



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΜΗΜΑ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΙΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ**

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΠΕΦΑΝΗΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΤΑΝΤΟΣ

ΑΘΗΝΑ
ΙΟΥΛΙΟΣ, 2020

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία με τίτλο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις ελληνικές επιχειρήσεις εμπορίας οπωροκηπευτικών» εκπονήθηκε κατά το ακαδημαϊκό έτος 2018-2019 στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Διοίκηση Οικονομικών Μονάδων με Ειδίκευση στη Λογιστική» του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών της Σχολής Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών. Η εργασία πραγματοποιήθηκε υπό την επίβλεψη του Δρα. Στέφανου Τάντου διδάσκοντα του προγράμματος. Αντικείμενο της εργασίας αποτελεί η αποτύπωση της μέχρι τώρα υιοθέτησης ή μη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις λογιστικές εργασίες και στην παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων εμπορίας οπωροκηπευτικών.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας. Αρχικά, οφείλω να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες, προς τον επιβλέποντα της εργασίας Δόκτωρ Στέφανο Τάντο για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγησή που προσέφερε σε κάθε στάδιο εκπόνησης της εργασίας μου. Επίσης, ευχαριστώ θερμά την οικογένειά μου και τους φίλους μου, αφού χωρίς την κατανόηση, βοήθεια και συμπαράσταση που μου έδειξαν όλον αυτόν τον καιρό, η ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας δεν θα ήταν δυνατή.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να παρουσιάσει την έως τώρα πορεία εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμπορίας οπωροκηπευτικών. Για αυτό το σκοπό αρχικά γίνεται σύντομη παρουσίαση των ΔΛΠ, δηλαδή, της χρησιμότητάς τους και του τρόπου κατάρτισής τους. Έπειτα, γίνεται μία σύντομη επισκόπηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και σύγκρισή τους με τα ΔΛΠ, καθώς και αναφορά στα οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Εν συνεχεία, γίνεται παρουσίαση των σταδίων που πρέπει να ακολουθηθούν για την μετάβαση στα ΔΛΠ, καθώς και την έως τώρα εμπειρία από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από ελληνικές επιχειρήσεις. Τέλος παρατίθενται τα αποτελέσματα από την προσπάθεια χαρτογράφησης της εφαρμογής των ΔΛΠ, στον κλάδο της εμπορίας φρούτων και λαχανικών στην Ελλάδα, ενώ επίσης γίνεται προσπάθεια εξήγησης των αποτελεσμάτων αυτών.

Λέξεις κλειδιά: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα, Κλάδος Εμπορίας Φρούτων και Λαχανικών

ABSTRACT

The purpose of this paper is to present the current state of implementation of the International Accounting Standards (IAS) in Greek fruit and vegetable trading sector. Thus, we first present IAS, i.e., their usefulness and how they are prepared. In addition, we compare the Greek Accounting Standards to IAS. Then, we present the benefits of adapting IASs for the Greek companies, as well as, the steps that need to be followed for the transition to IAS. Furthermore, some empirical evidence from the adoption of IASs by Greek companies are presented. Finally, we present the results of our effort to map the application of IAS in the fruit and vegetable trading sector in Greece, as well as an attempt to explain these results.

Key-words: Greek Accounting Standards, International Accounting Standards,
Fruit and Vegetable Trading Companies

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	i
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ABSTRACT	iv
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ	vii
ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ	viii
1. Εισαγωγή	1
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	1
2.1 Εισαγωγή	1
2.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	2
2.3 Οι Αρχές των ΔΛΠ	3
2.4 Όργανα Κατάρτισης	5
2.5 Διαδικασίες Έκδοσης ΔΛΠ	8
2.6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Ισχύ	11
2.7 Οφέλη και Προβλήματα από την Υιοθέτηση των ΔΛΠ	13
3. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	15
3.1 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	15
3.2 Σύγκριση ΔΛΠ και ΕΛΠ	17
4. Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα	20
4.1 Ανασκόπηση	20
4.2 Διαδικασία Μετάβασης και Προβλήματα	22
4.3 Εμπειρικά Αποτελέσματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ	24
5. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών	27
5.1 Εισαγωγή	27
5.2 Ο κλάδος Εμπορίας Οπωροκηπευτικών στην Ελλάδα	27
6. Εμπειρική Ανάλυση	29
6.1 Εισαγωγή	29
6.2 Ερευνητική Μεθοδολογία	30
6.3 Αποτελέσματα	30
7. Συμπεράσματα	43
8. Περιορισμοί και Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας	44
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	45

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

Ελληνική	45
Ξενόγλωσση.....	47
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	49

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1. Υποχρεώσεις Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων Ανάλογα με το Μέγεθος των Επιχειρήσεων.....	16
Πίνακας 2. Αριθμός νομικών μονάδων, κύκλος εργασιών και απασχολούμενοι στον κλάδο εμπορίας οπωροκηπευτικών, 2016.....	28
Πίνακας 3. Ποσοστά Χονδρικής και Λιανικής πώλησης στα συνολικά μεγέθη του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών.....	31
Πίνακας 4. Βασικά οικονομικά μεγέθη και αριθμοδείκτες.....	31
Πίνακας 5. Εισαγωγική και εξαγωγική δραστηριότητα των επιχειρήσεων του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών.....	40

ΓΡΑΦΗΜΑΤΑ

Γράφημα 1. Ποσοστά Χονδρικής και Λιανικής πώλησης στα συνολικά μεγέθη του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών.....	29
Γράφημα 2. Συσχέτιση Κέρδους προ φόρου και Απασχολούμενου Κεφαλαίου.....	41
Γράφημα 3. Συσχέτιση Κέρδους προ φόρου και Κεφαλαίου Κίνησης.....	42

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

ASAF	Accounting Standards Advisory Forum Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων
IASB	International Accounting Standards Board Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IASC	International Accounting Standards Committee Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IFRIC	IFRS Interpretations Committee Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ
IFRS	International Financial Reporting Standards Foundation Οργανισμός Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΚΒΣ	Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογίας Αναφοράς Συναλλαγών
ΟΔΛΠ	Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Εισαγωγή

Οι στόχοι της παρούσας εργασίας είναι αρχικά η παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και στη συνέχεια η σύνδεσή τους με τις ελληνικές επιχειρήσεις εμπορίας οπωροκηπευτικών ως προς την εφαρμογή και τις συγκεκριμένες δυνατότητες που αυτά προσφέρουν στον κλάδο. Έτσι, η εργασία χωρίζεται σε δύο βασικά μέρη το θεωρητικό (κεφάλαια 2-4) και το εμπειρικό (κεφάλαια 5-6).

Στο θεωρητικό μέρος γίνεται αρχικά σύντομη παρουσίαση των ΔΛΠ, δηλαδή, της χρησιμότητάς τους, του τρόπου κατάρτισής τους, καθώς και τα οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις (κεφάλαιο 2). Στη συνέχεια, ακολουθεί μία σύντομη επισκόπηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και σύγκρισή τους με τα ΔΛΠ (κεφάλαιο 3). Επίσης, παρουσιάζονται τα στάδια που πρέπει να ακολουθηθούν για την μετάβαση στα ΔΛΠ, καθώς και την έως τώρα εμπειρία από την υιοθέτηση τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις (κεφάλαιο 4).

Στο εμπειρικό μέρος της εργασίας, αρχικά γίνεται σύνδεση των ΔΛΠ με τον κλάδο εμπορίας φρούτων και λαχανικών στην Ελλάδα. Στη συνέχεια παρατίθενται τα αποτελέσματα από την ποσοτική ανάλυση των χρηματοοικονομικών δεδομένων 127 εταιρειών του κλάδου για την περίοδο 2013-2016 και σύνδεση των χρηματοοικονομικών τους δεικτών με τα ΔΛΠ, ενώ επίσης γίνεται προσπάθεια εξήγησης των αποτελεσμάτων αυτών (κεφάλαιο 5). Τέλος, στο κεφάλαιο 6 παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εμπειρικής ανάλυσης, κάνοντας αναφορά στους περιορισμούς της παρούσας ανάλυσης, καθώς και σε προτάσεις μελλοντικής έρευνας.

2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

2.1 Εισαγωγή

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνεπάγεται μεγαλύτερη διαφάνεια, εγκυρότητα και αντικειμενικότητα σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, οδηγώντας σε μεγαλύτερη αξιοπιστία ως προς την χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων που τις υιοθετούν. Συνεπώς, η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να γίνει το διαβατήριο για τις υγιείς και εύρωστες ελληνικές επιχειρήσεις για την πρόσβασή τους στις Ευρωπαϊκές και διεθνείς κεφαλαιαγορές, όπου μπορούν να αντλήσουν κεφάλαια με χαμηλότερο κόστος από ότι στην εγχώρια κεφαλαιαγορά. Το γεγονός αυτό θα έχει θετικές επιδράσεις στο σύνολο της ελληνικής οικονομίας, δημιουργώντας πιο ανταγωνιστικές

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

επιχειρήσεις και απελευθερώνοντας εγχώρια κεφάλαια για δανεισμό σε άλλες επιχειρήσεις. Ακόμη, τα ΔΛΠ προσφέρουν καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών σε σχέση με τα ΕΛΠ και κυρίως των ενδιαφερόμενων επενδυτών σχετικά με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Ειδικότερα, τα ΔΛΠ παρέχουν σαφέστερη πληροφόρηση μέσω των επεξηγηματικών σημειώσεων, ενώ επίσης ενδείκνυται για εξωστρεφείς επιχειρήσεις (όπως ο κλάδος εμπορίας οπωροκηπευτικών), καθώς είναι ευκόλως κατανοητά από χρήστες διαφορετικής εθνικότητας.

2.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) -στα αγγλικά International Accounting Standards (I.A.S.)-είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών σχετικά με την σύνταξη και παρουσίαση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας που εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς. Τα ΔΛΠ αποτελούν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως εξής (Μακρής, 2016):

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής θέσης
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρουν οι Διακάκης & Σκουτέλη (2014)«Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο Λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί στην ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων (επενδυτών, μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων, δημοσίου τομέα κλπ).», ενώ ο σκοπός τους είναι σύμφωνα με τους Barth, Landsman, & Lang (2008)«η ουσία της αποστολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η καθοριστική και ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους.».

Επίσης, τα ΔΛΠ ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 ως εξής: «Ως Διεθνή

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)».

Τα αναμενόμενα οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις είναι η δημιουργία ενός υψηλότερου επίπεδου διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, η πιο ομαλή και πιο εύρυθμη λειτουργία των εθνικών κεφαλαιαγορών, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συγκεκριμένα, ο αναμενόμενος αντίκτυπος από την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 4 του ευρωπαϊκού κανονισμού 1606/2002 είναι: «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές» (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο, 2002). Επίσης, η εφαρμογή των ίδιων λογιστικών προτύπων και στην προκειμένη περίπτωση των ΔΛΠ σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση στοχεύει στην αύξηση, προστασία και περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και της εσωτερικής αγοράς γενικότερα. Τέλος, η υιοθέτηση γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων αυξάνει την διεθνή αποδοχή της κεφαλαιαγοράς, η ομαλή και αποδοτική λειτουργία της οποίας είναι ζωτικής σημασίας για την ύπαρξη ενός υγιούς χρηματοοικονομικού συστήματος (Μακρής, 2016).

2.3 Οι Αρχές των ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ διέπονται από οκτώ (8) γενικές αρχές κρίσιμης σημασίας για την επίτευξη της αντικειμενικής και έγκυρης πληροφόρησης, την οποία προάγουν. Οι αρχές αυτές είναι (Φίλος & Αποστόλου, 2010):

1. Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης:

Οι εταιρείες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα ΔΛΠ θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, χωρίς να παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

των καταστάσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη πληροφόρηση. Τότε, η εκάστοτε επιχείρηση πρέπει να το αντιμετωπίσει σύμφωνα με συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις «Επεξηγηματικές Σημειώσεις», στις οποίες αναλύονται τα οικονομικά αποτελέσματα. Έτσι, κάθε παρέκκλιση από τα ΔΛΠ γίνεται υπό την αυστηρή προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος για τον οποίο συμβαίνει αυτό.

2. Σπουδαιότητα, Ολότητα και Ουδετερότητα :

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να παραμείνει ασφαλής και ανεπηρέαστη η λήψη αποφάσεων. Ακόμη, τα επουσιώδη στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη ή η απομάκρυνση οικονομικών στοιχείων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο τόσο για το μέλλον της επιχείρησης όσο και για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

3. Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων:

Η εμφάνιση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να έχει την ίδια μορφή και δομή και να παραμένει ίδια από χρήση σε χρήση εκτός εάν: α) υπάρχουν μεταβολές στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, ή β) προκύψει κάποια αλλαγή που απαιτείται από τα ΔΛΠ.

4. Συγκριτική Πληροφόρηση:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι συγκρίσιμες τόσο σε σχέση με προηγούμενα έτη όσο και σε σχέση με άλλες εταιρείες, ώστε οι χρήστες να έχουν τη δυνατότητα να εκτιμούν τις τάσεις και να μπορούν να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Έτσι, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι σαφείς, συγκρίσιμες και να παρέχουν πληροφορίες που θα επιτρέπουν στο χρήστη να βγάλει συμπεράσματα και να κάνει εκτιμήσεις, τα οποία θα βοηθήσουν στη λήψη ορθών αποφάσεων για το μέλλον. Για το σκοπό αυτό, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες με σκοπό να είναι εύκολη η σύγκριση της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς και να επιτυγχάνεται χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση.

5. Συμψηφισμοί:

Τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν τον συμψηφισμό στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, ζημιών - κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο ΔΛΠ 1.

6. Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας:

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας (going concern) προϋποθέτει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα στο χρόνο, η οποία και θα αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να ρευστοποιήσει την επιχείρηση, είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές. Σε αυτή την περίπτωση το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

7. Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων:

Η Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων συνεπάγεται ότι τα έξοδα, οι ζημίες, τα έσοδα και τα κέρδη, τα οποία κατά τη χρονική στιγμή της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της χρήσεως εντός της οποίας έγιναν βέβαια και εκκαθαρισμένα. Με αυτόν τον τρόπο κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

8. Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων:

Η Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων επιβάλλει τα έσοδα και τα έξοδα να λογίζονται μόνον στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν κατά την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων άλλων περιόδων.

2.4 Όργανα Κατάρτισης

Τα όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ είναι:

2.4.1 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

(International Accounting Standards Committee - IASC)

Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ιδρύθηκε το 1973 ως μια κοινή ενέργεια οκτώ χωρών (Γαλλία, Αυστραλία, Καναδάς, Μεξικό, Ολλανδία, Ιρλανδία, Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και η Αγγλία) με στόχο την ανάπτυξη ενός ενιαίου λογιστικού προτύπου. Σύμφωνα με το καταστατικό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

- Η δημιουργία ενιαίου συνόλου, κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας ΔΛΠ
- Η προώθηση της χρήσης αυτών των προτύπων
- Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με το διεθνές λογιστικό πρότυπο.

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

Το 2001 η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αντικαταστάθηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), γεγονός που οδήγησε στην αναβάθμισή τους (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016).

2.4.2 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- IASB)

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ιδρύθηκε το 2001 και αποτελεί τον διάδοχο της μέχρι τότε Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), όπως και προαναφέρθηκε. Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λειτουργεί κάτω από την εποπτεία του Οργανισμού Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation). Ωστόσο, το IASB αποτελεί έναν ανεξάρτητο φορέα ανάπτυξης και έγκρισης ΔΛΠ, όπου σύμφωνα με το καταστατικό του είναι απολύτως υπεύθυνο για την ανάπτυξη και έκδοση προτύπων καθώς και των αντίστοιχων προγενέστερων προσχεδίων τους. Έτσι, οι βασικές του αρμοδιότητες είναι: α) η πλήρης ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των ΔΛΠ, και β) η δημιουργία προσχεδίων προτύπων.(Φίλος & Αποστόλου, 2010)

Το IASB έχει αναπτύξει στενή συνεργασία σε παγκόσμιο επίπεδο με όλους τους ενδιαφερόμενους φορείς, δηλαδή τους αναλυτές, τους επενδυτές, τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, τους ορκωτούς ελεγκτές/λογιστές, τους φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων καθώς και τις ρυθμιστικές αρχές. Έτσι, σε αυτή τη λογική της συνεργασίας, το IASB δημοσιεύει κάθε προσχέδιο προτύπου πριν την έκδοση του και το οποίο τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχόλια και προτάσεις, ενώ επίσης όλες οι συνεδριάσεις που πραγματοποιούνται από το IASB είναι ανά πάσα στιγμή δημόσιες και διαθέσιμες στο διαδίκτυο (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016).

2.4.3 Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ (IFRS Interpretations Committee - IFRIC)

Η Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC) αποτελεί το ερμηνευτικό σώμα του IASB και αρμοδιότητά της είναι η επανεξέταση θεμάτων που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων, καθώς και η παροχή έγκαιρης και έγκυρης καθοδήγησης σε περιπτώσεις που υπάρχουν κενά. Αποτελείται από 14 μέλη, τα οποία διορίζονται από το Συμβούλιο Επιτρόπων του Οργανισμού IFRS και επιλέγονται με βάση την ικανότητά τους να

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

αντιλαμβάνονται τα τρέχοντα ζητήματα που ανακύπτουν και να τα επιλύουν. Επίσης, τα μέλη προέρχονται από διάφορες διαφορετικές επαγγελματικές κατηγορίες και έχουν δικαίωμα ψήφου.

Όπως και στην περίπτωση της IASB, η IFRIC ακολουθεί διαφανείς, ενδεδειγμένες και ανοικτές διαδικασίες (οι συνεδριάσεις της είναι επίσης δημόσιες και διαθέσιμες στο διαδίκτυο), καθώς και πρακτικές στενής συνεργασίας με τις αντίστοιχες εθνικές επιτροπές. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016)

2.4.4 Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF)

Ο σκοπός του Συμβουλευτικού Σώματος Λογιστικών Προτύπων είναι:

α) Η παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τρέχοντα έργα, ώστε να καταφέρει την επιτυχή ανάπτυξη διεθνώς αποδεκτών ποιοτικών λογιστικών προτύπων. β) Η πληροφόρηση του IASB για τυχόν επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα εθνικά και περιφερειακά ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία καθορισμού ενός προτύπου, κατοχυρώνοντας έτσι την αλληλεπίδραση του IASB με την παγκόσμια κοινότητα.

γ) Η διευκόλυνση των τεχνικών συζητήσεων ανάμεσα στους επαγγελματίες εκπροσώπους των εμπλεκόμενων περιφερειών κατά τη θέσπιση των προτύπων, ώστε να εμβαθύνουν σημαντικά και να αποδειχθούν αποτελεσματικές.

Τα μέλη του Σώματος έχουν τριετή θητεία προέρχονται από διαφορετικές χώρες και επαγγελματικούς χώρους. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016)

2.4.5 Γνωμοδοτικό Συμβούλιο (IFRS Advisory Council)

Το Γνωμοδοτικό Συμβούλιο είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του IASB και των διαχειριστών του IFRS και αποτελείται από τους εκπροσώπους οργανισμών που επηρεάζονται από τα ΔΛΠ (επενδυτές, οικονομικοί αναλυτές και λοιποί χρήστες και συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, ακαδημαϊκοί, ρυθμιστικές αρχές, ελεγκτές, επαγγελματικοί λογιστικοί φορείς και φορείς καθορισμού προτύπων). Έτσι, σήμερα στο Γνωμοδοτικό Συμβούλιο εκπροσωπούνται 43 οργανώσεις παγκοσμίως από 48 μέλη που

διορίζονται από τους διαχειριστές (Trustees), ενώ τρεις επιπλέον οργανώσεις ασκούν καθήκοντα επίσημων παρατηρητών. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016)

2.5 Διαδικασίες Έκδοσης ΔΛΠ

2.5.1 Το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων

Το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων είναι το θεωρητικό υπόβαθρο πάνω στο οποίο θα πρέπει να βασίζονται όλα τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, το οποίο εκδόθηκε το 1989 από την IASC. Το 2001 το IASB (ο διάδοχος του IASC) υιοθέτησε επίσης το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων, το οποίο όμως δεν αποτελεί λογιστικό πρότυπο και σύμφωνα με την Επιτροπή, στις περιπτώσεις που υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων του Πλαισίου Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και των ΔΛΠ, υπερισχύουν οι απαιτήσεις των ΔΛΠ. Προκειμένου να επιτευχθεί η εξάλειψη των διαφορών αυτών πραγματοποιούνται αναθεωρήσεις του Πλαισίου, με βάση την εμπειρία εφαρμογής των προτύπων (Φίλος & Αποστόλου, 2010).

Το πλαίσιο αποτελείται από τα κεφάλαια:

1. Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
2. Βασικές λογιστικές παραδοχές
3. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
4. Στοιχεία χρηματοοικονομικών καταστάσεων
5. Αναγνώριση στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
6. Επιμέτρηση στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
7. Αρχές/ έννοιες κεφαλαίου και συντήρησης κεφαλαίου

και χρησιμεύει:

- στην IASC για την ανάπτυξη και εναρμόνιση νέων προτύπων με τις υπάρχουσες πρακτικές, με στόχο την αποφυγή αποκλίσεων
- στους ελεγκτές προκειμένου να συμπεράνουν εάν έχουν εφαρμοστεί οι αρχές των ΔΛΠ
- στις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ
- στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόηση τους

- στην παροχή γενικών πληροφοριών για τα ΔΛΠ

2.5.2 Διαδικασίες

Η ανάπτυξη των ΔΛΠ προέρχεται μέσω διεθνούς διαβούλευσης, μιας διαφανούς και νόμιμης διαδικασίας στην οποία συμμετέχουν ενεργά τα ενδιαφερόμενα μέρη και οι συναφείς οργανώσεις από όλο τον κόσμο και περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Καθορισμός της ατζέντας
- Καταρτισμός του σχεδίου
- Ανάπτυξη και έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης
- Ανάπτυξη και δημοσίευση ενός προσχεδίου
- Ανάπτυξη και δημοσίευση ενός ΔΛΠ

Οι διαδικασίες μετά την έκδοση ενός ΔΛΠ χωρίζονται στα εξής στάδια(Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016):

Στάδιο 1 - Καθορισμός της ατζέντας:

Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει την αξιολόγηση και τον καθορισμό του λογιστικού θέματος που θα προστεθεί ή όχι στην ατζέντα του IASB, ώστε να προωθηθεί για να πάρει την τελική του μορφή ως λογιστικό πρότυπο. Αυτή η διαδικασία γίνεται από το ίδιο το IASB. Το IASB δέχεται προτάσεις/αιτήσεις από εξωτερικούς φορείς, ενδιαφερόμενα μέρη ή ακόμη και πολίτες, τις οποίες εξετάζει με κριτήριο το πόσο οι πληροφορίες είναι σχετικές και αξιόπιστες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αν υπάρχουν κατευθυντήριες γραμμές και αν υπάρχουν διαθέσιμοι πόροι. Η τελική απόφαση λαμβάνεται μέσω συνεδρίασης με απλή πλειοψηφία ψήφων.

Στάδιο 2 - Καταρτισμός του σχεδίου:

Το IASB δημιουργεί ένα σχέδιο για κάθε ένα λογιστικό θέμα που περνά από το Στάδιο 1 και αποφασίζει αν θα το ρυθμίσει μόνο του ή από κοινού με κάποιον άλλο φορέα. Για να επιτευχθεί αυτό, γίνεται σύσταση μίας συμβουλευτικής ομάδας, της οποίας ο διαχειριστής είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση ενός σχεδίου προγράμματος και μιας σύντομης επισκόπησης του προτεινόμενου χρονοδιαγράμματος του προσωπικού, των εγγράφων και της διαδικασίας που θα ακολουθηθεί, υπό την εποπτεία του IASB.

Στάδιο 3 - Ανάπτυξη και έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης:

Το IASB εκδίδει ένα έγγραφο συζήτησης προκειμένου να ανοίξει το θέμα προς συζήτηση, να

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

δώσει τις απαραίτητες εξηγήσεις, αλλά και να συγκεντρώσει τις πρώτες αντιδράσεις. Το έγγραφο συζήτησης συνήθως αποτελείται από μια σύντομη και ευκόλως κατανοητή περίληψη του θέματος, πιθανές προσεγγίσεις αντιμετώπισης του προβλήματος, τις αρχικές σκέψεις των συντακτών του και μία πρόσκληση υποβολής παρατηρήσεων. Στη συνέχεια, τα τεχνικά θέματα του εγγράφου συζήτησης αναλύονται σε δημόσιες συνεδριάσεις συνήθως εντός 120 ημερών, ενώ σε περίπτωση που αφορά κάποιο σημαντικό θέμα το IASB μπορεί να δώσει παράταση.

Στάδιο 4 - Ανάπτυξη και έκδοση ενός προσχεδίου:

Το IASB εκδίδει ένα προσχέδιο προτύπου ανεξάρτητα από το αν έχει δημοσιευθεί κάποιο έγγραφο συζήτησης ή όχι, αφού πρώτα: α) ληφθούν υπ' όψιν η έρευνα και οι προτάσεις του προσωπικού του IASB, καθώς επίσης και υποδείξεις που πιθανώς να έγιναν από το γνωμοδοτικό συμβούλιο ή άλλα τρίτα μέρη, όπως συμβουλευτικές ομάδες και φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων, και β) επιλυθούν προβλήματα που ίσως προκύψουν κατά τις συνεδριάσεις του IASB. Το προσχέδιο αυτό περιλαμβάνει μια συγκεκριμένη πρόταση δημιουργίας ενός προτύπου ή τροποποίηση κάποιου υπάρχοντος. Έπειτα, γίνεται η δημοσίευση του σχεδίου προκειμένου να ελεγχθεί και να σχολιαστεί από το κοινό. Αυτό το στάδιο είναι υποχρεωτικό.

Στάδιο 5 - Ανάπτυξη και δημοσίευση ενός ΔΛΠ:

Αφού το IASB εξετάσει όλα τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που δέχθηκε μετά τη δημοσίευση του σχεδίου έκθεσης και βεβαιωθεί ότι η επανασύνταξη του σχεδίου και η επαναπροώθηση του για επαναληπτική διαβούλευση δεν κρίνεται αναγκαία, προχωράει στον σχεδιασμό του προτύπου. Μετά την ολοκλήρωσή του υπόκειται σε εξωτερικό έλεγχο από την επιτροπή διερμηνειών (IFRIC). Έπειτα το IASB προχωράει στην πραγματοποίηση ψηφοφορίας μεταξύ των μελών του για την έγκριση του προτύπου. Προκειμένου να εγκριθεί ένα λογιστικό πρότυπο και να τεθεί σε ισχύ απαιτείται να ψηφίσουν υπέρ αυτού τα $\frac{3}{4}$ των μελών.

Στάδιο 6 - Διαδικασίες μετά την έκδοση ενός ΔΛΠ:

Έπειτα από κάθε έκδοση ενός ΔΛΠ πραγματοποιούνται συναντήσεις από τα μέλη και το προσωπικό του IASB με τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέλη με σκοπό να βοηθήσουν στην κατανόηση απρόβλεπτων γεγονότων που σχετίζονται με την πρακτική εφαρμογή. Επίσης, σε βάθος χρόνου υπάρχει το ενδεχόμενο το IASB να επανεξετάσει το ίδιο πρότυπο προκειμένου να μελετήσει τυχόν αλλαγές. Ακόμη, το IASB συγκεντρώνει και καταγράφει σχόλια από το

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

γνωμοδοτικό συμβούλιο, την επιτροπή διερευνητών και τους φορείς θέσπισης προτύπων προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει ως στοιχεία ανατροφοδότησης για την μελέτη της αξιολόγησης της ποιότητας των προτύπων.

2.5.3 Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και ΔΛΠ

Η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων ρυθμίζεται από τη νομοθεσία κάθε χώρας, έτσι ιδιαίτερα πριν την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνές σημαντικές διαφορές τόσο στον τύπο, όσο και στο περιεχόμενο δημοσιευμένων λογιστικών προτύπων μεταξύ των περισσότερων χωρών, οι οποίες οφείλονταν τόσο σε κοινωνικοοικονομικούς παράγοντες και στο θεσμικό πλαίσιο, καθώς και στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών της κάθε χώρας που λαμβάνονται υπ' όψιν κατά τη θέσπιση των εθνικών διατάξεων (Διακάκης & Σκουτέλη 2014).

Προκειμένου τα ΔΛΠ να είναι αξιόπιστα και να τυγχάνουν γενικής αποδοχής η IASB πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τους εκδότες των εθνικών λογιστικών προτύπων και η δομή της οφείλει να αντανakλά το διεθνές περιβάλλον και να είναι ανεξάρτητη από οποιοδήποτε εθνικό μοντέλο, καθώς επίσης να είναι εύκολα κατανοητά ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Έτσι, η IASB δημιουργεί παγκοσμίως αποδεκτά ΔΛΠ μέσω της μελέτης σχεδίων ή ήδη εκδομένων λογιστικών προτύπων, δίνοντας βάση στα ουσιώδη ζητήματα προκειμένου να προσαρμόσει επιτυχώς τα υπάρχοντα πρότυπα ή να δημιουργήσει καινούργια ΔΛΠ.

Ωστόσο, οι τοπικοί κανόνες που ισχύουν στην εκάστοτε χώρα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων υπερισχύουν των ΔΛΠ. Έτσι, όταν τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα απαιτούν παρέκκλιση από τα ΔΛΠ, τα τοπικά μέλη της IASB είναι υπεύθυνα να πείσουν τις αρμόδιες εθνικές αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016)

2.6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Ισχύ

Τα ΔΛΠ είναι (Παρλαπάνης, 2014):

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού

- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

2.7 Οφέλη και Προβλήματα από την Υιοθέτηση των ΔΛΠ

Η παγκοσμιοποιημένη οικονομία της εποχής μας επιβάλλει πιο επιτακτικά από ποτέ την ανάγκη για την υιοθέτηση παγκόσμιων ενιαίων κανόνων για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου τα οικονομικά μεγέθη να παρουσιάζονται με εγκυρότητα, σαφήνεια, αμεροληψία και αντικειμενικότητα, ούτως ώστε να επιτευχθεί καλύτερη ενημέρωση, τόσο των επενδυτών, όσο και όλων των άλλων ενδιαφερόμενων μερών σχετικά με την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και οργανισμών. Όπως προαναφέρθηκε αυτή ακριβώς την ανάγκη εξυπηρετούν τα ΔΛΠ και σε αυτό βασίστηκε η φιλοσοφία για τη δημιουργία και την χρήση τους.

Ως εκ τούτου, όπως γίνεται εύκολα κατανοητό η μη υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει ως συνέπεια σε πολλές περιπτώσεις την έλλειψη εμπιστοσύνης σχετικά με τα μεγέθη και στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, η οποία λειτουργεί αποτρεπτικά όσον αφορά την εισροή ξένων κεφαλαίων. Επίσης, συγκεκριμένα για τις ελληνικές επιχειρήσεις αξίζει ιδιαίτερη μνεία στο γεγονός ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ δύναται να τις βοηθήσει σημαντικά στην εύρεση ξένων κεφαλαίων από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς στο εξωτερικό με αρκετά χαμηλότερο κόστος χρήματος συγκριτικά με το αντίστοιχο της εγχώριας αγοράς. (Μακρής, 2016)

Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι τόσο άμεσες όσο και έμμεσες. Συγκεκριμένα, οι άμεσες επιπτώσεις περιλαμβάνουν την αλλαγή στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και των συνοδευτικών επεξηγηματικών σημειώσεων, ενώ οι κυριότερες έμμεσες επιπτώσεις είναι η δυνητική υψηλότερη ρευστότητα και το δυνητικά χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου.

Συνοπτικά τα κυριότερα οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις αναμένεται να είναι (Μακρής, 2016):

- Η ευκολότερη, πιο έγκυρη και ακριβέστερη ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, λόγω α) της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις, και β) της ομοιομορφίας των πληροφοριών που συλλέγονται.
- Η εξασφάλιση αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

- Η αύξηση της αξιοπιστίας των επιχειρήσεων και η εξίσωσή τους με την αξιοπιστία επιχειρήσεων άλλων κρατών (παροχή πληροφόρησης ίσης αξιοπιστίας), μέσω των πιο ευκόλως κατανοητών και αξιοποιήσιμων οικονομικών καταστάσεων τόσο σε Ευρωπαϊκό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.
- Η ευκολότερη προσέγγιση και αποτελεσματικότερη διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές.

Ωστόσο, από την εφαρμογή των ΔΛΠ έχουν διαπιστωθεί και τα εξής προβλήματα:

- Δυσκολία συλλογής και επεξεργασίας των αναγκαίων πληροφοριών και αναλύσεων.
- Υποτίμηση των απαιτήσεων του εγχειρήματος εφαρμογής από τους εμπλεκόμενους φορείς.
- Σημαντικές διαφορές στην φορολογική νομοθεσία.
- Αδυναμίες σχετικά με τη διαδικασία πλήρους κατανόησης και εφαρμογής των ΔΛΠ.
- Ανεπάρκεια ανθρωπίνων πόρων για την εφαρμογή τους (έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία στην εφαρμογή και χρήση των ΔΛΠ).

Ακόμη, σύμφωνα με εμπειρικές μελέτες «[...] η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν ασυμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων.» (Μακρής, 2016).

3. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

3.1 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) είναι ένα σύνολο κανόνων που ορίζουν με λεπτομέρεια όλες τις μεθόδους παρακολούθησης των λογιστικών γεγονότων, αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας και τον τρόπο καταγραφής τους στα λογιστικά βιβλία όπως ορίζει ο Νόμος 4308/2014 (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016). Τα ΕΛΠ στην ουσία αποτελούν μία εκσυγχρονισμένη εκδοχή των λογιστικών κανόνων που περιλαμβάνονταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) του Π. . 1123/1980, το οποίο και ίσχυε μέχρι τις 31/12/2014. Τα ΕΛΠ μπορούν να αντιμετωπίσουν λογιστικά κάθε εμπορική συναλλαγή, που σε πολλές περιπτώσεις το ΕΓΛΣ αδυνατούσε.

Συγκεκριμένα ο νόμος 4308/2014 περί ΕΛΠ ενσωματώνει με απόλυτη επιτυχία τις λογιστικές διατάξεις της κωδικοποιημένης Ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, ενώ επίσης μέσω του νόμου αυτού καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), του Π. . 1123/1980, δηλαδή, η χρήση των ΕΓΛΣ. Ο κύριος στόχος του νόμου είναι

η απλοποίηση του ΚΦΑΣ με απώτερο σκοπό την απόληψη κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), αφού οι αλλαγές που προκύπτουν βασίζονται στις σύγχρονες επιχειρηματικές τακτικές. Επίσης, σχετικά με το ΕΓΛΣ, αυτό καταργείται προκειμένου η ελληνική λογιστική τυποποίηση να εκσυγχρονιστεί και να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πλαίσιο για όλους τους τύπους εταιρειών, το οποίο και επιτυγχάνεται με την ενοποίηση, τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των προηγούμενων λογιστικών κανόνων. (Δημητράκης, 2017)

Με βάση τα αριθμητικά κριτήρια που θεσπίζονται από αυτόν το νόμο οι επιχειρήσεις προσδιορίζονται βάσει του μεγέθους τους και της ένταξής τους στην κατηγορία πολύ μικρών, μικρών, μεσαίων ή μεγάλων επιχειρήσεων και υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις όλες οι επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξαιρέτως. Η κάθε επιχείρηση πρέπει να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια), κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα σε ορισμένες περιπτώσεις πρέπει να παρακολουθείται και η φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, υποχρεώσεων

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

και καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία, καθώς και την κατάρτιση και υποβολή φορολογικών δηλώσεων (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016). Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου 4270/2014 οφείλουν να εφαρμόζουν το νόμο οι ακόλουθες οντότητες: Ανώνυμες Εταιρείες, Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές, Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, Ομόρρυθμες Εταιρείες, Ετερόρρυθμες Εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν.4270/2014 και οι φορείς του Δημοσίου Τομέα του άρθρου 14 του ν.4270/2014 (Δημητράκης, 2017).

Συγκεκριμένα στον **Error! Reference source not found.** που ακολουθεί απεικονίζονται οι υποχρεώσεις σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το μέγεθος της εκάστοτε επιχείρησης όπως αυτές ορίζονται από το νόμο 4270/2014 (Χαράμης, 2018).

Πίνακας 1. Υποχρεώσεις Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων Ανάλογα με το Μέγεθος των Επιχειρήσεων

Μέγεθος Επιχείρησης	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Κατάσταση Χρημα- τοροών	Προσάρ- τημα
Μεγάλες	✓	✓	✓	✓	✓
Μεσαίες	✓	✓	✓	-	✓
Μικρές	✓	✓	-	-	✓
Πολύ Μικρές	✓	✓	-	-	✓
Πολύ Μικρέςτου αρ. 1, παρ. 2(γ)	-	✓	-	-	-

Τέλος, αξίζει να σημειώσουμε ότι ο Ν. 4308/2014 δεν επιβάλλει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στις μη εισηγμένες, ούτε κάποια παραλλαγή τους (Αχείλας, Αλεξανδρίδου, Μαρκόπουλος, 2015).

3.2 Σύγκριση ΔΛΠ και ΕΛΠ

Η οικονομική πρόοδος, τα κοινωνικά και πολιτικά γεγονότα, η ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών και η γενικότερη θεώρηση σχετικά με το σκοπό και τις επιδιώξεις του λογιστικού κλάδου στην εκάστοτε χώρα διαδραμάτισαν καθοριστικό ρόλο για την ανάπτυξη και την ποιότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, οι επιδιώξεις του λογιστικού κλάδου στην Ελλάδα είναι πιο κοντά στο γαλλογερμανικό μοντέλο, βασικό χαρακτηριστικό του οποίου είναι ότι οι κύριοι λόγοι της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις είναι α) η πληροφόρηση των τραπεζών και β) προκειμένου να γίνει καταβολή των φόρων. Στον αντίποδα, στο αγγλοσαξονικό μοντέλο ο σκοπός της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η πληροφόρηση των επενδυτών. Τα σύγχρονα πρότυπα λογιστικής έχουν επηρεαστεί σημαντικά και από τα δύο προαναφερθέντα μοντέλα, όμως πλέον είναι εμφανές ότι η αγγλοσαξονική προσέγγιση έχει σήμερα μεγαλύτερη επιρροή στη διαμόρφωση των προτύπων τόσο ως προς την πορεία, όσο και ως προς το περιεχόμενό τους, όπως και στην περίπτωση των ΔΛΠ. (Μακρής, 2016)

Το ελληνικό λογιστικό σύστημα θεωρείται ένα λογιστικό μοντέλο ιστορικού κόστους, προσανατολισμένο στην ενημέρωση των μετόχων, το οποίο δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην εξομάλυνση των κερδών. Αντίθετα, τα ΔΛΠ αποτελούν λογιστικές αρχές της εύλογης αξίας με ιδιαίτερη έμφαση στην αποτίμηση του Ισολογισμού και απευθύνονται σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη που ενδιαφέρονται για την οικονομική κατάσταση της εκάστοτε οντότητας. (Μακρής, 2016)

Οι διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ μπορούν να εντοπισθούν σε δύο βασικούς χώρους της λογιστικής επιστήμης:

α) στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, και

β) στις πληροφορίες που προέρχονται από αυτές

καθώς, και σε τέσσερεις βασικές κατηγορίες (Καρασούλα 2006):

α) διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των προτύπων,

β) διαφορές στην έκταση των πληροφοριών, το είδος και τον αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων,

γ) διαφορές που προκύπτουν από την έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ, που να καλύπτουν θέματα για τα οποία όμως υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στα ΔΛΠ, και

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

δ) διαφορές στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων.

Παρόλο που συνεχίζουν να υπάρχουν αρκετές διαφοροποιήσεις μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ το χάσμα αυτό μειώθηκε σημαντικά έπειτα από την καθιέρωση της υποχρέωσης των εισηγμένων εταιριών για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

Αντίθετα, ουσιαστικές διαφορές συνεχίζουν να αποτελούν τα παρακάτω:

- η κατάρτιση του πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης είναι υποχρεωτική στα ΔΛΠ, ενώ τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν την υποχρεωτική κατάρτισή του πίνακα μεταβολών.
- το περιεχόμενο του προσαρτήματος στα ΔΛΠ απαιτείται να περιλαμβάνει πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες τα ΕΛΠ.
- ο φόρος εισοδήματος στα ΔΛΠ εμφανίζεται ως στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επίσης, διαφορές υπάρχουν σχετικά με τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων, όπως τρόποι μέτρησης, αποτίμησης και απεικόνισης λογιστικών μεγεθών, καθώς επίσης και περιπτώσεις λογιστικοποίησης και εμφάνισης περιουσιακών στοιχείων ή υπολοίπων λογαριασμών, τα οποία δεν υπάρχουν στα ΕΛΠ. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016).

Εμπειρικά παρατηρούμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι πολύ πιο λεπτομερείς σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Αυτό συμβαίνει διότι οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ περιλαμβάνουν έναν μεγάλο όγκο σημειώσεων, καθώς και επειδή τα ΔΛΠ επιβάλλουν τη σύνταξη ενός μεγάλου όγκου γνωστοποιήσεων. Έτσι, μέσω των σημειώσεων παρέχεται αναλυτική πληροφόρηση, αφού γνωστοποιείται οτιδήποτε λαμβάνει χώρα στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ενώ ακόμη συχνά παρουσιάζεται ακόμη και ο λόγος για τον οποίο κάποιο γεγονός συνέβη. Έτσι, τα ΔΛΠ παρέχουν αντικειμενικότερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και ταυτόχρονα καλύτερη πληροφόρηση των αναγνωστών των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών. (Μακρής, 2016)

Επίσης, σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ είναι ότι τα ΔΛΠ χρησιμοποιούν την έννοια της εύλογης αξίας. Δηλαδή, στα ΔΛΠ τα περισσότερα στοιχεία αποτιμώνται σε εύλογες αξίες, το οποίο βοηθά στην περισσότερο αντικειμενική παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων και της οικονομικής θέσης της, αφού τα περιουσιακά στοιχεία της

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

επιχείρησης παρουσιάζονται σε αξίες όσο το δυνατόν πιο κοντινές στις πραγματικές, όμως πάντα προσαρμοσμένες στις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς.

Ακόμη, αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στα Αποτελέσματα Χρήσης που προκύπτουν μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ. Αυτό συμβαίνει διότι τα ΔΛΠ είναι ανεξάρτητα από τις φορολογικές διατάξεις και έχουν ως βασικό στόχο στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας των οικονομικών μονάδων από καθαρά οικονομική σκοπιά, ακολουθώντας αυστηρά και μόνο τις αρχές της λογιστικής. Αντίθετα, «μέχρι τώρα η εθνική φορολογική νομοθεσία επηρέαζε σημαντικά τις λογιστικές μετρήσεις δημιουργώντας κίνητρο αποκάλυψης μικρότερου ύψους κερδών σε σχέση με τα υλοποιηθέντα, γεγονός που υποβαθμίζει την αξία των ισολογισμών ως βοηθητικό μέσο λήψης επενδυτικών αποφάσεων.» (Μακρής, 2016)

4. Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα

Όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο 3 τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα έχουν γίνει σημαντικές προσπάθειες σχετικά με τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών συστημάτων με πιο σημαντική αλλαγή το νόμο 4270/2014 και μέσω αυτού τη θεσμοθέτηση των ΕΛΠ και την κατάργηση του ΕΓΛΣ. Έτσι, πλέον τα ΕΛΠ εναρμονίζονται πλήρως με την ευρωπαϊκή νομοθεσία που προωθεί την ευρύτατη χρήση των ΔΛΠ, ενώ ταυτόχρονα πλέον διαφέρουν σε αρκετά μικρότερο βαθμό από τα ΔΛΠ σε σχέση με πριν. Ωστόσο, ουσιαστικές διαφορές συνεχίζουν να υπάρχουν όπως αυτές παρουσιάστηκαν παραπάνω. Αξίζει να αναφέρουμε την πορεία και διαδικασία της εφαρμογής των ΔΛΠ στον ελληνικό χώρο.

4.1. Ανασκόπηση

Τα ΔΛΠ θεσμοθετήθηκαν για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 2002 με το νόμο 2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1^η Ιανουαρίου του 2003. Ωστόσο, η εφαρμογή τους πήρε δύο φορές παράταση, πρώτα το 2003 με το νόμο 3148/2003 (άρθρο 21) και στη συνέχεια με το νόμο 3229/2004 (άρθρο 13), σύμφωνα με τον οποίο η εφαρμογή των ΔΛΠ ορίστηκε για την 1^η Ιανουαρίου του 2005. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι ο νόμος 3229/2004 βασίζεται στον κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1725/2003, βάση του οποίου υιοθετήθηκαν τα ΔΛΠ σε εκτέλεση των διατάξεων του Κανονισμού 1606/2002 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακόμη, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1725/2004 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν υιοθετήθηκαν τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39. (Μακρής, 2016)

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση η Κοινοτική Νομοθεσία (στην προκειμένη περίπτωση ο Κανονισμός 1606/2002) υπερισχύει οποιασδήποτε αντίθετης εσωτερικής (εθνικής) διάταξης. Στόχος του Κανονισμού 1606/2002 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιρειών ανεξάρτητα από το κράτος-μέλος στο οποίο ανήκουν. Έτσι, ο Κανονισμός 1606/2002 υποχρεώνει τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ για την απεικόνιση των ενοποιημένων οικονομικών τους καταστάσεων, προκειμένου το αποτέλεσμα που θα επιτευχθεί να είναι όσο γίνεται πιο αξιόπιστο και αντικειμενικό.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002:

- Οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και να λειτουργούν σύμφωνα με ενοποιημένους λογαριασμούς της μητρικής και των θυγατρικών.
- Στις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες, οι οποίες τηρούν ετήσιους λογαριασμούς, δίνεται η δυνατότητα να αποφασίσουν αν θα τηρούν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ ή όχι.
- Για τις Ανώνυμες εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης η εφαρμογή των ΔΛΠ κρίνεται προαιρετική. Οι εταίροι έχουν δικαίωμα να επιλέξουν αν θα εφαρμόσουν τα ΔΛΠ ή όχι, αλλά η όποια απόφαση θα πρέπει να τηρείται για τουλάχιστον 5 χρόνια.

Έτσι, σε εναρμόνιση με την κοινοτική νομοθεσία ο Νόμος 3229/2004 προβλέπει ότι οι Ανώνυμες Εταιρίες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης έχουν το δικαίωμα να προβλέψουν τις προϋποθέσεις και τις διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν καθώς επίσης και να ρυθμίσουν τυχόν προβλήματα που πιθανώς να δημιουργηθούν κατά την εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002.

Όπως χαρακτηριστικά δηλώνει ο Μακρής (2016) σχετικά με τον Κανονισμό 1606/2002: «Η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της εφαρμοσμένης λογιστικής και την ουσιαστική προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος και της λογιστικής επιστήμης γενικότερα στην Ελλάδα, γιατί θα παύσουν οι αυθαίρετες παρεμβάσεις της φορολογικής καταστιχογραφίας στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και ο εξαναγκασμός με την απειλή σοβαρών οικονομικών κυρώσεων, τηρήσεων λογαριασμών και εφαρμογής λογιστικών χειρισμών ολοσχερώς αντίθετων προς τις βασικές λογιστικές αρχές, με τις γνωστές σοβαρές συνέπειες. Βέβαια οι προαναφερθείσες ωφέλειες συνεπάγονται επιβάρυνση της επιχειρήσεως με το κόστος τήρησης παράλληλου λογιστικού συστήματος κλπ. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας το οποίο όμως πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από τις αναμενόμενες ωφέλειες.»

Ωστόσο, είναι αξιοσημείωτο ότι υπήρχαν ελληνικές εταιρίες, που χρησιμοποιούσαν τα ΔΛΠ για την κατάρτιση των λογιστικών τους καταστάσεων ήδη από περισσότερο από 20 χρόνια πριν. Πιο συγκεκριμένα αυτές οι εταιρίες ήταν κυρίως (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016):

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

- θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, οι οποίες συνέτασσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα ΔΛΠ, προκειμένου να τα αποστέλλουν στις μητρικές τους εταιρείες στο εξωτερικό.
- ελληνικές εταιρείες που είτε είχαν αντλήσει, είτε ήθελαν να αντλήσουν κεφάλαια από πηγές χρηματοδότησης στο εξωτερικό
- ναυτιλιακές εταιρείες

Οι εταιρείες αυτές είχαν επιλέξει να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων ενώ δεν ήταν υποχρεωμένες από την ελληνική νομοθεσία, αφού ο διεθνής τους χαρακτήρας και οι συχνές συναλλαγές τους με το εξωτερικό επέβαλλαν την υιοθέτηση οικονομικών καταστάσεων, ευκόλως κατανοητών από άτομα εκτός της ελληνικής οικονομίας, καθώς επίσης και όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστων. Με άλλα λόγια ήταν υποχρεωμένες από τις συνθήκες να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ.

Σε βάθος χρόνου όλο και περισσότερες Ελληνικές εταιρίες άρχισαν να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων βέβαια σε συνδυασμό με αυτά που προβλέπονται από τα ΕΛΠ. Κυρίως οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις ήταν αυτές που εφάρμοσαν τα ΔΛΠ για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων, λόγω της μεγαλύτερης ευχέρειάς τους σε οικονομικούς και ανθρώπινους πόρους, καθώς και λόγω του παγκοσμίου εύρους δράσης τους. Αντίθετα, οι μικρότερες εταιρείες αντιμετώπιζαν δυσκολίες στην υιοθέτηση των ΔΛΠ, αφού η διαδικασία μετάβασης ήταν ιδιαίτερα κοστοβόρα και χρονοβόρα, με πολύ υψηλές απαιτήσεις σε γνώσεις και προσωπικό για τα μέσα και τους πόρους που διέθεταν. (Μακρή-Μπατίστου & Τσουκαλα, 2016)

Σήμερα τα ΔΛΠ υιοθετούνται από όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες προσαρμοζόμενες τόσο στο νέο παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον, αλλά και στην ελληνική και ευρωπαϊκή νομοθεσία.

4.2 Διαδικασία Μετάβασης και Προβλήματα

Η διαδικασία για την ομαλή και σωστή μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ αποτελείται από τα ακόλουθα στάδια (Μακρής, 2016):

1^οΣτάδιο:σε αυτό το αρχικό στάδιο η επιχείρηση οφείλει να προβεί σε ενημέρωση όλων των άμεσα ενδιαφερόμενων χρηστών των οικονομικών της καταστάσεων για την επικείμενη

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

αλλαγή στα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει, καθώς οι χρήστες αυτοί θα επηρεαστούν άμεσα από την αλλαγή.

2^ο Στάδιο: σε αυτό το στάδιο η επιχείρηση πρέπει α) να κάνει έρευνα επιπτώσεων στην ίδια την επιχείρηση από την εφαρμογή των ΔΛΠ, β) να επιλέξει τις λογιστικές μεθόδους που θα ακολουθήσει, γ) να θέσει χρονοδιάγραμμα με βάση το οποίο θα δημοσιευτούν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις και πρόσθετες λογιστικές πληροφορίες, όπως αυτά απαιτούνται από τα ΔΛΠ.

3^ο Στάδιο: σε αυτό το στάδιο η επιχείρηση θα πρέπει να εντοπίσει και να αξιολογήσει τις διαφορές που θα προκύψουν από την υιοθέτηση των ΔΛΠ σε σύγκριση με τα ΕΛΠ και να ελέγξει το βαθμό επιρροής στη λήψη αποφάσεων της διοίκησης.

4^ο Στάδιο: στο στάδιο αυτό η επιχείρηση πρέπει να κάνει ανάλυση του τρόπου με τον οποίο θα γεφυρωθούν οι διαφορές ανάμεσα στα ΕΛΠ και ΔΛΠ, να εντοπίσει τις αλλαγές που πρέπει να γίνουν, καθώς και να προβλέψει τα πιθανά τεχνικά προβλήματα που πιθανώς να προκύψουν κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

5^ο Στάδιο: σε αυτό το τελευταίο στάδιο η επιχείρηση πρέπει να αξιοποιήσει όλη την προετοιμασία που έκανε στα προηγούμενα στάδια και να υλοποιήσει την αλλαγή, δηλαδή, να καταρτίσει και να δημοσιεύσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τα ΔΛΠ, να ελέγξει τις νέες λογιστικές πληροφορίες, οι οποίες απορρέουν από τις λογιστικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα νέα πρότυπα και να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε αλλαγές είναι απαραίτητες προκειμένου να προσαρμοστεί καλύτερα με τα ΔΛΠ.

Ωστόσο, σύμφωνα με την έως τώρα ελληνική εμπειρία μετάβασης από τα τοπικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ ενδέχεται να ανακύψουν ποικίλα τεχνικά προβλήματα, τα οποία και θα πρέπει να αντιμετωπίσουν οι υπεύθυνοι εφαρμογής των προτύπων. Ιδιαίτερα σημαντικό εμπόδιο σε αυτή τη μεταβατική διαδικασία φαίνεται να αποτελεί ο ανθρώπινος παράγον και συγκεκριμένα η δυσκολία στην αλλαγή νοοτροπίας των διευθυντικών στελεχών των επιχειρήσεων, τα οποία στελέχη και είναι υπεύθυνα για την λήψη αποφάσεων σχετικά με τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούν οι επιχειρήσεις. Ωστόσο, καθοριστικό ρόλο τόσο για την απόφαση υιοθέτησης των ΔΛΠ, όσο και για την ομαλή και σωστή μετάβαση σε αυτά, μπορούν να διαδραματίσουν οι ελεγκτές και οι ορκωτοί – ελεγκτές λογιστές.

Ακόμη, άλλα προβλήματα που έχουν αναφερθεί κατά την μετάβαση από το ΕΛΠ ή το ΕΓΛΣ στα ΔΛΠ είναι:

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

- Λογιστικοποίηση και αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, της απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών μέσων, των παροχών σε εργαζομένους, της αναβαλλόμενης φορολογίας, των χρηματοοικονομικών μισθώσεων. (Διακάκης & Σκουτέλη,2014)
- Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα λόγω της μη ετοιμότητας των στελεχών των μονάδων να ανταποκριθούν στις νέες συνθήκες με αποτέλεσμα να υπάρξουν καθυστερήσεις στη πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ. (Διακάκης & Σκουτέλη,2014).
- Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. (Διακάκης & Σκουτέλη,2014).
- Το νομοθετικό περιβάλλον δεν είναι πλήρως εναρμονισμένο με τη χρήση και απαιτήσεις των ΔΛΠ
- Έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης
- Έλλειψη καταρτισμένου ανθρώπινου δυναμικού (λογιστές και ελεγκτές)
- Έλλειψη ως προς την ομοιομορφία εφαρμογής των ΔΛΠ

4.3 Εμπειρικά Αποτελέσματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα είναι ιδιαίτερα σημαντική τόσο για τις ίδιες τις επιχειρήσεις, όσο και για το σύνολο της οικονομίας, καθώς την εκσυγχρονίζει και την κάνει πιο ανταγωνιστική. Έτσι, έχουν γίνει πολλές μελέτες τόσο σχετικά με τους παράγοντες που οδηγούν στην υιοθέτηση ή όχι των ΔΛΠ, όταν αυτό δεν επιβάλλεται από τη νομοθεσία, όσο και για τις επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα και στα μεγέθη των εταιρειών που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, από την υιοθέτησή τους. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από μερικές από τις πιο ενδιαφέρουσες μελέτες επί του θέματος (Μακρής, 2016):

- Αντικείμενο της έρευνας των Karatzimas, Zounta και Kyriakidou (2011) είναι οι αλλαγές που έλαβαν χώρα στις λογιστικές αρχές των ελληνικών επιχειρήσεων, μετά την υιοθέτησής των ΔΛΠ. Πιο συγκεκριμένα, αρχικά αναλύουν και έπειτα προβαίνουν σε σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων του βιομηχανικού και του εμπορικού κλάδου. Στην συνέχεια αναλύονται οι επιπτώσεις στα καθαρά έσοδα των εξεταζόμενων επιχειρήσεων μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Οι συγγραφείς τελικά καταλήγουν ότι: «η χρήση της

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

εύλογης αξίας είναι η λογιστική πολιτική που επηρεάζει περισσότερο και τους δύο κλάδους.»

- Οι Pazarskis et al. (2011) στην έρευνα τους δεν βρήκαν καμία ένδειξη «για επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων του δείγματος μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ, διότι οι τιμές των χρηματοοικονομικών μεγεθών δεν άλλαξαν σημαντικά. Αντιθέτως, με την εξέταση των δεδομένων τρία χρόνια πριν και τρία χρόνια μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ φαίνεται ότι ο Δείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους προ τόκων και Φόρων και ο Δείκτης Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων προς Ίδια Κεφάλαια εμφάνισαν σημαντική αλλαγή και θετική επίδραση λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ».
- Οι Papadatos και Bellas (2011) στην έρευνά τους είχαν ως στόχο τη σύγκριση της συνάφειας των λογιστικών μεγεθών σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τη διερεύνηση του ερωτήματος αν τα ειδικά χαρακτηριστικά κάθε επιχείρησης επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Κατέληξαν ότι «ειδικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης αποτελούν σημαντικούς παραγοντες με επακόλουθο οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ να ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση».
- Οι Aubert και Grudnitski (2011) με βάση την έρευνα δύο σταδίων που έκαναν σε 20 βιομηχανικές επιχειρήσεις 13 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τις οικονομικές επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ διαπίστωσαν ότι: α) «σε οκτώ εκ των δεκατριών επιχειρήσεων κρατών-μελών της ΕΕ ανιχνεύθηκαν σημαντικές θετικές διαφορές» και β) «υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ της λογιστική πληροφόρησης και της απόδοσης της αγοράς μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις.».
- Οι Iatridis και Dalla (2011) εξέτασαν τις επιπτώσεις των ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών, με ιδιαίτερη έμφαση στο βιομηχανικό κλάδο και τους χρηματιστηριακούς δείκτες, μελετώντας τις συνέπειες της υιοθέτησης των ΔΛΠ στην οικονομική θέση και την απόδοση των επιχειρήσεων για τα έτη 2004 και 2005. Σύμφωνα με τους συγγραφείς «η υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει επηράσει σημαντικά (θετικά) την κερδοφορία των περισσότερων βιομηχανικών επιχειρήσεων, ενώ αρνητική είναι η επίδραση στη ρευστότητα των επιχειρήσεων». Ακόμη από την έρευνα των δεικτών της αγοράς μετοχών και του βιομηχανικού κλάδου συμπέραναν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ οδήγησε σε υψηλό βαθμό μόχλευσης.
- Οι Tsalavoutas και Evans (2010) χρησιμοποιώντας ως δείγμα το 75% των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών κατέληξαν ότι: «η υιοθέτηση των ΔΛΠ

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

έχει σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική θέση, στη μόχλευση καθώς και στους δείκτες ρευστότητας των επιχειρήσεων. Η επίδραση στο κεφάλαιο και στα καθαρά κέρδη ήταν κυρίως θετική, ενώ αρνητική ήταν στη μόχλευση και στη ρευστότητα των επιχειρήσεων.»

- Οι Spathis και Georgakoroulou (2007) υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, έφερε σημαντικές και άκρως θετικές αλλαγές στις επιχειρήσεις. Τέτοιο παράδειγμα σημαντικής μεταβολής αποτελεί το γεγονός ότι «οι οικονομικές καταστάσεις έπαψαν να είναι φορολογικές καταστάσεις (δηλαδή εργαλείο για τις φορολογικές αρχές) λόγω της εφαρμογής του ΔΛΠ – 12 και συγκεκριμένα με τη δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας, με την οποία αντικατοπτρίζονται οι διαφορές μμεταξύ της λογιστικής αξίας των στοιχείων και της αντίστοιχης φορολογικής τους αξίας, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι διαφορές δημιουργούν μμελλοντικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.»
- Οι Burgstahler, Hail και Leuz (2006) πραγματοποίησαν έρευνα σχετικά με τις πιέσεις της κεφαλαιαγοράς και το ρόλο των θεσμικών παραγόντων στην παρακίνηση των επιχειρήσεων σχετικά με τη δημοσίευση των κερδών τους, τα οποία και αντανακλούν σε οικονομικές επιδόσεις. Οι συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι: «οι οικονομικές καταστάσεις των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, δεν χαρακτηρίζονται ως αξιόπιστες καθώς έχουν κίνητρα και δυνατότητες φοροδιαφυγής. Αντίθετα, οι εισηγμένες εταιρείες, οι οποίες έχουν υιοθετήσει υποχρεωτικά τα ΔΛΠ, δεν επιλέγουν να εμφανίσουν ψευδή μμεγέθη στις οικονομικές τους καταστάσεις, διότι αυτό δεν τις συμφέρει, τόσο από επενδυτικής απόψεως (ενδεχομένως να υπάρξει μια ανεπιθύμητη μεταβολή στην τιμή της μετοχής της), όσο και από την άποψη της διαφάνειας (οι οικονομικές καταστάσεις τους ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτό ελεγκτή).» Ωστόσο, τα αποτελέσματα της έρευνας ήταν διαφορετικά για την Ελλάδα από ότι για τις άλλες 12 χώρες της έρευνας. Συγκεκριμένα, στην χώρα μας οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις εμφανίζουν λιγότερα παραποιημένα κέρδη σε σύγκριση με τις εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις, οι οποίες παρουσιάζουν ιδιαίτερα υψηλό βαθμό παραποίησης κερδών, υψηλότερο από ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις των άλλων χωρών του δείγματος (Burgstahler, Hail & Leuz, 2006).

5. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

5.1 Εισαγωγή

Ο κλάδος εμπορίας φρούτων και λαχανικών αποτελεί έναν σημαντικό κλάδο της ελληνικής οικονομίας με μεγάλο μερίδιο στις εισαγωγές και εξαγωγές της χώρας, δηλαδή, αποτελεί έναν κλάδο που έχει συνεργασίες με επιχειρήσεις στο εξωτερικό. Ως εκ τούτου, θα περίμενε κανείς οι εταιρείες του κλάδου να έχουν σε μεγάλο βαθμό υιοθετήσει τα ΔΛΠ βασισμένες στα δεδομένα που παρουσιάστηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια και ιδιαίτερα στα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ (κεφάλαιο 2.6).

Συγκεκριμένα, η εύκολη ανταλλαγή/ κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους αλλοδαπούς συνεργάτες των εταιρειών του κλάδου πιθανώς να επιδρούσε θετικά τόσο σε θέματα εμπιστοσύνης, όσο και γενικότερα στη συνολική αξιοπιστία και ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης. Αυτή η αύξηση της αξιοπιστίας και κατ' επέκταση η ευκολότερη άντληση κεφαλαίων είναι ιδιαίτερα σημαντική αν λάβει κανείς υπ' όψιν ότι πρόκειται για έναν κλάδο όπου υπάρχουν μεγάλες πιστώσεις μεταξύ των συναλλασσόμενων. Με άλλα λόγια, μια υγιής εταιρεία που δραστηριοποιείται στην εμπορία οπωροκηπευτικών στην Ελλάδα με την υιοθέτηση των ΔΛΠ θα μπορούσε να αυξήσει την αξιοπιστία της ως προς τους συνεργάτες της στο εξωτερικό και έτσι να βελτιώσει την χρηματοοικονομική της κατάσταση. Για παράδειγμα η επιχείρηση θα μπορούσε να ζητήσει μεγαλύτερη περίοδο αποπληρωμής από τους συνεργάτες της στο εξωτερικό, την οποία οι συνεργάτες της πιθανώς θα ήταν περισσότερο πρόθυμοι να δώσουν, δεδομένης της αυξημένης αξιοπιστίας της ελληνικής επιχείρησης μέσω της υιοθέτησης των ΔΛΠ.

5.2 Ο κλάδος Εμπορίας Οπωροκηπευτικών στην Ελλάδα

Ο κλάδος εμπορίας οπωροκηπευτικών στην Ελλάδα αποτελεί πεδίο έντονης επιχειρηματικής δραστηριότητας, τόσο άμεσα, όσο και έμμεσα (π.χ. τυποποίηση, συσκευασία, logistics, κλπ).

Ο ευρύτερος αγροτοδιατροφικός τομέας κατατάσσεται ως ο τρίτος κλάδος σε εξαγωγές προϊόντων στην Ελλάδα με ποσοστό εξαγωγών 19% επί του συνόλου των ελληνικών εξαγωγών, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό στις συγκεκριμένες εξαγωγές κατέχουν τα οπωρολαχανικά προϊόντα (Λεκκός & Λεβεντάκης, 2015).

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

Ωστόσο, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια έχουν συντελεστεί σημαντικές αλλαγές στη δομή και οργάνωση του κλάδου εμπορίας οπωροκηπευτικών, τόσο σε επίπεδο χονδρικής, όσο και σε επίπεδο λιανικής προκειμένου οι επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν καλύτερα στην κάλυψη των αναγκών και απαιτήσεων του καταναλωτικού κοινού. (ΣΕΒ, 2013). Επίσης, οι αλλαγές αυτές προέρχονται ή/ και επηρεάζονται από τις τρέχουσες οικονομικές, κοινωνικές και τεχνολογικές εξελίξεις. Συγκεκριμένα, οι νέες τεχνολογίες έχουν συμβάλλει καταλυτικά στον περιορισμό προβλημάτων όπως η εποχιακή φύση των προϊόντων, η μεγάλη γεωγραφική διασπορά των τόπων παραγωγής, οι γεωγραφικοί περιορισμοί και το ευπαθές των προϊόντων, συμμετέχοντας έτσι στην εξέλιξη του κλάδου και τη δημιουργία μίας νέας δομής του συστήματος παραγωγής.

Ως προς την σύσταση του κλάδου της εμπορίας οπωροκηπευτικών κύριο χαρακτηριστικό αποτελεί η ύπαρξη πολλών μικρών Ομόρρυθμων και Ατομικών επιχειρήσεων με σημαντική θέση τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και σε όρους εξαγωγών, σε συνδυασμό με την ταυτόχρονη ύπαρξη αρκετών εταιρειών νομικής μορφής (Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης), καθώς και συνεταιριστικών φορέων όλων των μορφών (ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, ομάδες παραγωγών, συνεταιρισμοί περιορισμένης ευθύνης), οι οποίοι κατέχουν επίσης αξιόλογη θέση στην αγορά.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται τα πιο πρόσφατα διαθέσιμα στατιστικά στοιχεία, - δηλαδή, για το έτος 2016- για το σύνολο του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) ως προς τον αριθμό των οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται σε αυτόν, τον κύκλο εργασιών τους και τον αριθμό των απασχολούμενων σε αυτές. Συνολικά το 2016 στον κλάδο της εμπορίας φρούτων και λαχανικών απασχολούνταν 5.850 οικονομικές οντότητες με συνολικό κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 3,2 δισεκατομμύρια ευρώ και συνολικό προσωπικό 20.898 άτομα.

Πίνακας 2. Αριθμός νομικών μονάδων, κύκλος εργασιών και απασχολούμενοι στον κλάδο εμπορίας οπωροκηπευτικών, 2016

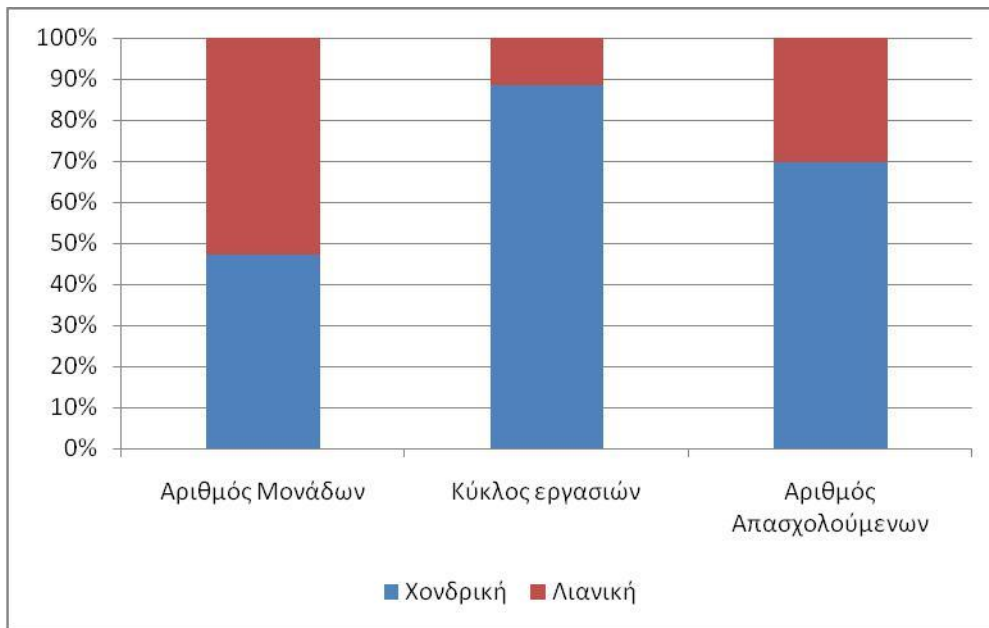
Οικονομική Δραστηριότητα		Αρ. Νομικών Μονάδων	Κύκλος εργασιών (σε χιλιάδες €)	Αρ. Απασχολούμενων
Κωδικός NACE Rev2	Περιγραφή			
4631	Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών	2.758	2.862.207	14.579
4721	Λιανικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών σε ειδικευμένα καταστήματα	3.092	372.887	6.319
Σύνολο		5.850	3.235.094	20.898

Πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2019. Στατιστικό Μητρώο Επιχειρήσεων – Έτος 2016, Πίνακας 4.

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

Όπως παρουσιάζεται και στο Γράφημα 1 σχεδόν το 90% του κύκλου εργασιών προέρχεται από τις εταιρείες χονδρικής πώλησης του κλάδου και μόνον το 10% από επιχειρήσεις λιανικής. Μεγαλύτερη ισορροπία υπάρχει όσον αφορά τον αριθμό των εργαζομένων, όπου το 70% αυτών απασχολείται σε εταιρείες χονδρικού εμπορίου φρούτων και λαχανικών, με το υπόλοιπο 30% να εργάζεται σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου του κλάδου, ενώ ο αριθμός των επιχειρήσεων είναι σχεδόν ίδιος για τις εταιρείες που απασχολούνται στη χονδρική πώληση και στη λιανική πώληση.

Γράφημα 1. Ποσοστά Χονδρικής και Λιανικής πώλησης στα συνολικά μεγέθη του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών



Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί

6. Εμπειρική Ανάλυση

6.1 Εισαγωγή

Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι η χαρτογράφηση των εταιρειών του κλάδου που έχουν εφαρμόσει τα ΔΛΠ, ώστε να κατανοήσουμε αν πράγματι ισχύει η υπόθεση ότι λόγω του εξαγωγικού χαρακτήρα του κλάδου υπάρχει ευρεία υιοθέτηση των ΔΛΠ. Στη συνέχεια ακολουθεί η χρηματοοικονομική ανάλυση των εταιρειών με τη χρήση αριθμοδεικτών, λαμβάνοντας υπ' όψιν το είδος των πωλήσεών τους (χονδρική ή λιανική) και την εξαγωγική/εισαγωγική τους ή μη δραστηριότητα. Επίσης, γίνεται προσπάθεια να βρεθούν τυχόν συσχετίσεις ανάμεσα στους δείκτες και τα κέρδη των επιχειρήσεων, προκειμένου να

μπορέσουμε να κατανοήσουμε καλύτερα πώς θα επηρεάσει μία πιθανή υιοθέτηση των ΔΛΠ την κερδοφορία των επιχειρήσεων, με βάση την παραδοχή ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ αυξάνει την αξιοπιστία των επιχειρήσεων, η οποία με τη σειρά της οδηγεί στην ευκολότερη ή/και με χαμηλότερο επιτόκιο εξεύρεση κεφαλαίων.

6.2 Ερευνητική Μεθοδολογία

Λόγω των περιορισμών της μελέτης όπως αυτοί αναλύονται στη συνέχεια, η παρούσα μελέτη αναγκαστικά αρέστηκε στην ανάλυση ποσοτικών δεδομένων και συγκεκριμένα, στη συλλογή στοιχείων επιχειρήσεων του κλάδου, διαχωρισμό τους ανάλογα με την εταιρική τους μορφή, καταγραφή των λογιστικών προτύπων τα οποία χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση, ενώ τέλος υπολογίστηκαν βασικοί αριθμοδείκτες για τον κλάδο. Σκοπός αυτής της ανάλυσης είναι η χαρτογράφηση της παρούσας κατάστασης ως προς την υιοθέτηση των ΔΛΠ, καθώς και οι προοπτικές για περαιτέρω εφαρμογή τους στον κλάδο της εμπορίας φρούτων και λαχανικών.

Οι εταιρείες επιλέχθηκαν βάση της οικονομικής τους δραστηριότητας (Κωδικοί NACE 2: 4631 - Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, και 4632 - Λιανικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών σε ειδικευμένα καταστήματα) και της διαθεσιμότητας πρόσφατων χρηματοοικονομικών τους μεγεθών στην βάση δεδομένων ICAP. Μέσα από αυτή τη διαδικασία τελικά επιλέχθηκαν και αναλύθηκαν 127 εταιρείες για τις οποίες βρέθηκαν στοιχεία από το 2013-2016. Αναλυτική λίστα των τελικών επιχειρήσεων που συμπεριλήφθηκαν στην έρευνα βρίσκεται στο παράρτημα.

6.3 Αποτελέσματα

Συνολικά αναλύθηκαν στοιχεία για 127 εταιρείες, με νομική μορφή είτε Ανώνυμης Εταιρείας, είτε Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης. Από τις 127 εταιρείες, οι 101 δραστηριοποιούνται στο χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών και οι υπόλοιπες 26 στο λιανικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών. Συνολικά οι 125 εφαρμόζουν τα ΕΛΠ, ενώ μόνον οι 2 εφαρμόζουν ΔΛΠ. Το γεγονός ότι λιγότερο από το 2% του δείγματος εφαρμόζει τα ΔΛΠ, δεν επιτρέπει την σύγκριση μεταξύ των δύο δειγμάτων, καθώς αυτή η ανάλυση θα παραβίαζε βασικές αρχές της στατιστικής και θα οδηγούσε σε λάθος συμπεράσματα.

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

Τα χαμηλά επίπεδα εφαρμογής των ΔΛΠ στον κλάδο μπορούν να δικαιολογηθούν από την έλλειψη κατάλληλου προσωπικού και το μικρό μέγεθος των επιχειρήσεων. Όπως φαίνεται και στον ακόλουθο πίνακα η μέση επιχείρηση χονδρικής πώλησης φρούτων και λαχανικών έχει κύκλο εργασιών άνω του ενός εκατομμυρίου ευρώ, ενώ ταυτόχρονα απασχολεί περίπου 5 υπαλλήλους. Άλλη πιθανή αιτία της περιορισμένης εφαρμογής των ΔΛΠ στον κλάδο είναι η ελλιπής πληροφόρηση σχετικά με τη χρησιμότητά και τα οφέλη τους. Κυρίως όμως, όπως προαναφέρθηκε μεγάλο εμπόδιο στην υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτελεί η φιλοσοφία των ιδιοκτητών, οι οποίοι επηρεασμένοι από το ελληνικό σύστημα συγχέουν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και την αναγκαιότητα για μεγαλύτερη διαφάνεια σε αυτήν, με την πληρωμή φόρων.

Πίνακας 3. Ποσοστά Χονδρικής και Λιανικής πώλησης στα συνολικά μεγέθη του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών

	Κύκλος εργασιών (σε χιλιάδες €)	Αριθμός Απασχολούμενων
Χονδρική	1.038	5,3
Λιανική	121	2,0
Σύνολο	553	3,6

Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ, 2019.

Εν συνέχεια έγινε υπολογισμός των αριθμοδεικτών, οι οποίοι παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής εικόνας του κλάδου, με βάση το μέσο όρο των επιμέρους μεγεθών των εταιρειών του δείγματος για κάθε έτος για τα έτη 2013-2016, τόσο για το σύνολο του δείγματος, όσο και ξεχωριστά για τις εταιρείες χονδρικής πώλησης και λιανικής πώλησης. Τα αποτελέσματα αυτής της ανάλυσης παρουσιάζονται στον Πίνακα 4.

Πίνακας 4. Βασικά οικονομικά μεγέθη και αριθμοδείκτες

	2013			2014		
	μ.ο. Κλάδου	μ.ο. Χονδρικής	μ.ο. Λιανικής	μ.ο. Κλάδου	μ.ο. Χονδρικής	μ.ο. Λιανικής
Κύκλος Εργασιών	1.605.939	1.757.457	873.606	2.050.837	2.295.079	943.604
Κέρδος προ φόρου εισοδήματος	-5.744	-12.944	29.225	40.243	50.489	-8.940
Αποδοτικότητα Ιδίου Κεφαλαίου	10,03	8,09	18,63	373,35	445,44	-17,13

Αποδοτικότητα Απασχ. Κεφαλαίου	10,39	8,54	18,63	376,86	443,53	-17,09
Κυκλοφοριακή ταχύτης Απασχ. Κεφ.	22,59	22,09	24,82	262,21	305,92	15,83
Σχέση Ξένων προς Ίδια Κεφάλαια	4,27	4,12	5,06	11,89	14,04	1,71
Κάλυψη Χρηματοοικ. Δαπανών	71,46	80,14	34,59	6.422,94	7.533,54	36,96
Σχέση Ίδιων προς Απασχ. Κεφάλαια	0,98	0,98	1,00	0,96	0,97	0,93
Γενική Ρευστότητα	26,58	30,78	3,44	2,83	2,99	2,08
Κεφάλαιο Κίνησης (χιλιάδες ευρώ)	-50,05	-62,00	8,00	60,81	80,16	-33,40
Απασχολ. Κεφάλαιο (χιλιάδες ευρώ)	234,29	247,85	168,43	276,76	314,21	94,53
Κυκλοφοριακή Ταχύτης Αποθεμάτων	51,81	52,77	47,60	66,72	72,98	38,77

	2015			2016		
	μ.ο. Κλάδου	μ.ο. Χονδρικής	μ.ο. Λιανικής	μ.ο. Κλάδου	μ.ο. Χονδρικής	μ.ο. Λιανικής
Κύκλος Εργασιών	1.726.354	1.874.173	1.152.469	2.048.679	2.292.446	1.268.756
Κέρδος προ φόρου εισοδήματος	13.949	18.076	-2.562	36.612	46.102	-16.623
Αποδοτικότητα Ιδίου Κεφαλαίου	10,83	13,86	-1,66	370,38	441,92	-19,00
Αποδοτικότητα Απασχ. Κεφαλαίου	15,27	17,83	3,75	373,85	440,01	-16,90
Κυκλοφοριακή ταχύτης Απασχ. Κεφ.	31,03	33,59	19,82	262,05	305,73	15,53
Σχέση Ξένων προς Ίδια Κεφάλαια	7,92	9,41	1,84	11,86	14,00	1,10

Κάλυψη Χρηματοοικ. Δαπανών	231,78	269,14	58,98	6.538,22	7.694,00	50,39
Σχέση Ίδιων προς Απασχ. Κεφάλαια	0,98	0,98	1,00	0,96	0,97	0,98
Γενική Ρευστότητα	45,60	56,15	2,16	2,85	3,01	2,65
Κεφάλαιο Κίνησης (χιλιάδες ευρώ)	28,32	41,65	-25,00	62,07	81,68	-14,25
Απασχολ. Κεφάλαιο (χιλιάδες ευρώ)	224,62	261,38	75,50	282,18	320,74	118,12
Κυκλοφοριακή Ταχύτης Αποθεμάτων	168,42	203,67	42,88	68,06	74,62	43,45

Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του πίνακα, ο μέσος κύκλος εργασιών για τις εταιρείες χονδρικής πώλησης του κλάδου παρουσιάζεται αυξημένος για το έτος 2014 σε σχέση με το 2013, υποχωρεί ξανά το 2015, ενώ αυξάνεται εκ νέου το 2016, φτάνοντας σχεδόν στα ίδια επίπεδα με το 2014. Για τις εταιρείες λιανικής πώλησης του κλάδου ο μέσος κύκλος εργασιών είναι συνεχώς αυξανόμενος στην εξεταζόμενη περίοδο. Επίσης, για τις εταιρείες χονδρικής πώλησης φρούτων και λαχανικών η εικόνα είναι ίδια και για τα κέρδη προ φόρου εισοδήματος, δηλαδή αύξηση για το 2014, μείωση το 2015 και ξανά αύξηση το 2016 φτάνοντας λίγο κάτω από τα επίπεδα του 2014. Ωστόσο, για τις εταιρείες λιανικής πώλησης του κλάδου ο μ.ο. των κερδών προ φόρων μειώνεται συνεχώς κατά την εξεταζόμενη περίοδο, με εξαίρεση το έτος 2015 όπου υπάρχει μείωση της μέσης ζημίας.

Έτσι, παρόμοια τάση ακολουθούν και οι αριθμοδείκτες του κλάδου, τόσο για τις εταιρείες χονδρικής εμπορίας, όσο και για τις εταιρείες λιανικής εμπορίας φρούτων και λαχανικών.

Συγκεκριμένα:

- **Αποδοτικότητα Ιδίου Κεφαλαίου¹**: η αποδοτικότητα ιδίου κεφαλαίου μετρά την αποτελεσματικότητα με την οποία τα κεφάλαια των φορέων της επιχείρησης

¹ Οι απότομες αυξομειώσεις του αριθμοδείκτη αποδοτικότητας ιδίου κεφαλαίου στην περίοδο που αναλύουμε είναι μερικώς αποτέλεσμα των διακυμάνσεων του μεγέθους του απασχολούμενου κεφαλαίου στις επιχειρήσεις χονδρικής πώλησης (2013=247.850 ευρώ, 2014=314.210 ευρώ, 2015= 261.380 ευρώ, 2016 = 320.740 ευρώ).

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

απασχολούνται σε αυτήν, απαντώντας στο ερώτημα αν τα κεφάλαια που επένδυσαν οι φορείς της επιχείρησης αποδίδουν επαρκώς ή όχι. Ο αριθμοδείκτης προκύπτει από τη σχέση μεταξύ των Καθαρών Κερδών και των Ιδίων Κεφαλαίων. (Νιάρχος, 2002)

- Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης από λίγο πάνω από 8 για το έτος 2013, εκτινάσσεται το 2014 σε 445,44 για να επανέλθει το 2015 στη λογική τιμή του 13,86 για να αυξηθεί ξανά σε 441,92 το έτος 2016.
- Εταιρείες λιανικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης για το έτος 2013 είναι υψηλότερος σε σύγκριση με τις εταιρείες χονδρικής πώλησης και ίσος με 18,63, αλλά το 2015 η τιμή είναι αρνητική στο -17,13 (τα επενδυμένα κεφάλαια παρήγαγαν ζημία, αντί για κέρδος), το 2016 υπάρχει σημαντική καλυτέρευση του δείκτη ο οποίος όμως παραμένει αρνητικός στο -1,66, για να μειωθεί ξανά σημαντικά στην χαμηλότερη τιμή του για την εξεταζόμενη περίοδο στο -19.
- μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης (αναμενόμενο δεδομένου ότι αποτελούν σχεδόν το 80% του δείγματος), δηλαδή ραγδαία αύξηση από το 2013 στο 2014 (από 10,03 σε 373,35), σημαντική μείωση το έτος 2015 (10,83) και επαναφορά σε επίπεδα ελαφρώς υψηλότερα από το 2013, ενώ το 2016 παρουσιάζεται εκ νέου ραγδαία αύξηση σε επίπεδα ελάχιστα χαμηλότερα σε σχέση με το 2014 (370,38).
- **Αποδοτικότητα Απασχολούμενου Κεφαλαίου²**: ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης δείχνει την αποδοτικότητα μίας οικονομικής μονάδας, ανεξάρτητα από τις πηγές προελεύσεων των κεφαλαίων της, δηλαδή την κερδοφόρα δυναμικότητα των συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων (ιδίων και ξένων). Προκύπτει από τη διαίρεση των Καθαρών Κερδών της επιχείρησης με τα Συνολικά Απασχολούμενα Κεφάλαια της συγκεκριμένης χρήσης. (Βασιλείου & Αλεξάκης, 2002)
 - Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης από 8,54 για το έτος 2013, εκτινάσσεται το 2014 σε 443,53 για να προσγειωθεί το 2015 στη τιμή του 17,83 για να αυξηθεί ξανά σε 440 το έτος 2016.

² Οι απότομες αυξομειώσεις του αριθμοδείκτη αποδοτικότητας απασχολούμενου κεφαλαίου στην περίοδο που αναλύουμε είναι μερικώς αποτέλεσμα των διακυμάνσεων του μεγέθους του απασχολούμενου κεφαλαίου στις επιχειρήσεις χονδρικής πώλησης (2013=247.850 ευρώ, 2014=314.210 ευρώ, 2015= 261.380 ευρώ, 2016 = 320.740 ευρώ).

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

- Εταιρείες λιανικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης για το έτος 2013 είναι υψηλότερος σε σύγκριση με τις εταιρείες χονδρικής πώλησης και ίσος με 18,63, αλλά το 2015 η τιμή γίνεται αρνητική στο -17,09 (τα επενδυμένα κεφάλαια παρήγαγαν ζημία, αντί για κέρδος), το 2016 υπάρχει σημαντική καλυτέρευση του δείκτη και επαναγορά σε θετική τιμή στο 3,75, για να μειωθεί ξανά σημαντικά στο -16,9.
- μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης (αναμενόμενο δεδομένου ότι αποτελούν σχεδόν το 80% του δείγματος), δηλαδή ραγδαία αύξηση από το 2013 στο 2014 (από 10,39 σε 376,86), σημαντική μείωση το έτος 2015 (15,27) και επαναφορά σε επίπεδα υψηλότερα από το 2013, ενώ το 2016 παρουσιάζεται εκ νέου ραγδαία αύξηση σε επίπεδα ελάχιστα χαμηλότερα σε σχέση με το 2014 (373,85).
- **Κυκλοφοριακή Ταχύτης Απασχολούμενου Κεφαλαίου³**: Ο αριθμοδείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας απασχολούμενου κεφαλαίου δείχνει αν υπάρχει υπερεπένδυση κεφαλαίου στην επιχείρηση σε σχέση με το ύψος των πωλήσεων που πραγματοποιεί. Οι υψηλές τιμές του δείκτη υποδεικνύουν ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί εντατικά απασχολούμενο κεφάλαιο προκειμένου να πραγματοποιεί πωλήσεις, ενώ οι χαμηλές τιμές του δείκτη υποδεικνύουν χαμηλή χρησιμοποίηση απασχολούμενου κεφαλαίου. Προκύπτει από τη διαίρεση των Πωλήσεων και Λοιπών Λειτουργικών Εσόδων με το Απασχολούμενο Κεφάλαιο. (Νιάρχος, 2002)
 - Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης από 22,09 για το έτος 2013, εκτινάσσεται το 2014 σε 305,92 για να μειωθεί ραγδαία το 2015 στο 33,59 για να ξανά αυξηθεί σε 305,73 το έτος 2016.
 - Εταιρείες λιανικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης για το έτος 2013 είχε την τιμή 24,82, η οποία είναι και η υψηλότερη τιμή για τις εταιρείες λιανικής πώλησης την εξεταζόμενη περίοδο, ενώ το συγκεκριμένο έτος ήταν υψηλότερη και από την αντίστοιχη των εταιρειών χονδρικής. Ωστόσο, το 2014 ο αριθμοδείκτης μειώνεται αισθητά σε 15,83 για να αυξηθεί ξανά το 2015 σε 19,82 και τελικά το 2016 να μειωθεί ξανά σε επίπεδα χαμηλότερα και από αυτά του 2014 στο 15,53.

³ Οι απότομες αυξομειώσεις του αριθμοδείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας απασχολούμενου κεφαλαίου στην περίοδο που αναλύουμε είναι μερικώς αποτέλεσμα των διακυμάνσεων του μεγέθους του απασχολούμενου κεφαλαίου στις επιχειρήσεις χονδρικής πώλησης (2013=247.850 ευρώ, 2014=314.210 ευρώ, 2015= 261.380 ευρώ, 2016 = 320.740 ευρώ).

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

- μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης (αναμενόμενο δεδομένου ότι αποτελούν σχεδόν το 80% του δείγματος), δηλαδή ραγδαία αύξηση από το 2013 στο 2014 (από 22,59 σε 262,21), σημαντική μείωση το έτος 2015 (31,03) και επαναφορά σε επίπεδα ελαφρώς υψηλότερα από το 2013, ενώ το 2016 παρουσιάζεται εκ νέου ραγδαία αύξηση στα ίδια επίπεδα με το 2014 (262,05).
- **Σχέση Ξένων προς Ίδια Κεφάλαια**: ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει την σχέση των ξένων (δανειακών) κεφαλαίων προς τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης (μετοχικό κεφάλαιο). Οι μεγαλύτερες τιμές του δείκτη υποδηλώνουν μεγαλύτερη υπερχρέωση της επιχείρησης. Ο δείκτης αυτός χρησιμοποιείται από τους επενδυτές για την εκτίμηση του βαθμού ασφάλειας που εξασφαλίζουν τα ίδια κεφάλαια, καθώς και από την διοίκηση και τους μετόχους της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του βαθμού χρήσης χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Η τιμή του δείκτη προκύπτει από τη διαίρεση του Συνόλου των Υποχρεώσεων προς τα Ίδια Κεφάλαια. (Νιάρχος, 2002)
 - Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης έχει τη χαμηλότερη τιμή για τις εταιρείες χονδρικής πώλησης το έτος 2013 και ισούται με 4,12 (χαμηλότερος από τον αντίστοιχο των εταιρειών λιανικής για το ίδιο έτος), το 2014 αυξάνεται σημαντικά η αναλογία των ξένων προς ίδια κεφάλαια με την τιμή του αριθμοδείκτη να ανεβαίνει στο 14,04, για να μειωθεί το 2015 σε 9,41 για να ξανά αυξηθεί το 2016 σε επίπεδα σχεδόν ίδια με το 2014 (14,00)
 - Εταιρείες λιανικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης ακολουθεί ακριβώς αντίθετη πορεία στις εταιρείες λιανικής, δηλαδή, η υψηλότερη τιμή του δείκτη σημειώνεται το 2013 (5,06), μειώνεται σημαντικά το 2014 σε 1,71, αυξάνεται ελαφρώς το 2015 σε 1,84, για να μειωθεί εκ νέου το 2016 σε 1,1, το οποίο είναι και η χαμηλότερη τιμή του δείκτη που συναντάμε στο δείγμα μας.
 - μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης (αναμενόμενο δεδομένου ότι αποτελούν σχεδόν το 80% του δείγματος), δηλαδή τη χαμηλότερη τιμή της περιόδου στο έτος 2013 (4,27), αύξηση το 2014 (11,89), μείωση το 2015 (7,92), εκ νέου αύξηση το 2016 σχεδόν στα επίπεδα του 2014 (11,86).
- **Κάλυψη Χρηματοοικονομικών Δαπανών**: ο δείκτης αυτός προσδιορίζει το βαθμό στον οποίον μπορούν να μειωθούν τα κέρδη της επιχείρησης χωρίς να ενέχει ο κίνδυνος η επιχείρηση να παρουσιάσει αδυναμία κάλυψης των χρηματοοικονομικών

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

της δαπανών. Προκύπτει από τη διαίρεση του αθροίσματος του Κέρδος προ φόρου και των Χρηματοοικονομικών Δαπανών προς τις Χρηματοοικονομικές Δαπάνες. (Νιάρχος, 2002)

- Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης από 80,14 για το έτος 2013, εκτινάσσεται το 2014 σε 7.533,54 για να μειωθεί ραγδαία το 2015 στο 269,14 για να αυξηθεί ξανά στην τιμή ρεκόρ 7.694,00 το έτος 2016.⁴
- Εταιρείες λιανικής πώλησης: το έτος 2013 ο δείκτης έχει την τιμή 34,59, το 2014 αυξάνεται σε 36,96, ενώ το 2015 παρουσιάζει ακόμη μεγαλύτερη αύξηση φτάνοντας την τιμή 58,98, για να μειωθεί σε 50,39 το 2016.
- μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης (αναμενόμενο δεδομένου ότι αποτελούν σχεδόν το 80% του δείγματος), δηλαδή ραγδαία αύξηση από το 2013 στο 2014 (από 71,46 σε 6.422,94), σημαντική μείωση το έτος 2015 (231,78), ενώ το 2016 παρουσιάζεται εκ νέου ραγδαία αύξηση σε επίπεδα υψηλότερα ακόμη και σε σχέση με το 2014 (6.538,22).
- **Σχέση Ίδιων προς Απασχολούμενα Κεφάλαια**: η συγκεκριμένη σχέση δείχνει το ποσοστό του συνόλου των ενεργητικών στοιχείων μιας επιχείρησης, το οποίο έχει χρηματοδοτηθεί από τα κεφάλαια της ίδιας της επιχείρησης. Η τιμή του δείκτη προκύπτει από τη διαίρεση των Ιδίων Κεφαλαίων προς το Απασχολούμενο Κεφάλαιο. (Νιάρχος, 2002)
 - Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο δείκτης το 2013 ήταν 0,98, μειώθηκε σε 0,97 το 2014, για να αυξηθεί ξανά το 2015 σε 0,98 (ίδια τιμή με το 2013), ενώ το 2016 μειώνεται ξανά στα επίπεδα του 2014, δηλαδή, σε 0,97.
 - Εταιρείες λιανικής πώλησης: η τιμή του δείκτη το 2013 ήταν 1, μειώθηκε αισθητά το 2014 σε 0,93, για να επανέλθει σε 1 τον επόμενο χρόνο (2015) και τελικά να μειωθεί σε 0,98 το 2016.
 - μ.ο. κλάδου: ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης είναι ο μόνος που παρουσιάζει κοινή εικόνα τόσο για τις εταιρείες χονδρικής όσο και για τις εταιρείες λιανικής πώλησης, ενώ επίσης δεν παρατηρούνται ιδιαίτερες διακυμάνσεις

⁴ Οι εξαιρετικά υψηλές τιμές για τα έτη 2014 και 2016 και οι απότομες αυξομειώσεις του δείκτη για τον κλάδο οφείλονται στις αντίστοιχες ακραίες τιμές και αυξομειώσεις του αριθμοδείκτη δύο εταιρειών του κλάδου (ΠΑΝΑΓΙΑΛΕΙΟΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ Α.Ε. και ΗΛΙΟΦΡΟΥΤ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.), οι οποίες ήταν εξαιρετικά υψηλές τα έτη 2014 και 2016, ενώ τα έτη 2013 και 2015 κυμαινόταν σε κανονικά επίπεδα.

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

στο χρόνο. Έτσι, η σχέση ιδίων προς απασχολούμενα κεφάλαια για το μέσο όρο του κλάδου είναι 0,98 για το 2013, μειώνεται σε 0,96 το 2014, για να αυξηθεί ξανά στην τιμή του 0,98 για το 2015 (ίδια με το 2013), ενώ το 2016 μειώνεται ξανά στα επίπεδα του 2014, δηλαδή, σε 0,96.

- **Γενική Ρευστότητα:** ο δείκτης γενικής ρευστότητας δείχνει το μέτρο ρευστότητας και το περιθώριο ασφαλείας μιας επιχείρησης, προκειμένου αυτή να μπορεί να ανταποκριθεί στην πληρωμή των καθημερινών της υποχρεώσεων. Οι μεγαλύτερες τιμές του δείκτη υποδηλώνουν μεγαλύτερη ρευστότητα, ενώ ένας δείκτης γενικής ρευστότητας μεγαλύτερος του 2 θεωρείται μια καλή ένδειξη. Ωστόσο, υπερβολικά υψηλές τιμές του δείκτη υποδηλώνουν ότι είτε η επιχείρηση πιθανόν να μην χρησιμοποιεί όλες τις χρηματοδοτικές της δυνατότητες, είτε ότι πιθανώς η επιχείρηση να κρύβει την ύπαρξη απαξιωμένων ή κατεστραμμένων αποθεμάτων, ή την δυσκολία της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Οι τιμές του δείκτη προκύπτουν από τη διαίρεση του Κυκλοφορούν Ενεργητικού προς τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις. (Νιάρχος, 2002)
 - Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης από 30,78 για το έτος 2013, μειώνεται απότομα το 2014 σε 2,99 για να εκτιναχθεί το 2015 στην υψηλότερη τιμή του στο 56,15 για να μειωθεί ξανά ραγδαία στο 3,01 το έτος 2016.
 - Εταιρείες λιανικής πώλησης: το έτος 2013 ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας είχε την υψηλότερη τιμή (3,44) για την εξεταζόμενη περίοδο για τις εταιρείες λιανικής πώλησης. Ο δείκτης μειώθηκε σημαντικά το επόμενο έτος (2014) σε 2,08, αλλά ανέκαμψε σταδιακά στα επόμενα δύο έτη (2015=2,16 και 2016=2,65).
 - μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης, δηλαδή απότομη μείωση από το 2013 στο 2014 (από 26,58 σε 2,83), σημαντική αύξηση το έτος 2015 (45,6), ενώ το 2016 παρουσιάζεται εκ νέου ραγδαία μείωση φτάνοντας την τιμή 2,85.
- **Κυκλοφοριακή Ταχύτης Αποθεμάτων:** ο δείκτης αυτός δείχνει την ταχύτητα με την οποία τα αποθέματα των εμπορευμάτων μέσω των πωλήσεων μετατρέπονται σε εισπρακτέους λογαριασμούς. Προκύπτει από τη διαίρεση των Πωλήσεων προς το μέσο ύψος Αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης. (Νιάρχος, 2002)

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

- Εταιρείες χονδρικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης το 2013 είχε τιμή 52,77 τη χαμηλότερη για τις εταιρείες χονδρικής στην εξεταζόμενη περίοδο (αλλά ακόμη και σε αυτή την περίπτωση, μεγαλύτερη τιμή σε σχέση με τις εταιρείες λιανικής πώλησης σε οποιοδήποτε έτος). Το 2014 αυξήθηκε σε 72,98, το 2015 αυξήθηκε ξανά, αυτή τη φορά ραγδαία, σε 203,67, για να μειωθεί το 2016 απότομα και να επανέλθει λίγο πάνω από τα επίπεδα του 2015 και συγκεκριμένα στην τιμή 74,62.
- Εταιρείες λιανικής πώλησης: ο αριθμοδείκτης το 2013 είχε την τιμή 47,6, την υψηλότερη για τις εταιρείες λιανικής πώλησης κατά την εξεταζόμενη περίοδο (αλλά μικρότερη συγκριτικά με τις εταιρείες χονδρικής). Το 2014 μειώθηκε σημαντικά σε 38,77, ενώ ανέκαμψε μερικώς τα επόμενα δύο έτη (2015=42,88 και 2016=43,45).
- μ.ο. κλάδου: ο μέσος όρος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των εταιρειών χονδρικής πώλησης, δηλαδή, εμφανίζει τη χαμηλότερη τιμή το έτος 2013 (51,81), σημαντική αύξηση το 2014 (66,72), ραγδαία αύξηση το 2015 (168,72) και απότομη μείωση το 2016 και επαναφορά λίγο πάνω από τα επίπεδα του 2014 (68,06).

Συνοπτικά, το σύνολο του εξεταζόμενου δείγματος του κλάδου ακολουθεί την πορεία των μεγεθών των εταιρειών χονδρικής πώλησης, αφού σχεδόν το 80% του δείγματος είναι εταιρείες χονδρικής. Επίσης, οι εταιρείες λιανικής πώλησης εμφανίζουν την καλύτερη χρηματοοικονομική εικόνα το πρώτο έτος της ανάλυσής μας (2013), ενώ διαχρονικά η συνολική τους χρηματοοικονομική κατάσταση δε δείχνει να μπορεί να επανέλθει στα αρχικά επίπεδα, παρά την σχετική καλυτέρευση σε αρκετούς από τους δείκτες το έτος 2015 και την διαχρονική αύξηση του κύκλου εργασιών. Αντίθετα, οι εταιρείες χονδρικής πώλησης έχουν βελτιώσει σημαντικά την χρηματοοικονομική τους κατάσταση το τελευταίο εξεταζόμενο έτος σε σχέση με το αρχικό, παρ' ότι το καλύτερο έτος για αυτές ήταν το 2014 και η πορεία των δεικτών παρουσιάζει ιδιαίτερα σημαντικές διακυμάνσεις από έτος σε έτος. Τελικά, όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό από τα παραπάνω δεδομένα, οι επιχειρήσεις του κλάδου που δραστηριοποιούνται στην χονδρική πώληση παρουσιάζουν κατά μέσο όρο πολύ πιο υγιή χρηματοοικονομική εικόνα από τις εταιρείες λιανικής πώλησης για όλη την περίοδο εκτός από συγκεκριμένους δείκτες για το έτος 2013 (κυρίως σχετικά με την αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων και αποδοτικότητα απασχολούμενου κεφαλαίου).

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

Σημαντικό παράγοντα στην κατανόηση της τόσο διαφορετικής χρηματοοικονομικής κατάστασης που παρουσιάζουν οι εταιρείες λιανικής πώλησης σε σχέση με τις εταιρείες χονδρικής πώλησης, εκτός από τον όγκο των πωλήσεων και άλλους εξωτερικούς παράγοντες⁵ είναι και η εισαγωγική ή/και εξαγωγική δραστηριότητα των εταιρειών (Πίνακας 5). Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες επηρεάζουν σημαντικά τις χρηματοροές και επηρεάζονται σημαντικά από αυτές, τόσο λόγω του σημαντικά αυξημένου όγκου εμπορευμάτων που διακινούνται συνήθως από τις εταιρείες εισαγωγών/εξαγωγών, όσο και λόγω των διαφορετικών αναγκών δανειακών σχέσεων και ρευστότητας που προκύπτουν για τη συνεργασία των επιχειρήσεων με επιχειρήσεις από άλλες αγορές. Συγκεκριμένα στο δείγμα μας, 14 από τις 127 εταιρείες κάνουν μόνο εισαγωγές, 30 από τις 127 εταιρείες έχουν καθαρά εξαγωγικές δραστηριότητες, ενώ 14 δραστηριοποιούνται τόσο στον τομέα των εξαγωγών όσο και στον τομέα των εισαγωγών. Έτσι, από το σύνολο των 58 εταιρειών που κάνουν εισαγωγές ή/και εξαγωγές, μόνον μία εταιρεία είναι στον κλάδο της λιανικής πώλησης, ενώ οι υπόλοιπες 57 είναι εταιρείες χονδρικής πώλησης οπωροκηπευτικών.

Πίνακας 5. Εισαγωγική και εξαγωγική δραστηριότητα των επιχειρήσεων του κλάδου εμπορίας φρούτων και λαχανικών

	Εισαγωγές	Εξαγωγές	Εισαγωγικές και εξαγωγικές	Σύνολο
Χονδρική	14	29	14	57
Λιανική	0	1	0	1
Σύνολο	14	30	14	58

Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί

Συμπερασματικά με βάση την παραπάνω ανάλυση καταλήγουμε ότι οι εταιρείες χονδρικής πώλησης εμφανίζουν σημαντικά ποσοστά δανεισμού (σχέση ξένων προς ίδια κεφάλαια), ενώ ακόμη και η αποδοτικότητα ιδίου κεφαλαίου και η αποδοτικότητα απασχολούμενου κεφαλαίου είναι παραπλήσιες, ενώ για δύο χρονιές (2014, 2016) η αποδοτικότητα ιδίου κεφαλαίου ήταν υψηλότερη. Με άλλα λόγια, οι εταιρείες χονδρικής πώλησης οπωροκηπευτικών δεν εμφανίζουν ιδιαίτερες ανάγκες εξωτερικής χρηματοδότησης. Έτσι, από την υιοθέτηση των ΔΛΠ οι εταιρείες χονδρικής θα επωφεληθούν κυρίως σχετικά με θέματα εμπιστοσύνης από τους συνεργάτες τους και καλύτερης κατανόησης των οικονομικών τους καταστάσεων από επενδυτές στο εξωτερικό (για τις εταιρείες που κάνουν εισαγωγές/εξαγωγές). Αντίθετα, όπως προκύπτει από την ανάλυση των αριθμοδεικτών οι εταιρείες λιανικής πώλησης έχουν αρκετά μικρότερα ποσοστά δανεισμού, ενώ η

⁵ Τέτοιο παράδειγμα είναι τα capital controls που μπήκαν σε εφαρμογή στην Ελλάδα το 2015, χρονιά που παρουσιάζεται ραγδαία μείωση σε πολλούς από τους αριθμοδείκτες των εταιρειών χονδρικής.

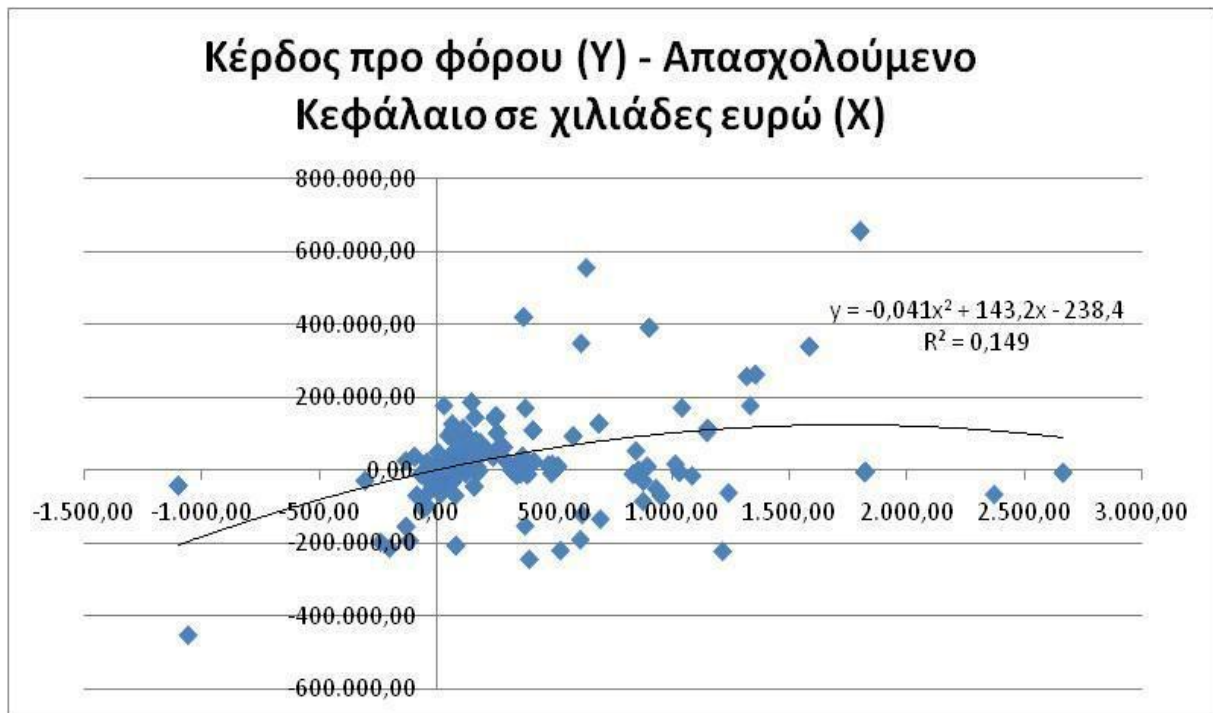
Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

αποδοτικότητα του απασχολούμενου κεφαλαίου είναι σημαντικά υψηλότερη από την αποδοτικότητα ιδίου κεφαλαίου. Άρα, οι εταιρείες λιανικής πώλησης μέσω της υιοθέτησης των ΔΛΠ μπορούν εκτός από την εμπιστοσύνη σε αυτές να αυξήσουν και την αποδοτικότητα τους μέσω της ευκολότερης πρόσβασης που τα ΔΛΠ θα τους δώσουν (υπό προϋποθέσεις) σε ξένα κεφάλαια.

Τέλος, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η διερεύνηση των συσχετίσεων μεταξύ των δεδομένων μας και ιδιαίτερα σε σχέση με την κερδοφορία των επιχειρήσεων. Έτσι, από την ανάλυση προέκυψαν δύο βασικές συσχετίσεις, με ίδια συμπεράσματα και για τις δύο κατηγορίες πωλήσεων:

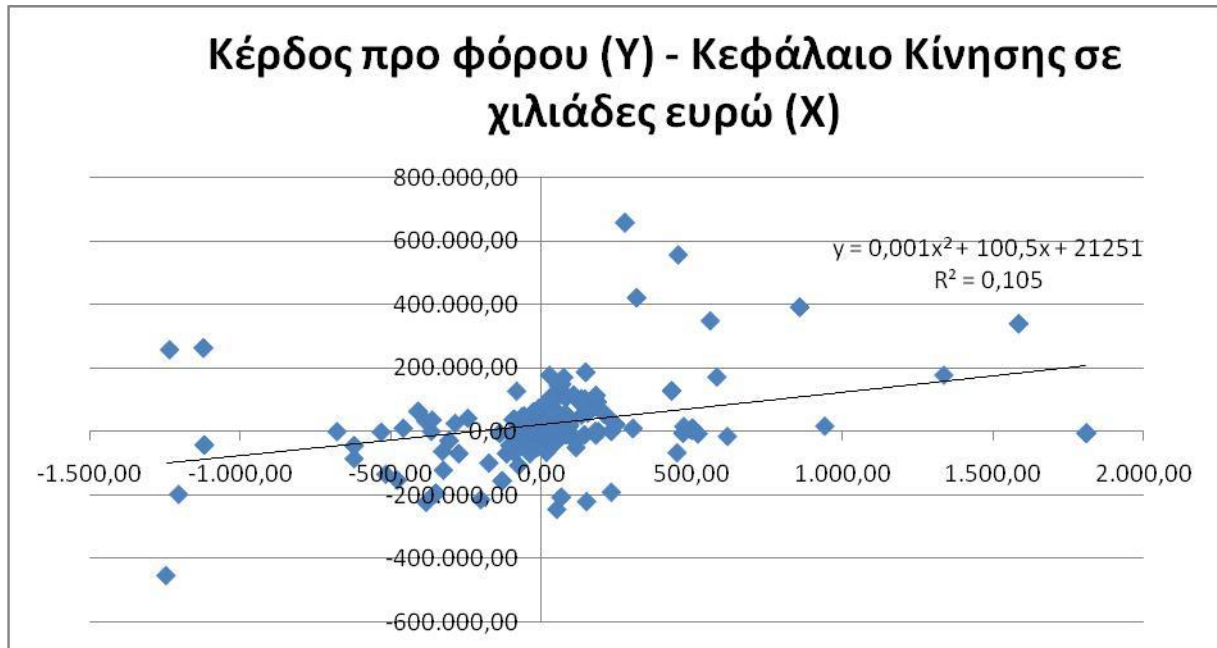
1. υπάρχει σημαντική θετική συσχέτιση μεταξύ της κερδοφορίας και του απασχολούμενου κεφαλαίου μέχρι το ύψος απασχολούμενου κεφαλαίου να φτάσει το 1,5 εκατομμύρια ευρώ, έπειτα από αυτό το ύψος απασχολούμενου κεφαλαίου η σχέση γίνεται αρνητική (Γράφημα 2).
2. υπάρχει θετική συσχέτιση (σχεδόν γραμμική) μεταξύ της κερδοφορίας και του κεφαλαίου κίνησης (Γράφημα 3).

Γράφημα 2. Συσχέτιση Κέρδους προ φόρου και Απασχολούμενου Κεφαλαίου



Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί

Γράφημα 3. Συσχέτιση Κέρδους προ φόρου και Κεφαλαίου Κίνησης



Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί

Δεδομένου ότι σύμφωνα με τη βιβλιογραφία η υιοθέτηση των ΔΛΠ αναμένεται να αυξήσει την αξιοπιστία της εκάστοτε επιχείρησης και κατ' επέκταση, τα διαθέσιμα κεφαλαία σε αυτήν, και λαμβάνοντας υπ' όψιν τις παραπάνω συσχετίσεις, μπορούμε να συμπεράνουμε ότι υπό όρους η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εταιρείες των κλάδων εμπορίας φρούτων και λαχανικών δύναται να οδηγήσει σε αύξηση της κερδοφορίας των επιχειρήσεων.

7. Συμπεράσματα

Από την παραπάνω ανάλυση συμπεραίνουμε ότι:

- Όσον αφορά τον κλάδο της εμπορίας φρούτων και λαχανικών η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων (98,4 % του δείγματος, το οποίο και αποτελείται από τις μεγαλύτερες εταιρείες ΑΕ και ΕΠΕ, δηλαδή, υπάρχει positive bias) δεν έχει έως τώρα υιοθετήσει τα ΔΛΠ. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι εταιρείες του κλάδου που έχουν εφαρμόσει τα ΔΛΠ αποτελούν θυγατρικές πολυεθνικών εταιρειών, οι οποίες τους επιβάλλουν τη χρήση των ΔΛΠ.
- Είναι προφανές με βάση τα στοιχεία του δείγματος ότι οι εταιρείες χονδρικής πώλησης οπωροκηπευτικών παρουσιάζουν τόσο καλύτερη χρηματοοικονομική εικόνα (κατά μέσο όρο), όσο και πιο εξωστρεφή χαρακτήρα (μεγαλύτερο ποσοστό εισαγωγών και εξαγωγών) σε σύγκριση με τις εταιρείες του κλάδου που δραστηριοποιούνται στο λιανικό εμπόριο.
- Υπάρχει σημαντική συσχέτιση τόσο μεταξύ του κέρδους προ φόρου εισοδήματος και του απασχολούμενου κεφαλαίου, όσο και μεταξύ του κέρδους προ φόρου εισοδήματος και του κεφαλαίου κίνησης.

Ως εκ τούτου καταλήγουμε ότι τα ΔΛΠ παρά την έως τώρα ιδιαίτερα χαμηλή χρησιμοποίησή τους στον κλάδο της εμπορίας φρούτων και λαχανικών, μπορούν να προσφέρουν σημαντική βοήθεια στην αύξηση της αξιοπιστίας των επιχειρήσεων του συγκεκριμένου κλάδου και κατ' επέκταση στην πιστοληπτική ικανότητα και κατά συνέπεια στην κερδοφορία των εν λόγω επιχειρήσεων (μέσω της συσχέτισης απασχολούμενου κεφαλαίου και κερδοφορίας που βρήκαμε) και ιδιαίτερα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο χονδρικό εμπόριο (λόγω του πιο εξαγωγικού χαρακτήρα).

Συγκεκριμένα λόγω των υψηλών ποσοστών εξωστρέφειας του κλάδου η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα βοηθήσει στην αύξηση της αξιοπιστίας από τους αλλοδαπούς συνεργάτες των εταιρειών με πιθανή συνέπεια καλύτερες συμφωνίες πληρωμών. Ακόμη, η μεγαλύτερη αξιοπιστία συνεπάγεται πρόσβαση σε περισσότερες πηγές χρηματοδότησης ή/και ευνοϊκότερους όρους δανεισμού, τα οποία μέσω της θετικής συσχέτισης (όπως αυτή προέκυψε από την παραπάνω ανάλυση) μεταξύ της κερδοφορίας και του ύψους του απασχολούμενου κεφαλαίου, καθώς και του ύψους του κεφαλαίου κίνησης, οδηγούν σε μεγαλύτερη κερδοφορία των επιχειρήσεων.

8. Περιορισμοί και Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας

Προκειμένου να διερευνήσουμε την πραγματική ανάγκη και προοπτικές της εφαρμογής των ΔΛΠ στον κλάδο εμπορίας οπωροκηπευτικών αρχικά έγινε η προσπάθεια συλλογής τόσο ποιοτικών, όσο και ποσοτικών δεδομένων μέσω ερωτηματολογίων. Δυστυχώς, η προσπάθεια αυτή δεν απέφερε καρπούς, καθώς δεν κατάφεραν να συλλεχθούν αρκετές απαντήσεις, προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Αυτό πιθανώς οφείλεται, πέρα από την δεδομένη δυσκολία που πάντα υπάρχει στη συλλογή απαντήσεων με ερωτηματολόγια, σε δύο ακόμη λόγους: α) στην άγνοια ακόμη και στελεχών του κλάδου σχετικά με τα ΔΛΠ, και β) στην καχυποψία που υπάρχει πολύ συχνά στον εταιρικό κόσμο και ιδιαίτερα στην Ελλάδα σχετικά με οποιεσδήποτε ερωτήσεις αφορούν λογιστικά θέματα, καθώς συνειρμικά συσχετίζεται με οικονομικά μεγέθη και φορολογικά θέματα.

Δεδομένου ότι τα ΔΛΠ είναι το κλειδί για την άντληση κεφαλαίων στις διεθνείς χρηματαγορές και την αύξηση της διεθνούς αξιοπιστίας των επιχειρήσεων είναι κρίσιμης σημασίας να διερευνηθούν οι λόγοι των χαμηλών ποσοστών χρησιμοποίησής τους. Συγκεκριμένα, για τον κλάδο των οπωροκηπευτικών θα είχε ιδιαίτερο ενδιαφέρον η πραγματοποίηση μίας ποιοτικής έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίων και προσωπικές συνεντεύξεις σχετικά με τους λόγους της περιορισμένης υιοθέτησης των ΔΛΠ.

Ακόμη εφόσον μπορέσουν να συλλεχθούν τα απαραίτητα δεδομένα, θα ήταν εξαιρετικά χρήσιμη μια ποσοτική ανάλυση σχετικά με την επίδραση της υιοθέτησης των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις του κλάδου σε βάθος χρόνου, χρησιμοποιώντας οικονομετρικές μεθόδους ανάλυσης δεδομένων (difference in difference, regression discontinuity design).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Αχείλας, Γ., Αλεξανδρίδου, Κ. & Μαρκόπουλος, Θ. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)*. KPMG.
- Βασιλείου, ., & Αλεξάκης, Χ (2002). Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων. *Αθήνα: Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών*. Διαθέσιμο στο: https://annxyd.files.wordpress.com/2009/04/xrhmatoikonomikh_analysi_pdf.pdf
- Δημητράκης, Ν. (2017). *Οι αλλαγές που επέφερε ο Νόμος (Ν. 4308/2014) περί των ελληνικών λογιστικών προτύπων, συναφών ρυθμίσεων και άλλων διατάξεων* (Master's thesis, Πανεπιστήμιο Πειραιώς).
- Διακάκης, Σ., & Σκουτέλη, Β. (2014). Διαφορές διεθνών λογιστικών προτύπων και ελληνικών και η ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης.
- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο (2002). *Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002*.
- Καρασούλα, Τ. Β. (2006). *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα ΔΛΠ 19: παροχές σε εργαζόμενους* (Master's thesis).
- Λεκκός, Η. & Λεβεντάκης, Α., 2015. Η Συμβολή και οι Προοπτικές του Αγροτροφικού Τομέα στην Ελλάδα. *Αθήνα: Τράπεζα Πειραιώς*.
- Μακρή-Μπατίστου, Μ., & Τσουκαλά Β. (2016). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διαθέσιμο στο: <http://okeanis.lib.puas.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3030/%CF%80%CF%84%CF%85%CF%87%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CE%B7%CE%94%CE%9B%CE%A0%20-1-.pdf?sequence=1>.
- Μακρής, Σ. (2016). *Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα: σύγκριση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα* (Doctoral dissertation).
- Νιάρχος, Ν. (2002). Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων. *Αθήνα: Εκδόσεις Α. Σταμούλης*
- Παρλαπάνης, Γ. (2014). ΔΛΠ και μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

*Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών*

ΣΕΒ, 2013. Ο Τομέας των Τροφίμων: Μηχανισμός Διάγνωσης των Αναγκών των Επιχειρήσεων σε Επαγγέλματα και Δεξιότητες, Αθήνα: ΣΕΒ Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών.

Φίλος Ι., Αποστόλου Α. (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής. Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

Ξενόγλωσση

- Aubert F., Grudnitski G. (2011), “The Impact of Importance of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.22, No.1, pp.1-26.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46(3), 467-498.
- Bödecker, A., & Fladt, G. (2015). *Agriculture In depth: A look at current financial reporting issues*. No. Pricewaterhouse Coopers, 2015-15. Διαθέσιμο στο: <https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/assets/in-depth-agriculture.pdf>
- Bohušová, H., & Svoboda, P. (2014). What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises?. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 59(7), 81-90.
- Burgstahler D., Hail. L. and Leuz C. (2006), “The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms”, *The Accounting Review*, Vol.81, No.5, pp.983- 1016.
- Hinke, J., & Starova, M. (2013). Application possibilities and consequences of biological assets and agricultural produce reporting in accordance with IFRS principles in the Czech Republic. *Agrison-line Papers in Economics and Informatics*, 5 (4), 77.
- Iatridis G. and Dalla K. (2011),” The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis”, *International Journal of Managerial Finance*, Vol.7, No.3 pp.284-303.
- Karatzimas S., Zounta S. and Kyriakidou V. (2011), “Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison between the Manufacturing and the Commercial Sector in Greece”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol.10, No.3, pp.302-317.
- O’Connell V. and Sullivan K. (2008), “The Impact of Mandatory Conversion to IFRS on the Net Income of FTS Eurofirst 80 Firms”, *The Journal of Applied Research in Accounting and Finance*, Vol.3, No.2, pp.17-26.

Papadatos K. and Bellas A. (2011), “Value relevance of Accounting International under Greek and International Financial Reporting Standards: The influence of Firm – Specific characteristics”, *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol.76, pp.6-23.

Pazarskis M., Alexandrakis A., Notopoulos P., Kydros D. (2011), “IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector”, *MIBES Transactions*, Vol.5, No.2, pp.101-111.

Spathis C. and Georgakopoulou E. (2007), “The adoption of I.F.R.S. in South Eastern Europe: the case of Greece”, *International Journal of Financial Services Management*, Vol.2, No.1-2, pp.50-63.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παράρτημα 1. Εταιρείες που χρησιμοποιήθηκαν στην ανάλυση (αλφαβητικά):

Επωνυμία
4F, ΓΕΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, Α.Ε.
AGRELCO Α.Ε.Β.Ε.
AGRESTA Α.Ε.
AGRICOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
AGRIFOOD ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
AGRO SERVICE Ε.Π.Ε.
AGROLEN Ε.Π.Ε.
AGROMARKETS TRADING ΗΡΑΚΛΗΣ ΣΚΟΥΡΑΣ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΑΙΩ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ
APOLLON TRADE Α.Ε.
ARGUS CASA Α.Ε.
ΑΤΤΙΚΑ FRESH Α.Ε.
BEST ORANGE ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
CHAMPION FRUITS ΕΛΛΑΣ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
CHIQUITA ΕΛΛΑΣ Α.Ε.
CITRUS ΑΡΩΜΑ ΜΝΗΜΗΣ Α.Ε.
CORFU SPIRIT Α.Ε.
CORNER STORIES ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
CRETA FRESH Α.Ε.
CRETICA Ε.Π.Ε.
EUROVITA Α.Ε.
FASHION FRUITS ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
FIRST ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΡΟΦΙΜΩΝ & ΕΙΔΩΝ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ Ε.Π.Ε.
FRESH & GREEN ΜΕΤΟΧΙΑ Ε.
FRESH LOCAL ΠΑΝΤΟΠΩΛΕΙΟ Ε.Π.Ε.
GREEN BOX Α.Ε.Β.Ε.
GREEN GAIA ALIMENTARY GROUP Α.Ε.
KOSTALUX FRUITS Α.Ε.
NETCORP ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
NORTH ENERGY Α.Ε.
OLYMPION TRADING ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε.Β.Ε.
P.P. PURE PARTNERS Ε.Π.Ε. POTATOES
FAMILY Ε.Π.Ε. PROFIL
ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε. QUALITY
FRUITS ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ROSSANA FRUIT ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
RUSSELA FRUIT ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
SMIRLI, GEORGIA, Α.Ε.
STEFFANI ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
VERGINA FRUIT Ε.Π.Ε.

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

VOLOS FRUIT ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ.Π.Ε.
ΑΓΟΡΑ ΚΑΛΥΒΙΩΝ Α.Ε.
ΑΓΡΟΤΟΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.
ΑΘΗΝΑ ΟΛΙΒΕ Ε.Π.Ε.
ΑΜΠΕΛΟΣ Ε.Π.Ε.
ΑΝΔΡΙΑΝΑΚΗ, ΙΩΑΝΝΑ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ, ΜΙΧΑΗΛΗΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΑΡΒΑΝΙΤΑΚΗ, ΦΡΑΟΥΛΕΣ, Α.Ε.
ΑΡΓΥΡΑΚΗΣ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ, Ε.Π.Ε.
ΑΤΤΙΚΑ FRUITS Ε.Π.Ε.
ΒΑΓΙΑΣ ΤΡΟΦΙΜΑ Α.Ε.
ΒΑΛΒΗΣ, Η. - Η., & ΣΙΑ Ε.Π.Ε.
ΒΗΤΑ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΗ Α.Ε.
ΒΙΟ - ΙΕΡΑΠΕΤΡΑ Α.Ε.
ΒΙΟΚΗΠ Α.Ε.
ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΓΚΙΖΑΡΗΣ, Σ., - Α. ΜΑΝΤΖΩΡΟΥ Ε.Π.Ε.
ΔΑΜΑ FRUIT & VEGETABLES Α.Ε.
ΔΑΝΑΟΣ FRUITS Α.Ε.
ΔΕΣΔΕΝΑΚΗ, ΑΓΓΕΛΙΚΗ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΑΝΤ. ΧΑΡ., ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΔΡΟΜΟΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Ε.Π.Ε.
ΕΛΑΙΟΓΑΙΑ Ε.Π.Ε.
ΕΛΕΥΘΕΡΙΑΔΟΥ, ΕΜΜΑΝΟΥΕΛΑ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΕΛΙΕΣ ΑΓΓΕΛΗ Α.Ε.
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΟΛΥΜΠΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΕΔΡΟΥ "ΑΙΩΛΟΣ" ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΕΟΥΡΟΛΙΒΕ ΕΛΛΑΣ Ε.Π.Ε.
ΖΑΦΕΙΡΗΣ, Σ., Α.Ε.
ΗΛΙΟΦΡΟΥΤ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΚΑΛΗΜΕΡΑ ΦΡΟΥΤΑ - ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε.
ΚΑΡΑΝΤΙΝΟΣ, ΓΕΡ., - ΚΩΝ. ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ Ε.Π.Ε.
ΚΑΡΟΤΟΕΠΙΛΟΓΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΚΑΡΠΟΣ Ε.Π.Ε.
ΚΟΥΖΟΥΝΗΣ, ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΚΡΑΤΕΡΟΣ FOODS Α.Ε.
ΚΡΗΤΙΚΑΚΟΥ, Μ., ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΚΡΗΤΙΚΟΥ, ΜΑΡΙΑ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΛΕΥΚΑΔΙΤΗ ΜΕΛΙΤΙΑΝΗ Α.Ε.
ΛΙΑΝΕΜΠΟΡΙΚΗ ΡΟΔΟΥ Α.Ε.
ΛΥΚΟΥΔΗΣ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΜΑΙΦΡΟΥΤ Α.Ε.Β.Ε.
ΜΑΝΚΑ Ε.Π.Ε.
ΜΑΡΙΟΣ, ΕΜΠΟΡΙΑ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ, Ε.Π.Ε.
ΜΑΡΚΟΥ, ΣΠΥΡΟΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε. "ΑΓΡΟΕΞΠΟΡΤ ΕΛΛΑΣ "
ΜΑΡΤΣΟΥΚΟΣ, ΠΕΤΡΟΣ, Α.Ε.

Αλέξανδρος Πεφάνης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ελληνικές
Επιχειρήσεις Εμπορίας Οπωροκηπευτικών

ΜΑΤΡΑΓΚΟΣ, ΣΩΤΗΡΙΟΣ ΒΑΣ., Α.Β.Ε.Ε&Ε.Ε.
ΜΕΛΙΣΣΑΝΗ ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Ε.Π.Ε.
ΜΟΛΛΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΜΟΥΣΤΟΠΟΥΛΟΥ, ΔΕΣΠΟΙΝΑ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΜΠΑΚΗΣ, ΣΑΒΒΑΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΜΠΕΝΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΗΣΤΟΣ, "ALPHA TRADE" Α.Ε.
ΝΑΚΟΣ, Κ., ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΝΕΑ STAR FRUIT Ι. ΚΟΚΟΝΟΖΙ - J. ΚΑΡΑJ Ε.Π.Ε.
ΝΙΚΟΛΕΝΔΡΗΣ, ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΝΟΔΑΡΑΣ Ε.Π.Ε.
ΝΤΟΛ ΕΛΛΑΣ Ε.Π.Ε.
ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΑ Ε.Π.Ε.
ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΠΑΝΑΙΓΙΑΛΕΙΟΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ Α.Ε.
ΠΑΝΤΑΖΗΣ, ., - Ν. ΠΑΝΤΑΖΗΣ Ε.Π.Ε.
ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ, Κ., SUPER MARKET, "OSO OSO" Ε.Π.Ε.
ΠΑΠΑΣΤΑΜΑΤΑΚΗΣ Α.Ε.
ΠΑΥΛΗ, Κ., ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, Α.Ε.
ΠΙΤΣΙΑΣ Α.Ε.
ΠΟΥΛΗΣ, Γ., ΕΜΠΟΡΙΟ ΦΡΟΥΤΩΝ - ΛΑΧΑΝΙΚΩΝ, Ε.Π.Ε.
ΠΡΑΣΙΝΟΣ ΚΥΚΛΟΣ Α.Ε.
ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΓΗΣ ΒΟΙΟΥ Α.Β.Ε.Ε.
ΠΡΟΚΟΠΙΟΥ, ΣΩΤΗΡΙΟΣ, Α.Ε.
ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗΣ, Γ., "RSM MARKET" Α.Ε.Β.Ε.
ΣΑΜΑΡΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ Α.Ε.
ΣΑΧΑΝΙΔΗΣ, ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΟΣ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΣΕΡΡΑΙΚΗ ΚΟΝΣΕΡΒΟΠΟΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Α.Ε.
ΣΙΝΙΟΣΟΓΛΟΥ "ΣΟΔΕΙΑ" Α.Β.Ε.Ε.
ΣΠΕΝΤΖΑΣ, Κ., ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΣΠΥΡΙΔΑΚΟΣ, Ε., ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ ΠΡΑΣΙΝΗ Ε.Π.Ε.
ΤΑΣΟΥΛΑΣ PEPPERS Ε.Π.Ε.
ΤΖΙΟΜΠΡΑ, ΑΡΕΤΗ, ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.
ΤΣΑΓΚΑΡΑΚΗΣ, ΝΙΚΟΛΑΟΣ, Α.Ε.
ΤΣΑΚΩΝΑΣ FRUITS Α.Ε.
ΤΣΑΧΑΛΟΣ, Α., Α.Ε.
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΤΑΦΙΔΑΣ ΗΛΕΙΑΣ ΟΛΥΜΠΙΑΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ Α.Ε.
ΦΙΛΙΠΠΙΔΗΣ Α.Ε.
ΦΡΟΥΜΕΝΤΑ Α.Ε.Β.Ε.
ΧΗΝΑ, ΤΡ., - Σ. ΛΕΒΕΝΤΗ Ε.Π.Ε.
ΨΩΜΑΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ, "ΞΑΝΘΕΙΑ ΦΡΟΥΤ" ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.