεως	0	0
Αποτελέσματα σε νέο έναρξης της χρήσης		
Μερίσματα	-	-
Αποτελέσματα σε νέο λήξης της χρήσης	0	0

Εναλλακτική Α. Τα έξοδα εμφανίζονται κατά λειτουργία

Σημειώσεις:

Το πιο πάνω παράδειγμα εμφανίζει τα έξοδα κατά λειτουργία (παραγωγή, διοίκηση, διάθεση κ.λπ)

Επειδή η μόνη αλλαγή στην καθαρή θέση, προήλθε από τα αποτελέσματα της χρήσης και τα μερίσματα, επιλέχθηκε η εμφάνιση μιας ενιαίας κατάστασης συνολικών εσόδων, αντί της εμφάνισης χωριστά των αποτελεσμάτων, από τα λοιπά συνολικά έσοδα

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Ενοποιημένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων και Αποτελεσμάτων σε νέο
που λήγει 31 Δεκεμβρίου 201X

για τη χρήση

Σημειώσεις	1.1-31.12.201X	1.1-31.12.201X
	€	€

Κύκλος εργασιών		
Λοιπά έσοδα	-	-
Μεταβολές αποθεμάτων ετοιμών και παραγωγής σε εξέλιξη		
Αναλώσεις πρώτων υλών και αναλωσίμων		
Αμοιβές προσωπικού		
Αποσβέσεις		
Προβλέψεις απομείωσης ενσώματων παγίων		
Λοιπά έξοδα	-	-
Χρηματοοικονομικά έξοδα		
Κέρδη (ζημιές) προ φόρων		0
Φόροι εισοδήματος		
Κέρδη (ζημιές) χρήσεως	0	0
Αποτελέσματα σε νέο έναρξης της χρήσης	-	-
Μερίσματα		
Αποτελέσματα σε νέο λήξης της χρήσης	0	0

Εναλλακτική Α. Τα έξοδα εμφανίζονται κατά είδος

Σημειώσεις:

Το πιο πάνω παράδειγμα εμφανίζει τα έξοδα κατά είδος (αναλώσεις αποθεμάτων, αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις, λοιπά έξοδα κ.λ.π.)

Επειδή η μόνη αλλαγή στην καθαρή θέση, προήλθε από τα αποτελέσματα της χρήσης και τα μερίσματα, επιλέχθηκε η εμφάνιση μιας ενιαίας κατάστασης συνολικών εσόδων, αντί της εμφάνισης χωριστά των αποτελεσμάτων, από τα λοιπά συνολικά έσοδα

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμειακών Ροών της χρήσης που λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 201X

Σημειώσεις	1.1-31.12.201X	1.1-31.12.201X
	€	€

Ταμειακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες

Κέρδη (ζημιές) χρήσεως

Αναμορφώσεις για μη ταμειακά έσοδα και έξοδα

Μη ταμειακά χρηματοοικονομικά έξοδα (α)

Μη ταμειακά έξοδα για φόρο εισοδήματος (β)

Αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

Προβλέψεις απομείωσης ενεργητικών στοιχείων

Αποσβέσεις άλλων στοιχείων		
<i>Ταμειακές ροές που περιλαμβάνονται στις επενδυτικές δραστηριότητες</i>		
Κέρδη από πώληση παγίων		
<i>Μεταβολές στο ενεργητικό και τις υποχρεώσεις για τα λειτουργικά στοιχεία</i>		
Μείωση (αύξηση) σε εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις		
Μείωση (αύξηση) σε αποθέματα		
Αύξηση (μείωση) σε εμπορικές υποχρεώσεις (γ)		
Μείωση σε τρέχουσες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στο προσωπικό	-	-
Καθαρή ταμειακή ροή από επιχειρηματικές δραστηριότητες	<u>0</u>	<u>0</u>
<u>Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</u>		
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων		
Αγορές ενσώματων παγίων	-	-
	<u>0</u>	<u>0</u>
<u>Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</u>		
Πληρωμές χρεολυσίων χρηματοδοτικών μισθώσεων		
Εξοφλήσεις δανείων		
Πληρωμές μερισμάτων	-	-
Καθαρή ταμειακή ροή από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	<u>0</u>	<u>0</u>
Συνολική καθαρή ταμειακή εισροή (εκροή) περιόδου	<u>0</u>	<u>0</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης	-	-
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης	-	-
α) Χρηματοοικονομικά κόστη πληρωμένα με μετρητά		
β) Φόροι εισοδήματος πληρωμένοι με μετρητά		
γ) Περιλαμβάνει μη πραγματοποιημένες χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές		

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το Δ.Π.Χ.Α. για Μικρές και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (IFRS for SMEs)

Τον Ιούλιο 2009 εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφορά για Μικρές και Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (IFRS for SMEs). Σκοπός του Συμβουλίου είναι η θεμελίωση αρχών και κανόνων σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που διέπει της μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις μέσω της δημιουργίας κοινών λογιστικών αρχών διεθνώς. Η υιοθέτηση του Προτύπου σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει μέχρι σήμερα αποφασιστεί καθώς το κείμενο βρίσκεται σε δημόσια διαβούλευση στα αρμόδια όργανα.

Το Πρότυπο αποτελεί μια απλουστευμένη μορφή των Δ.Π.Χ.Α. που εφαρμόζουν οι εισηγμένες εταιρείες. Η απλούστευση αφορά στην απλή γλώσσα και ορισμούς που περιέχει καθώς και το σαφώς συνοπτικό περιεχόμενο του (250 σελίδες περίπου). Δεν περιλαμβάνονται σύνθετοι λογιστικοί χειρισμοί και γνωστοποιήσεις και έχει σχεδιαστεί με γνώμονα το κόστος και την ωφέλεια που θα προκύψει σε μία μικρή και

μικρομεσαία επιχείρηση. Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει σκοπό να καταγράψει την άποψη χρηστών οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή του Προτύπου.

Ποιο το θεωρητικό σας υπόβαθρο σχετικά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.);

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
Όχι καλό Άριστο

Έχετε ενημερωθεί σχετικά με την έκδοση του Προτύπου και το περιεχόμενο του;

Ναι

Όχι

Το Πρότυπο απαιτεί τη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων αναλυτικότερων αυτών που προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία. Η κατάρτιση ταμειακών ροών και η περαιτέρω ανάλυση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της εταιρείας αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα. Πιστεύεται ότι μία τέτοια παρουσίαση θα ωφελήσει τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις;

Ναι

Όχι

Δεν γνωρίζω

Σύμφωνα με το Συμβόλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Πρότυπο έχει απλοποιηθεί σε σχέση με τα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, ώστε να ανταποκρίνεται στη αρχή κόστους-ωφέλειας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Πιστεύετε πως τυχόν κόστη που θα προκύψουν από την εφαρμογή του Προτύπου θα αντισταθμιστούν από ωφέλειες που θα έχει μία εταιρεία;

Ναι

Όχι

Δεν γνωρίζω

Το Πρότυπο έχει σχεδιαστεί για επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, απαιτείται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες. Ως εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ορίζονται οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες, νομοθετικές αρχές κλπ. Κατά πόσο πιστεύετε ότι θα ωφεληθεί η εταιρεία από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Προτύπου σε σχέση με τους εξωτερικούς χρήστες:

	Καθόλου	Λίγο	Πολύ
Προμηθευτές	Γ	Γ	Γ
Τράπεζες	Γ	Γ	Γ
Λοιποί πιστωτές	Γ	Γ	Γ
Πελάτες	Γ	Γ	Γ
Εργαζόμενοι	Γ	Γ	Γ
Ιδιοκτήτες	Γ	Γ	Γ
Εποπτικές αρχές	Γ	Γ	Γ

Πιστεύετε πως η σημερινή μηχανογραφική υποστήριξη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων μπορεί να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που θα δημιουργηθούν από την υιοθέτηση του Προτύπου;

Ναι Όχι

Δεν γνωρίζω

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι βασικές λογιστικές αρχές του Προτύπου συνάδουν, μέχρι κάποιο βαθμό, με αυτές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Εισηγμένες εταιρείες, σε ποιο βαθμό πιστεύετε η εφαρμογή του Προτύπου θα επιδράσει, θετικά ή αρνητικά, στα οικονομικά μεγέθη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων;

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Αρνητικά

Θετικά

Σκοπός του Προτύπου είναι η ποιότητα της πληροφόρησης. Προκειμένου να διατηρηθεί η υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που διέπει το Πρότυπο, οι εποπτικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την πιστή εφαρμογή του. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε τις εποπτικές αρχές ικανές να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό;

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Καθόλου

Πολύ

Η εφαρμογή του Πρότυπο προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις και συνεχή παρακολούθηση των τροποποιήσεών του. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε είναι έτοιμη η κάθε ομάδα επαγγελματιών για την υιοθέτηση του Πρότυπο;

	Καθόλου	Λίγο	Πολύ
Λογιστές	Γ	Γ	Γ
Ορκωτοί Ελεγκτές	Γ	Γ	Γ
Ακαδημαϊκή κοινότητα	Γ	Γ	Γ
Τραπεζικά στελέχη	Γ	Γ	Γ
Εποπτικές αρχές (Περιφέρεια, Δ.Ο.Υ.)	Γ	Γ	Γ

Πιστεύετε πως η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να τροποποιηθεί με σκοπό εύκολη μετάβαση στο Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε.;

Ναι Όχι

Δεν γνωρίζω

Προσωπικές πληροφορίες (προαιρετικά)

Όνοματεπώνυμο

Επωνυμία εταιρίας

e-mail

Μορφωτικό

Επίπεδο

