

ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ



Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 1 (πλαίσιο παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων) παράγοντας ορθολογικής αποτύπωσης των οικονομικών δεδομένων μιας επιχείρησης και βελτίωσης της ποιότητας των παρεχόμενων πληροφοριών: Μελέτη περίπτωσης στις εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών του κλάδου Τροφίμων και Ποτών.

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φοιτήτρια: Δεληκώστα Άννα

Επιβλέπων: Μυλωνάς Δημήτριος

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2018

Περίληψη

Η διπλωματική εργασία εξετάζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Εστιάζει στις εισηγμένες επιχειρήσεις στον κλάδο τροφίμων και ποτών στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Οι επενδυτές καθώς και οι πιστωτές δεν περιορίζονται μόνο σε μία αγορά αλλά επεκτείνονται σε συνεχείς δραστηριότητες και επενδύσεις σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ως στόχο την διαφάνεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων. Αποσκοπούν στην δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη διεθνής αγορά κεφαλαίων.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 είναι υπεύθυνο για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Γι' αυτόν τον λόγο, δημοσιεύονται πέντε ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις και η κάθε μία αποτυπώνει ξεχωριστά στοιχεία για την επιχείρηση. Ενώ παράλληλα, δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στους κανόνες και στις αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι πληροφορίες να είναι σωστές και ποιοτικές.

Στην παρούσα εργασία μελετάται ο βαθμός αναγκαιότητας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, η σωστή τήρηση των κανόνων και των προϋποθέσεων που απαιτούνται, η επιρροή που έχουν στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και στρατηγικής της επιχείρησης, η αναβάθμιση των ευθυνών των εποπτικών αρχών και τέλος, η επιρροή παλαιότερων γεγονότων παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων για την αξιοπιστία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Abstract

The paper examines the International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.) and emphasizes on International Financial Reporting Standards 1 – Presentation of Financial Statements. It focuses on the publicly-traded companies in the food and beverages sector at the Athens Exchange Group.

Both the investors and the creditors are not limited to a single market, but they expand their activities into international investments. Therefore, the application of I.F.R.S. aims at the transparency and uniformity of the financial statements. The main goal is to create the necessary conditions for integrated international capital markets.

The International Financial Reporting Standards 1 is responsible for the presentation of the financial statements. It requires the publication of five separate financial statements and each of them presents different type of financial figures. In addition, IFRS1 shows special attention to the principles of the financial statements and ensures the high quality of information.

This paper examines the degree of necessity of the I.F.R.S. in Greece, the conformity with the regulation, the influence they have on the reassessment of the internal governance and the company strategy, the development of the necessary responsibilities of the supervisory authorities and finally the assessment of the influence of historical events of accounting data manipulation for the credibility of International Accounting Standards.

Διοικητική Περίληψη

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και η επέκταση των επιχειρήσεων πέρα από τα εθνικά όρια είναι πλέον γεγονός. Οι επιχειρήσεις καλούνται να αποκτήσουν ως κύριο στόχο τους τη διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων και μία κοινή λογιστική γλώσσα, ώστε να υπάρχει μία κοινή και δίκαιη χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Η διαδικασία για τη μετάβαση στην κοινή λογιστική εικόνα ή αλλιώς η μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί υψηλό βαθμό ενημέρωσης και προετοιμασία. Παρόλο που διαφορετικοί κανόνες ισχύουν σε διαφορετικές χώρες, υπάρχει πλέον η δυνατότητα και απαίτηση χρησιμοποίησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η λογιστική επιστήμη εκφράζεται με τα Δ.Λ.Π., τα οποία αποτελούν μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που πρέπει να εφαρμόζεται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Στο πρώτο εισαγωγικό κεφάλαιο αναφέρονται ο σκοπός και ο στόχος της διπλωματικής εργασίας, για ποιο λόγο δηλαδή θα μελετηθούν τα Δ.Λ.Π. και κυρίως το Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Θα αναφερθούν οι λόγοι ανάληψης του θέματος και τα τεθούν τα ερευνητικά ερωτήματα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο που αποτελεί τη θεωρητική επισκόπηση των ζητημάτων, γίνεται αναφορά στα Δ.Λ.Π., από πότε τέθηκαν σε εφαρμογή και πως εξελίχθηκαν με την πάροδο του χρόνου. Αναφέρεται στα κύρια όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π. και στο ρόλο που κατέχουν. Τονίζει επίσης και το πεδίο εφαρμογής των Δ.Λ.Π., δηλαδή ποιες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τα τηρούν. Στη συνέχεια αναλύει κάποια από τα Δ.Λ.Π. που είναι σε ισχύ σήμερα. Τέλος, σε ότι αφορά τα Δ.Λ.Π., αναπτύσσονται κάποια μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

Στη συνέχεια ακολουθεί το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 – Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο είναι και το κύριο ζήτημα της διπλωματικής εργασίας. Αναφέρεται ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 1 και γίνεται μία μικρή ιστορική αναδρομή, ώστε να γίνει πιο κατανοητή η χρησιμότητά του. Επιπροσθέτως, αναλύονται οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι ο Ισολογισμό, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, η Κατάσταση μεταβολών των

Ιδίων Κεφαλαία, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και το Προσάρτημα ή οι Επεξηγηματικές σημειώσεις και αναλύεται η δομή τους και το περιεχόμενό τους. Αυτό το υποκεφάλαιο καταλήγει με τη σύγκριση του Δ.Λ.Π. 1 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Παράλληλα, είναι σημαντικό να αναφερθεί και η ορθολογική αποτύπωση των οικονομικών δεδομένων, δηλαδή αναφέρονται ποιες πληροφορίες πρέπει να δίνονται από τις οικονομικές καταστάσεις και από ποιες αρχές διέπονται ώστε οι πληροφορίες να είναι σωστές και ποιοτικές. Στη συνέχεια ακολουθεί ο όρο και η ανάπτυξη της «Δημιουργικής Λογιστικής» που απασχολεί όλο και περισσότερο τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων. Στο τέλος του υποκεφαλαίου αυτού γίνεται αναφορά στην ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών και αναλύονται λίγες πληροφορίες για τον κλάδο Τροφίμων και Ποτών.

Το τρίτο κεφάλαιο ασχολείται με τη μεθοδολογία έρευνας. Σε θεωρητικό πλαίσιο αναφέρονται δεδομένα για την έρευνα και τα είδη της και στη συνέχεια αναπτύσσεται η μεθοδολογία της έρευνας στον κλάδο Τροφίμων και Ποτών.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται και σχολιάζεται το ερωτηματολόγιο και οι απαντήσεις που συλλέχθηκαν από τους Λογιστές και Ορκωτούς Εσωτερικούς Ελεγκτές. Ακόμη υπάρχει και ένας γενικός σχολιασμός – συμπέρασμα για τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου ώστε να δοθεί μια ολοκληρωμένη εικόνα από την έρευνα που διεξήχθη.

Στο τελευταίο πέμπτο κεφάλαιο αναπτύσσονται τα συμπεράσματα όλης της διπλωματικής εργασίας και οι προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

Τέλος, υπάρχει η βιβλιογραφία και το παράρτημα.

Περιεχόμενα

Πίνακες.....	8
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	
1.1. Σκοπός διπλωματικής.....	9
1.2. Στόχος διπλωματικής.....	9
1.3. Λόγοι ανάληψης του θέματος και Ερευνητικά ερωτήματα.....	10
Κεφάλαιο 2: Θεωρητική επισκόπηση	
2.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δ.Λ.Π.	
2.1.1. Ιστορική εξέλιξη.....	12
2.1.2. Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	14
2.1.3. Πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων..	19
2.1.4. Βασικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που είναι σε ισχύ σήμερα.....	20
2.1.5. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	45
2.2. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 1 – Δ.Λ.Π. 1	
2.2.1. Σκοπός και εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 1.....	46
2.2.2. Ιστορική αναδρομή του Δ.Λ.Π. 1.....	47
2.2.3. Οικονομικές Καταστάσεις.....	47
2.2.4. Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων: Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.....	49
2.2.5. Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	57

2.3. Ορθολογική αποτύπωση οικονομικών δεδομένων	
2.3.1. Πληροφορίες που δίνονται από τις οικονομικές καταστάσεις.....	58
2.3.2. Αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις.....	59
2.3.3. Δημιουργική Λογιστική.....	64
2.4. Ποιότητα παρεχόμενων πληροφοριών	
2.4.1. Έννοια και ανάλυση.....	67
2.5. Προφίλ του κλάδου Τροφίμων και Ποτών.....	73
Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία έρευνας	
3.1. Έννοια και είδη έρευνας.....	78
Κεφάλαιο 4: Ανάλυση έρευνας και σχολιασμός.....	79
Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα – προτάσεις	
5.1. Συμπεράσματα.....	93
5.2. Προτάσεις.....	96
Βιβλιογραφία.....	98
Παράρτημα.....	101

Πίνακες

Πίνακας 1 : ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΟΚΛΑΔΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ, ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Πίνακας 2: ΕΤΗΣΙΕΣ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΤΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ ΤΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

Πίνακας 3: ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

Πίνακας 4: ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΥΠΟΚΛΑΔΩΝ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ (εκατ. €). 2014

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Σκοπός διπλωματικής

Η διπλωματική εργασία αναφέρεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα στο Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Σκοπός είναι η θεωρητική και πρακτική προσέγγιση, ανάλυση και εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 1. Εξετάζεται κατά πόσο τηρείται η ορθολογική αποτύπωση των οικονομικών δεδομένων, δηλαδή αν οι πληροφορίες που αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι διαφανείς, αν παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της επιχείρησης και αν υπάρχει βελτίωση στην ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών προς το επενδυτικό κοινό.

Η έρευνα εστιάζεται στις εισηγμένες επιχειρήσεις στον κλάδο τροφίμων και ποτών στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

1.2. Στόχος διπλωματικής

Για να υλοποιηθεί ο σκοπός της διπλωματικής θα πρέπει πρώτα να γίνει μία πλήρης μελέτη γύρω από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητά. Στη συνέχεια η αναφορά θα γίνει στο Δ.Λ.Π. 1 που είναι το κύριο ζήτημα της διπλωματικής εργασίας και έπειτα θα αναφερθούν κάποια βασικά στοιχεία για τον κλάδο Τροφίμων και Ποτών.

Πιο συγκεκριμένα οι στόχοι είναι:

- Να γίνει κατανοητό τι ακριβώς είναι τα Δ.Λ.Π., αλλά και γιατί οι επιχειρήσεις έχουν καταλήξει στην εφαρμογή τους.
- Να γίνει μία μικρή ανάλυση μερικών Δ.Λ.Π. – αναφορά και κατανόηση της χρησιμότητάς τους.
- Να καταγραφούν τα μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.
- Να γίνει αναφορά στο Δ.Λ.Π. 1 – ποιος είναι ο σκοπός και η εφαρμογή του.

- Να κατανοηθεί τι σημαίνει ο όρος «ορθολογική αποτύπωση των δεδομένων».
- Να γίνει αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις και στις αρχές που διέπουν.
- Να γίνει η ανάλυση της έρευνας και να εξαχθούν συμπεράσματα.
- Να γίνουν προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.3. Λόγοι ανάληψης του θέματος και Ερευνητικά ερωτήματα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και κυρίως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 – Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί μία μοναδική ερευνητική ευκαιρία. Οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν στη χώρα μας και στα υπόλοιπα κράτη μέλη από 01-01-2005 με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 αποτελούν ενδιαφέρον προς μελέτη.

Οι λόγοι ανάληψης της διπλωματικής εργασίας συμπίπτουν με τα ερευνητικά ερωτήματα που τίθενται παρακάτω.

Αρχικό μέλημα είναι να γίνει κατανοητό τί είναι τα Δ.Λ.Π., ποιά ακριβώς είναι και πώς εφαρμόζονται, γιατί είναι σημαντική η ύπαρξη τους, σε τι μας εξυπηρετούν και αν όντως είναι απαραίτητη η εφαρμογή τους στην Ελλάδα.

Μείζον θέμα για τη διπλωματική εργασία αποτελεί το Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Αξίζει να σχολιαστεί ποιος είναι ο σκοπός του, από ποιες οικονομικές καταστάσεις αποτελείται, αν είναι σωστή και ποιοτική η πληροφόρηση που δεχόμαστε από αυτές, αν παρουσιάζουν ολοκληρωμένη την εικόνα της επιχείρησης.

Τέλος, παρά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχουν γίνει περιστατικά παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων κι άλλα τέτοιου είδους σκάνδαλα, πόσο έχει επηρεάσει αυτό την «εικόνα» των Δ.Λ.Π. και αν τελικά η εφαρμογή τους δεν είναι αποτελεσματική.

Όλα τα παραπάνω ερωτήματα θα απαντηθούν με θεωρητική έρευνα και κυρίως με πρακτική, μέσω των ερωτηματολογίων που έχουν αποσταλεί

στους Λογιστές και Ορκωτούς Εσωτερικούς Ελεγκτές του κλάδου Τροφίμων και Ποτών.

Κεφάλαιο 2: Θεωρητική επισκόπηση

2.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων, Κανονισμών και Διαδικασιών και Πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους (μετοχών, διοίκησης, επενδυτών, εργαζομένων, πιστωτών, δημόσιων και δημοτικών αρχών, τραπεζών, καταναλωτών κ.α.) Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα (εσωτερικούς ελεγκτές κ.λπ.) κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ή οργανισμού (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.1.1. Σύντομη ιστορική αναδρομή

Ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.). Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε και υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C. (Σακέλλης, 2002).

Στις αρχές της δεκαετίας του 1990 ξεκίνησε η προσπάθεια αναβάθμισης των προτύπων και της τυποποίησής τους. Βασικός σκοπός της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Κεφαλαιαγοράς (International Organization of Securities Commissions- I.O.S.C.O.) ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών τύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα. Η I.A.S.C. και η I.O.S.C.O. κατέληξαν σε συμφωνία έως το 1999.

Το συμβούλιο και η Επιτροπή Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. υπέγραψαν τη συμφωνία «Norwalk» για τη βελτίωση και σύγκλιση των προτύπων I.F.R.S. και των U.S. G.A.A.P.. Η Ευρώπη υιοθέτησε νόμο που απαιτούσε από τις εισηγμένες εταιρείες συμπεριλαμβανομένων των

τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιρειών, να καταρτίσουν τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα των Δ.Π.Χ.Π. από το 2005.

Στις 19/6/2003 το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποφάσισε να αντικαταστήσει την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, η οποία αναφερόταν στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πρότυπο», με το νέο Δ.Π.Χ.Π. 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από αυτά και με καθεμία από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής.

Το 2005 στην Ευρώπη, 7.000 εταιρείες σε 25 χώρες μετέβησαν από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα σε πρότυπα των Δ.Π.Χ.Π. Ταυτόχρονα, η Αυστραλία, το Χονγκ Κονγκ, η Νέα Ζηλανδία, η Νότια Αφρική και άλλες χώρες υιοθέτησαν τα πρότυπα I.F.R.S.

Το 2007 περισσότερες από 100 χώρες απαίτησαν ή επιτράπηκε σε αυτές η χρήση των προτύπων I.F.R.S. Η Αμερικανική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (S.E.C.) των Ηνωμένων Πολιτειών επέτρεψε στις μη αμερικανικές εταιρείες να υποβάλλουν αναφορές στις Η.Π.Α. χρησιμοποιώντας τα πρότυπα I.F.R.S. και να συμβουλευονται για τη χρήση των προτύπων I.F.R.S. από άλλες αμερικανικές εταιρείες.

Το 2008 η επιτροπή I.A.S.C και το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. συγκρότησαν μια Συμβουλευτική Ομάδα Χρηματοπιστωτικής Κρίσης για την καθοδήγησή της από κοινού για να μπορέσουν να αντιμετωπίσουν την κρίση. Ενώ παράλληλα η Μαλαισία και το Μεξικό ανακοίνωσαν την πρόθεσή τους να υιοθετήσουν το πρότυπο I.F.R.S.

Το 2013 η επιτροπή I.A.S.C δημοσίευσε προφίλ δικαιοδοσίας για να καταγράψει την πρόοδο προς τη δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Η I.F.R.S. και η I.O.S.C.O. θέσπισαν πρωτόκολλα για τα πρότυπα των Δ.Π.Χ.Π.

Το 2014 η I.A.S.C και η Ευρωπαϊκή Αρχή (European Securities Markets Authority – E.S.M.A.) υπέγραψαν κοινή δήλωση πρωτοκόλλων.

Το 2015 η I.A.S.C. δημοσίευσε δήλωση αποστολής. Η αποστολή ήταν η ανάπτυξη προτύπων I.F.R.S. που θα έφερνε τη διαφάνεια, την υπευθυνότητα και την αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές σε όλο τον κόσμο. Το συμβούλιο ολοκλήρωσε την πρώτη αναθεώρηση μετά την εφαρμογή ενός σημαντικού προτύπου. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε θετική αξιολόγηση 10 ετών χρήσης των προτύπων I.F.R.S. στην Ευρώπη. Παρόμοιες αξιολογήσεις δημοσιεύθηκαν και σε άλλα μέρη του κόσμου.

Το 2016 το συμβούλιο ολοκλήρωσε τη δεύτερη διαβούλευση της ημερήσιας διάταξης και καθιέρωσε τη βελτίωση της επικοινωνίας στις χρηματοοικονομικές εκθέσεις ως προτεραιότητα μέχρι το 2021. Το Χρηματιστήριο του Τόκιο ανακοίνωσε ότι περισσότερες από 140 ιαπωνικές εταιρείες (περίπου το 30% της κεφαλαιοποίησης της αγοράς) είχαν υιοθετήσει οικειοθελώς ή σκόπευαν να υιοθετήσουν οικειοθελώς τα πρότυπα I.F.R.S. (<https://www.ifrs.org/>)

2.1.2 Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα όργανα που ασχολούνται με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των Δ.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π. είναι:

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.), άρχισε να εκδίδει Πρότυπα από το 1973 (Τσαγκλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Είναι μη κερδοσκοπικός οργανισμός που σκοπό έχει α) να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους και β) να εργάζεται για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την

παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (Βρουστούρης & Πρωτοψάλτης, 2002).

Η Επιτροπή ακολουθεί μια διεξοδική, διαφανή και συμμετοχική διαδικασία κατά την έκδοση ενός προτύπου I.F.R.S. ή μίας Διερμηνείας I.F.R.I.C. ώστε να βοηθήσει τις εταιρείες να εφαρμόσουν καλύτερα τα πρότυπα. Η καθιερωμένη διαδικασία που ακολουθείται είναι η παρακάτω:

- ✓ Γίνονται δημόσιες συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου που μεταδίδονται ζωντανά από το χώρο σύσκεψης.
- ✓ Οι συζητήσεις και τα κύρια μέρη των αποφάσεων ανακοινώνονται μετά τις συνεδριάσεις.
- ✓ Με τα έγγραφα ημερήσιας διάταξης η επιτροπή ενημερώνει για τις αποφάσεις του συμβουλίου.
- ✓ Καταχωρούνται στα πρακτικά τα σχόλια που αναφέρονται για την ανακοίνωση των διατάξεων.

Κάθε πέντε χρόνια, το συμβούλιο διεξάγει μια συνολική επανεξέταση και διαβούλευση για τον καθορισμό των διεθνών προτεραιοτήτων καθορισμού προτύπων και την ανάπτυξη του σχεδίου εργασίας για τη βελτίωση του έργου του.

Το συμβούλιο μπορεί επίσης να προσθέσει θέματα στο πρόγραμμα εργασίας του, εάν χρειαστεί, μεταξύ των διαβουλεύσεων της ημερήσιας διάταξης. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει θέματα που ακολουθούν τις αναθεωρήσεις μετά την εφαρμογή των προτύπων. Η Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Α. μπορεί επίσης να ζητήσει από το Διοικητικό Συμβούλιο να επανεξετάσει ένα θέμα.

Τα περισσότερα έργα ξεκινούν με έρευνα, προσδιορίζονται οι πιθανές λύσεις και αποφασίζεται εάν απαιτείται ρύθμιση του Προτύπου. Συχνά, παρουσιάζονται οι ιδέες σε ένα έγγραφο συζήτησης, αναρτώνται προς το κοινό και αναζητούνται τα σχόλια για την ίδρυση ή τροποποίηση ενός Προτύπου. Αν βρεθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ότι υπάρχει ένα λογιστικό πρόβλημα, εξετάζεται η σημαντικότητα του προβλήματος και αν το πρόβλημα είναι αρκετά ουσιαστικό μπορεί και να οδηγήσει στην αλλαγή ενός Προτύπου ή στην έκδοση ενός νέου, ώστε να βρεθεί μια ορθή λύση.

Οι προτάσεις για ένα νέο Πρότυπο ή μια τροποποίηση ενός Προτύπου δημοσιεύονται σε ένα σχέδιο έκθεσης για δημόσια διαβούλευση. Για να συγκεντρώσει πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και το τεχνικό προσωπικό διαβουλεύονται με διάφορους ενδιαφερόμενους από όλο τον κόσμο. Το Διοικητικό Συμβούλιο αναλύει τα σχόλια και βελτιώνει τις προτάσεις πριν από την έκδοση του νέου Προτύπου ή τροποποίησης ενός Προτύπου. Στη συνέχεια γίνεται ανασκόπηση μετά την εφαρμογή του Προτύπου, δηλαδή μετά από τη χρήση ενός νέου Προτύπου για μερικά χρόνια, το διοικητικό συμβούλιο διεξάγει έρευνα μέσω ανασκόπησης για να αξιολογήσει κατά πόσο το Πρότυπο επιτυγχάνει τον στόχο του και, αν όχι, εάν πρέπει να εξεταστούν τυχόν τροποποιήσεις. Ως αποτέλεσμα της αναθεώρησης μετά την εφαρμογή, το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να ξεκινήσει ένα νέο ερευνητικό πρόγραμμα. (<https://www.ifrs.org/>)

- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Boards, I.A.S.B.), είναι μια ανεξάρτητη ομάδα εμπειρογνομόνων με κατάλληλο συνδυασμό πρόσφατης πρακτικής εμπειρίας στον καθορισμό λογιστικών προτύπων, στην προετοιμασία, τον έλεγχο ή τη χρήση οικονομικών εκθέσεων και στη λογιστική εκπαίδευση.

Έχει την ευθύνη για τη διασφάλιση της διαφάνειας προς τους κανόνες. Είναι υπεύθυνο ώστε να αναπτυχθεί μια διεθνώς αποδεκτή δέσμη Προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υψηλής ποιότητας. Για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος έχουν εκδοθεί Πρότυπα βασισμένα σε αρχές και έχουν ληφθεί μέτρα ώστε να καταργηθούν οι επιτρεπόμενες λογιστικές εναλλακτικές λύσεις και έχουν απαιτηθεί λογιστικές μετρήσεις που να αντανakλούν καλύτερα στην οικονομική θέση και στις επιδόσεις της επιχείρησης (Barth, M., Landsman, W. & Lang, M, 2007).

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι επίσης υπεύθυνο και για την έγκριση της επιτροπής των Διεργητικών των Προτύπων. Αποτελείται από 14 μέλη (12 μέλη με πλήρη απασχόληση και 2 μέλη με μερική απασχόληση) και σκοπό έχει την ανάπτυξη και έκδοση των I.F.R.S. (Τσαγκλάγκανος & Σπαθής, 2015).

- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council, S.A.C.), η οποία αποτελείται από 50 μέλη σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. σχετικά με τρέχοντα ζητήματα και να πληροφορήσει αυτό για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες.

Το συμβούλιο είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Board of Directors) και των Διευθυντών του Ιδρύματος I.F.R.S. Αποτελείται από ένα ευρύ φάσμα αντιπροσώπων από ομάδες που νοιάζονται και ενδιαφέρονται για το έργο του συμβουλίου.

Αυτό περιλαμβάνει τους επενδυτές, τους οικονομικούς αναλυτές και άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και τους συντάκτες, τους ακαδημαϊκούς, τους ελεγκτές, τους ρυθμιστές και τους επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς.

Σαράντα τρεις οργανώσεις από όλο τον κόσμο εκπροσωπούνται στο συμβουλευτικό συμβούλιο, με σαράντα εννέα μεμονωμένα μέλη. Τρεις επιπλέον οργανώσεις είναι επίσημοι παρατηρητές. Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου διορίζονται από τους διαχειριστές.

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο συνεδριάζει τουλάχιστον δύο φορές το χρόνο για δύο ημέρες, στο Λονδίνο. Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου, ο Διευθυντής Τεχνικών Δραστηριοτήτων, ο Διευθυντής Έρευνας, ο Διευθυντής των Δραστηριοτήτων Εφαρμογής και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και το προσωπικό που είναι υπεύθυνοι για τα θέματα που περιλαμβάνονται στην ημερήσια διάταξη της συνεδρίασης του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, κανονικά απαιτείται να παραστούν στις συνεδριάσεις.

Το προσωπικό του I.A.S.B. παρέχει συνήθως μια ενημέρωση για το Συμβουλευτικό Συμβούλιο και καλεί τα μέλη του Συμβουλίου να υποβάλλουν ερωτήσεις και σχόλια. Ανάλογα με το ζήτημα, ο πρόεδρος της συνεδρίασης μπορεί να ζητήσει επίσημη ψηφοφορία για να αποδείξει στο Διοικητικό Συμβούλιο την έκταση της υποστήριξης στο πλαίσιο του Συμβουλευτικού Συμβουλίου για μια συγκεκριμένη άποψη, τα πιθανά οφέλη και το κόστος συγκεκριμένων προτάσεων.

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο παρέχει επίσης συμβουλές για μεμονωμένα έργα με ιδιαίτερη έμφαση στα πρακτικά ζητήματα εφαρμογής, συμπεριλαμβανομένων θεμάτων που σχετίζονται με υφιστάμενα πρότυπα τα οποία μπορεί να δικαιολογούνται από την επιτροπή διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Α.

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο βοηθάει το Διοικητικό Συμβούλιο και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη συλλογή απόψεων που συμπληρώνουν τη συνήθη διαδικασία διαβούλευσης. Εάν το συμβούλιο λάβει τελικά θέση σχετικά με ένα συγκεκριμένο ζήτημα που διαφέρει από μια εκφρασμένη από το ερωτηματολόγιο έκφραση του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, το συμβούλιο δίνει στο Συμβουλευτικό Συμβούλιο τους λόγους για τους οποίους έφτασε σε διαφορετική θέση.

Εκτός από τη γνωμοδότηση του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, το συμβούλιο εξετάζει επίσης τις παρατηρήσεις των υποεπιτροπών του συμβουλευτικού συμβουλίου. (<https://www.ifrs.org/>)

- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee, I.F.R.I.C.), αποτελείται από 12 μέλη, δημιουργήθηκε το 1996 και αναδιοργανώθηκε το 2001 (Τσαγκλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Συνεδριάζει όποτε κρίνεται απαραίτητο και η βασική της αρμοδιότητα αφορά στην ερμηνεία των Προτύπων, και στην πληροφόρηση και στην καθοδήγηση πάνω σε θέματα των εκδοθέντων Προτύπων που χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση. Οι διερμηνείες που προτείνονται, αφού εγκριθούν από το Συμβούλιο αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επίσημων κειμένων του I.A.S.B. (Τουρνά & Γερμανού, 2015, Καραγιώργος & Πετρίδης, 2010).

Οι συνεδριάσεις της Επιτροπής Διερμηνειών είναι ανοιχτές στο κοινό και είναι διαδικτυακές. Το πρόγραμμα εργασίας καθορίζει τα τεχνικά σχέδια του συμβουλίου. Τέτοια έργα περιλαμβάνουν την έρευνα, τον καθορισμό Προτύπων και τη συντήρηση. Περιλαμβάνουν επίσης αναθεωρήσεις της ταξινόμησης I.F.R.S..

Πριν το Διοικητικό Συμβούλιο ξεκινήσει ένα έργο για την ανάπτυξη ενός νέου προτύπου I.F.R.S. ή για μια σημαντική τροποποίηση ενός προτύπου I.F.R.S., διεξάγει ένα ερευνητικό έργο για να συγκεντρώσει στοιχεία σχετικά με το εάν απαιτείται ο καθορισμός Προτύπων.

Το Διοικητικό Συμβούλιο εγκαινιάζει ένα πρόγραμμα τυποποίησης, αφού εξετάσει κάθε έρευνα που έχει αναλάβει σχετικά με το θέμα. Τέτοια έργα περιλαμβάνουν την ανάπτυξη νέων προτύπων των Δ.Π.Χ.Π. ή τη μείζονα τροποποίηση ενός προτύπου I.F.R.S.

Τα έργα συντήρησης αφορούν ερωτήσεις εφαρμογής σχετικά με τα Πρότυπα των Δ.Π.Χ.Π.. Τέτοιου είδους σχέδια περιλαμβάνουν το συμβούλιο ή την Επιτροπή Διερμηνειών του Δ.Π.Χ.Π. που αναπτύσσουν τροποποιήσεις και ερμηνείες στενής εμβέλειας των Προτύπων I.F.R.S.

Άλλα έργα περιλαμβάνουν έργα και διαβουλεύσεις με τα Δ.Π.Χ.Α. για θέματα στρατηγικών ή οριζόντιων θεμάτων, όπως οι προτεραιότητες του προγράμματος δράσης, τις οποίες το Διοικητικό Συμβούλιο ή το Ίδρυμα I.F.R.S. αναλαμβάνουν σε τακτά χρονικά διαστήματα. (<https://www.ifrs.org/>)

2.1.3 Πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστικών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου επιτρέπεται μόνο εάν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου (Σακέλλης, 2002).

Πρώτη και κύρια κατηγορία από πρόσωπα που υποχρεωτικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι οι αυτοτελείς μη συνδεδεμένες Ανώνυμες Εταιρείες, με την απαραίτητη όμως προϋπόθεση ότι «μετοχές ή άλλες κινητές αξίες» τους είναι «εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά».

Δεύτερη κατηγορία υπόχρεων επιχειρήσεων, οι «μητρικές» των παραπάνω Ανώνυμων Εταιρειών. Στην περίπτωση αυτή, η μητρική εταιρεία είναι

υποχρεωμένη να συντάξει και να δημοσιεύσει τόσο τις δικές της ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις σαν αυτοτελής εταιρεία, όσο και τις ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για το σύνολο των συνδεμένων με αυτή επιχειρήσεων.

Τρίτη κατηγορία, οι «συνδεμένες» με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα, έστω κι' αν οι ίδιες αυτές εταιρείες, σαν αυτοτελείς δεν έχουν αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά και συνεπώς δεν έχουν αμέσως και ευθέως σχετική υποχρέωση. Υποχρεώνονται εντούτοις εξαιτίας της οικονομικής τους «συγγένειας» με τη μητρική, όπου είναι ευθέως και αμέσως υπόχρεη.

Τέλος, τέταρτη κατηγορία, οι «συνδεμένες» με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας, «εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (Παπαδάτου & Πομόνης, 2006).

2.1.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που είναι σε ισχύ σήμερα

Προκειμένου να ενισχυθεί η πρακτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, η International Accounting Standards Board, συγκρότησε μόνιμη ειδική επιτροπή, την Standing Interpretations Committee (S.I.C), η οποία δημοσίευσε και επεξεργάζεται σημειώσεις διευκρινιστικές και συμπληρωματικές των Δ.Λ.Π., τις «Διερμηνείες» οι οποίες, θεωρούνται «αυθεντική» ερμηνεία των Προτύπων αυτών και σύγχρονα παρέχουν οδηγίες για τη σωστή εφαρμογή τους. Παρακάτω παραθέτονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν, το καθένα με τον χαρακτηριστικό του αριθμό και τίτλο (Παπαδάτου & Πομόνης, 2006).

Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν μια ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, καθώς και των δραστηριοτήτων και των συναλλαγών που αυτή πραγματοποιεί μέσα στην χρήση. Η επιχείρηση επιδιώκει να παρέχει πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες για την

οικονομική της θέση, την κερδοφορία και τις ταμειακές της ροές (Τσακλαγκάνος-Σπαθής, 2015). Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτου κλάδου στον οποίο ανήκουν περιλαμβανόμενων των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιριών (Σακέλλης, 2002).

Ο σκοπός των Δ.Λ.Π. 1 είναι να καθορίσει τη βάση για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να διασφαλιστεί α) η διαχρονική σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης και β) η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών επιχειρήσεων για την ίδια χρονική περίοδο. Πιο συγκεκριμένα, βασικός σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να δώσουν τις απαραίτητες και ολοκληρωμένες πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση και την οικονομική θέση της επιχείρησης, την χρηματοοικονομική της ευρωστία, τα αποτελέσματα, τις αποδόσεις, και τις ταμειακές της ροές, οι οποίες είναι χρήσιμες σε πάρα πολλούς χρήστες για την λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Για να μπορέσει να επιτευχθεί ο παραπάνω σκοπός, το Δ.Λ.Π. 1 α) θέτει τις γενικές αρχές της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, β) καθορίζει την δομή των οικονομικών καταστάσεων και γ) δίνει τις κατευθυντήριες γραμμές για τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται σε αυτές.

Μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- ✓ Τον Ισολογισμό
- ✓ Τα Αποτελέσματα της χρήσεως
- ✓ Την Κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων
- ✓ Την Κατάσταση των ταμειακών ροών
- ✓ Το Προσάρτημα με τις λογιστικές αρχές και πολιτικές καθώς και τις αναγκαίες Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Τσακλαγκάνος & Σπαθής, 2015).

Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002).

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 2 είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων. (<https://www.e-forologia.gr/>)

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

1. Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
2. Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μία τέτοια πώληση (υλικά ημικατεργασμένα ή παραγωγή σε εξέλιξη)
3. Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών (Σακέλλης, 2002).

Το κύριο θέμα στο λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων είναι η αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και η αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων που θα εμφανιστούν ως στοιχείο του ενεργητικού στον Ισολογισμό της επιχείρησης και θα μεταφερθούν στην επόμενη χρήση. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα στοιχεία και να έχει τους κατάλληλους μηχανισμούς έτσι ώστε να μπορεί να υπολογίσει το πραγματικό κόστος για κάθε συγκεκριμένο προϊόν. Σε ειδικές περιπτώσεις και εφόσον τα αποτελέσματα που προκύπτουν προσεγγίζουν το κόστος, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν ειδικές τεχνικές

μέτρησης του κόστους όπως είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους και η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost) λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα δυναμικότητας, τα κανονικά επίπεδα χρήσης και κόστους υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής δυναμικότητα. Το πρότυπο κόστος πρέπει να επανεξετάζεται τακτικά προκειμένου να λαμβάνονται υπόψη οι τρέχουσες συνθήκες και αν χρειάζεται θα πρέπει να αναθεωρείται.

Η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης (retail method) χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό γρήγορα μεταβαλλόμενων ειδών τα οποία όμως έχουν παρόμοιο περιθώριο (μικτού) κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή προσδιορίζεται με μείωση της αξίας των πωλήσεων κατά το αντίστοιχο ποσοστό μικτού κέρδους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με μια από τις παρακάτω μεθόδους:

1. Του εξατομικευμένου κόστους, για είδη που δεν μπορούν να αντικατασταθούν το ένα από το άλλο σε μια κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία, τα οποία έχουν παραχθεί σε μικρό αριθμό και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται όταν διάφορα είδη αποθεμάτων διαχωρίζονται για συγκεκριμένο έργο.
2. Μέθοδος FIFO (First in First Out), η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το κόστος των μονάδων αποθεμάτων προέρχεται από τις τελευταίες αγορές ή σειρές παραγωγής, το δε κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και τις πρώτες αγορές ή σειρές παραγωγής και τούτο γιατί γίνεται δεκτή η παραδοχή ότι τα είδη που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα.
3. Μέθοδος του μεσοσταθμικού κόστους (weighted average cost, WAC). Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή το κόστος των αποθεμάτων, καθώς και το κόστος των πωληθέντων προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοειδών προϊόντων που παρήχθησαν ή αγοράστηκαν

κατά την διάρκεια της χρήσεως και το μέσο σταθμικό κόστος στην αρχή της χρήσεως (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1994 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. (www.logistis.gr).

Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, τις οποίες χρησιμοποιεί για την εξόφληση δανείων, την πληρωμή μερίσματος και σε νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

1. Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.
2. Πληρωμές προς εργαζόμενους και για λογαριασμό αυτών.
3. Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.
4. Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.

Οι επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντικές αφού αντιπροσωπεύουν δαπάνες που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

1. Πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ιδιοκατασκευαζόμενων ακινητοποιήσεων.
2. Εισπράξεις από πωλήσεις στοιχείων ως ανωτέρω.
3. Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους.
4. Εισπράξεις από τις περιπτώσεις των ανωτέρω δανείων, προκαταβολών κ.λ.π.

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι χρήσιμες γιατί βοηθούν στην εκτίμηση των ταμειακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

1. Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.
2. Εισπράξεις μετρητών από έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων δανείων.
3. Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων.
4. Πληρωμή σε μισθωτή για μείωση υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Η σύνταξη της κατάστασης των ταμειακών ροών είναι πολύ σημαντική τόσο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσο και για το Μάνατζμεντ και την Οικονομική Διεύθυνση της επιχείρησης. Οι χρήστες ενδιαφέρονται για τις ταμειακές ροές της επιχείρησης ώστε να μπορούν να αξιολογήσουν την ικανότητα της:

1. Να πληρώνει μερίσματα και φόρους.
2. Να ρευστοποιεί τα κέρδη της.
3. Να χρηματοδοτεί επενδύσεις που παράγουν νέες πρόσθετες ταμειακές ροές.

Επιπλέον, η Γενική Διεύθυνση (Μάνατζμεντ) και η Οικονομική Διεύθυνση της επιχείρησης, χρειάζονται την κατάσταση των ταμειακών ροών για να μπορούν να αξιολογούν την ικανότητά της:

1. Να διακανονίζει τις ληξιπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της,
2. Να συνεχίζει αποδοτικά και απρόσκοπτα τις λειτουργικές δραστηριότητες και
3. Να καταβάλλει μερίσματα στους επενδυτές.

Οι ταμειακές ροές, τα «μετρητά», είναι πολύ πιο σημαντικά από τα «κέρδη» για σκοπούς βραχυπρόθεσμης σταθερότητας και βιωσιμότητας της επιχείρησης. Οι επενδύσεις αξιολογούνται από τις ταμειακές ροές και όχι από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Είναι γνωστή η ρήση “ότι το κέρδος είναι σύμβολο, αλλά τα μετρητά είναι πραγματικότητα”. Είναι αρκετά τα παραδείγματα κερδοφόρων επιχειρήσεων που πτώχευσαν λόγω προβλημάτων ρευστότητας. Επομένως, η παρουσίαση του Ισολογισμού και

των Αποτελεσμάτων Χρήσεων δεν είναι αρκετή για να αξιολογηθεί πλήρως η χρηματοοικονομική κατάσταση, η δυναμικότητα και η ευρωστία της επιχείρησης (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Δ.Λ.Π. 12: Φόροι εισοδήματος

Το Δ.Λ.Π. 12 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1998, πλην των περιπτώσεων των φορολογικών επιδράσεων από πληρωμές μερισμάτων προς τους μετόχους που έχουν εφαρμογή από 1^η Ιανουαρίου 2001 (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002). Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από: α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας, β) τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας και γ) τη καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος (<https://www.e-forologia.gr/>).

Λογιστική – Φορολογική βάση

Οι προσωρινές διαφορές επί των οποίων υπολογίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος προκύπτουν από τη σύγκριση της λογιστικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης αυτού.

Λογιστική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που εμφανίζεται στον Ισολογισμό. Αντιθέτως, φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο για φορολογικούς σκοπούς. Δηλαδή, η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο

φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική βάση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (Σακέλλης, 2002).

Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα πάγια

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ενσώματων πάγιων στοιχείων), τα πρωταρχικά θέματα της οποίας είναι:

1. Ο σωστός χρόνος της καταχώρησης τους ως περιουσιακά στοιχεία,
2. Ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και
3. Ο προσδιορισμός της δαπάνης της απόσβεσής τους.

Πεδίο εφαρμογής: Το Πρότυπο θέτει το βασικό κανόνα ότι πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Πάντως ρητά ορίζεται ότι το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

- 1) Τα δάση και παρόμοιους χώρους, που μπορεί να αναγεννώνται και
- 2) Τα δικαιώματα ορυχείων-μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου, καθώς και φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

Το Πρότυπο αυτό πάντως, εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που δεν χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δραστηριοτήτων ή των περιουσιακών στοιχείων, που δεν καλύπτονται από την περίπτωση (1) ή (2), αυτές της δραστηριότητες ή τα περιουσιακά στοιχεία (Σακέλλης, 2002).

Αρχική Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων:

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελείται από:

1. Την τιμή αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιτρεπτέοι φόροι αγοράς (οι εκπτώσεις αφαιρούνται)
2. Τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης, τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς, τα έξοδα εγκατάστασης και οι επαγγελματικές αμοιβές (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Αποτίμηση μετά από την αρχική αναγνώριση:

Μετά την αρχική αναγνώριση ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως (βασική μέθοδος) του, μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων και το ποσό των συσσωρευμένων ζημιών λόγω απομείωσης της αξίας του και αυξημένο με το ποσό των βελτιώσεων και επεκτάσεων. Εναλλακτικά, μετά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου του Ενεργητικού, ένα ενσώματο πάγιο πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία (εναλλακτική μέθοδος). Ως αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται η εύλογη αξία η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.

Αποσβέσεις:

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή στις χρήσεις του κόστους ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού στην ωφέλιμη ζωή του. Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή της συσχέτισης εσόδων-εξόδων η απόσβεση αντικατοπτρίζει το κόστος αυτό με τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρήση του. Η δαπάνη αποσβέσεως για κάθε χρήση, πρέπει να βαρύνει τα Αποτελέσματα, εκτός αν περιλαμβάνεται στην λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού

στοιχείου (αποθέματα έτοιμων προϊόντων, ιδιοκατασκευές). Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα αναμενόμενα (μελλοντικά) οικονομικά οφέλη του παγίου στοιχείου της επιχείρησης. Η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε χρήσης. Όταν υπάρχει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό ροής των μελλοντικών οφελών, τότε η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αλλάζει για να αντανakλά τη νέα ροή των μελλοντικών εσόδων. Οι χρησιμοποιούμενοι μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

1. Σταθερή μέθοδος. Με την μέθοδο αυτή το ποσό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα είναι σταθερό καθόλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου. Το ποσό της απόσβεσης ανά χρήση ισούται με το αποσβεστέο κόστος παγίου μειωμένο απο την υπολειμματική αξία προς της ωφέλιμη ζωή.
2. Φθίνουσα μέθοδος. Με την μέθοδο αυτή το ποσό που επιβαρύνει τα Αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό συμβαίνει γιατί σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη, είναι πιο αποδοτική από τα επόμενα έτη, δηλαδή υπάρχει πιο έντονη χρησιμοποίηση του παγίου και αναλώνονται περισσότερα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στα πάγια.
3. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Με την μέθοδο αυτή το ποσοστό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα, υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής, δηλαδή τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

Αναθεώρηση της μεθόδου αποσβέσεως της ωφέλιμης ζωής του παγίου και της υπολειμματικής αξίας:

Οι μέθοδοι απόσβεσης θα πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικά και αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, να τροποποιούνται ανάλογα ώστε να εκφράζουν το νέο ρυθμό ωφελειών. Η ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων επανεξετάζεται περιοδικά και αν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από τις αρχικές, τότε θα πρέπει να γίνεται αναθεώρηση της δαπάνης απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Η υπολειμματική αξία ενός παγίου στοιχείου αναθεωρείται όταν τα στοιχεία κόστους αναθεωρούνται. Η υπολειμματική αξία ενός υφιστάμενου παγίου υπολογίζεται με βάση την υπολειμματική αξία παρόμοιων στοιχείων που έχουν φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους, κατά την ημερομηνία της εκτίμησης της υπολειμματικής αξίας του υφιστάμενου παγίου (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999. (Σακέλλης, 2002). Με το Δ.Λ.Π. 17 περιγράφονται οι κατάλληλες λογιστικές μέθοδοι και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές σε περίπτωση χρηματοδοτικής ή λειτουργικής μίσθωσης. Η κάθε μία από τις μισθώσεις αυτές λογιστικοποιούνται με διαφορετικό τρόπο τόσο από τον μισθωτή, όσο και τον εκμισθωτή.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση στην οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας. Έτσι για χαρακτηριστεί μία σύμβαση ως χρηματοδοτική θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Ο εκμισθωτής θα πρέπει να μεταβιβάσει την πλήρη κυριότητα στον μισθωτή έως ότου λήξει ο χρόνος της μίσθωσης.
- Η διάρκεια του χρόνου μίσθωσης να εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, μολονότι ο τίτλος της κυριότητας δεν μεταβιβάζεται.
- Αν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση να καλύπτονται από τον μισθωτή.
- Κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων να είναι περίπου ίδια με την πραγματική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Μία μίσθωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική μίσθωση όταν δεν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Δηλαδή όσες μισθώσεις δεν είναι «χρηματοδοτικές» χαρακτηρίζονται ως «λειτουργικές» (Καραγιάννης, 2014).

Το παρόν Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται για:

1. Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40).
2. Επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 40).
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41),
4. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41). (www.logistis.gr)

Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα

Το Δ.Λ.Π. 18 εκδόθηκε αρχικά με τον τίτλο «Καταχώρηση των Εσόδων στα Αποτελέσματα» και αναθεωρήθηκε το 1993. Το αναθεωρημένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002). Στα έσοδα εμπεριέχονται τα κέρδη και έτσι έμμεσα τα έσοδα καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός δηλαδή από εκείνη την αύξηση που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταιρούς. Έσοδα λοιπόν προκύπτουν από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών και την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα. Τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (εμπορευμάτων ή προϊόντων) θα πρέπει να λογίζονται όταν πληρούνται οι παρακάτω όροι:

1. Η επιχείρηση να έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τις ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.
2. Η επιχείρηση να μην εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε να διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.

3. Το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
4. Να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών θεωρούνται ως έσοδα όταν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
2. Να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
3. το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού να μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και
4. Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής να μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε εργαζόμενους

Το Δ.Λ.Π. 19 εκδόθηκε το 1993 με τον τίτλο «Δαπάνες Παροχών Αποχωρήσεως» και αναθεωρήθηκε το 1998 με τίτλο «Παροχές σε εργαζόμενους». Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 19 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζόμενους και εφαρμόζεται για όλες τις παροχές συμπεριλαμβάνοντας και εκείνες που παρέχονται:

1. Σύμφωνα με τυπικά προγράμματα
2. Σύμφωνα με νομοθετικούς κανόνες ή μέσω κλαδικών συμβάσεων
3. Από άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002)

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19 υπάρχουν πέντε κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους που είναι οι εξής:

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους. Τέτοιες είναι:

- Τα ημερομίσθια, οι μισθοί και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση

- Η ετήσια άδεια με αποδοχές και η άδεια ασθενείας με αποδοχές
- Η διανομή κερδών και οι έκτακτες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες από τη λήξη της χρήσης που προείχαν οι εργαζόμενοι τις υπηρεσίες τους
- Οι μη νομισματικές παροχές, όπως είναι η ιατρική περίθαλψη, η κατοικία, τα αυτοκίνητα και τα δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες για εργαζομένους της τρέχουσας περιόδου
- Τα δώρα και επιδόματα

Μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους μετά την απασχόληση. Τέτοιες είναι:

- Οι συντάξεις μετά την αποχώρηση
- Η ασφάλιση ζωής και μετά την αποχώρηση
- Η ιατρική περίθαλψη μετά την απασχόληση
- Τα ειδικά bonus, οι ειδικές άδειες κλπ

Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους. Τέτοιες είναι:

- Η άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας
- Οι παροχές μακρόχρονης ανικανότητας
- Οι διανομές κερδών ή πρόσθετες παροχές και δουλευμένη αποζημίωση
- Τα συνταξιοδοτικά προγράμματα

Παροχές που καταβάλλονται μόλις λήξει η εργασιακή σχέση

Τέτοιες παροχές είναι οι λεγόμενες αποζημιώσεις απόλυσης ή οι αποζημιώσεις λόγω αποχώρησης για συνταξιοδότηση.

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους

Τέτοιες παροχές που δίνονται το προσωπικό με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων είναι π.χ. οι μετοχές, τα δικαιώματα μετοχών κλπ. Υπάρχουν διάφορα προγράμματα αυτού του είδους παροχών και για το καθένα από αυτά απαιτείται και μια σειρά από γνωστοποιήσεις (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Το Δ.Λ.Π. 20 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1984 (Σακέλλης, 2002). Κρατική επιχορήγηση είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοσή του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δηλαδή κρατική επιχορήγηση παρέχεται για να καλύψει η επιχείρηση ορισμένα έξοδα ή για να πραγματοποιήσει ορισμένες επενδύσεις και γενικά για να ενισχυθεί οικονομικά η επιχείρηση και να σταθεί μέσα στην ανταγωνιστική αγορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις κλπ. (Καραγιάννης, 2014).

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

1. Ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης.
2. Κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος. Παραδείγματα τέτοιων οφελών είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου.
3. Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας
4. Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41 Γεωργία (<https://www.e-forologia.gr/>).

Η επιχορήγηση καταβάλλεται συνήθως σε χρήμα, ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε μη νομισματικά στοιχεία (πάγια κ.λπ.) ή και με χαριστικά δάνεια, τα οποία αντιμετωπίζονται λογιστικά ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της

μη επιστροφή τους. Επίσης, υπάρχει και η μορφή της κρατικής υποστήριξης, η οποία δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης και συνεπώς δεν απεικονίζεται λογιστικά. Τέλος, η κρατική επιχορήγηση που χορηγείται στην επιχείρηση, με μόνη την προϋπόθεση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή σε ορισμένους κλαδικούς τομείς, πληροί τον ορισμό της κρατικής υποστήριξης και αντιμετωπίζεται κατά τους ορισμούς του Προτύπου και ειδικότερα ως προς το χρόνο καταχώρησης του εσόδου (Σακέλλης, 2002).

Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Το Δ.Λ.Π. 27 εκδόθηκε το 1988 και αναθεωρήθηκε το 1991. Με την αναθεωρημένη μορφή του εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1990 (Σακέλλης, 2002).

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.
2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων.
3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς (www.logistis.gr).

Κάθε μητρική εταιρία θα πρέπει να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όταν μία μητρική εταιρία είναι και η ίδια θυγατρική στο σύνολό της ή σχεδόν στο σύνολό της από άλλη μητρική (τουλάχιστον 90% των μετοχών της με δικαίωμα ψήφου κατέχονται από άλλη εταιρία) τότε δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον φυσικά η μη παρουσίαση ενοποιημένων καταστάσεων έχει την έγκριση και των μετόχων της μειοψηφίας.

Μία μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές εκτός από εκείνες τις θυγατρικές που εξαιρούνται. Μία θυγατρική εξαιρείται α) όταν ο έλεγχος από τη μητρική πρόκειται να είναι προσωρινός και β) όταν η θυγατρική λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά μετοχή

Το Δ.Λ.Π. 33 εγκρίθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1998. (Σακέλλης, 2002). Με το Δ.Λ.Π. 33 παρουσιάζονται τα κέρδη ανά μετοχή. Με τον τρόπο αυτό μπορούν πιο εύκολα να γίνονται οι συγκρίσεις στην απόδοση μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια χρήση, καθώς επίσης και η σύγκριση στην απόδοση μεταξύ διαφορετικών διαχειριστικών χρήσεων που αφορούν την ίδια επιχείρηση (Καραγιάννης, 2014). Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στην διαδικασία της εκδόσεως κοινών μετοχών, ή τίτλοι δυναμένων να μετατρέπουν σε κοινές μετοχές σε δημόσιες αγορές χρεογράφων. Όταν παρουσιάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τότε η πληροφόρηση απαιτείται μόνο για αυτές (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται, διαιρώντας το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, κατά την διάρκεια της χρήσεως. Ως καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους νοείται το καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων. Το ποσό των προνομιούχων μερισμάτων που εκπίπτει από το καθαρό κέρδος της χρήσης είναι:

- Το ποσό τυχόν προνομιούχων μερισμάτων για προνομιούχες μετοχές μη σωρευτικού μερίσματος που αναγγέλλεται για τη χρήση.

- Το πλήρες ποσό των προνομιούχων μερισμάτων της χρήσεως για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι.

Τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή υπολογίζονται με προσαρμογή των καθαρών κερδών που αναλογούν στους κοινούς μετόχους και του σταθμισμένου μέσου σε κυκλοφορία αριθμού μετοχών, από τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη. Έτσι αυτό το πρότυπο απαιτεί, το καθαρό κέρδος της χρήσεως, όπως αυτό προσδιορίστηκε για τα βασικά κατά μετοχή κέρδη να αυξηθεί με την αφαίρεση των μερισμάτων και τόκων που καταχωρήθηκαν στη χρήση για τους δυνητικούς τίτλους καθώς και οποιουδήποτε άλλου εσόδου ή εξόδου που αφορά αυτούς τους τίτλους. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη. Τέλος, για το σκοπό του υπολογισμού των μειωμένων κερδών κατά μετοχή οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της χρήσεως, ή από την ημερομηνία εκδόσεώς τους, αν είναι μεταγενέστερη. (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002)

Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Το Δ.Λ.Π. 36 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999 (Σακέλλης, 2002). Το Δ.Λ.Π. 36 προδιαγράφει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση για να απεικονίζει τα περιουσιακά της στοιχεία σε αξία όχι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2),
2. περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. 11),
3. αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (Δ.Λ.Π. 12),
4. περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (Δ.Λ.Π. 19)
5. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του (Δ.Λ.Π. 39)
6. επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (Δ.Λ.Π. 40)

7. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (Δ.Λ.Π. 41) (www.logistis.gr)

Η επιχείρηση διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων. Συνήθως απομείωση της αξίας στα πάγια μπορούν να δημιουργήσουν τα παρακάτω γεγονότα:

Κάποιες σημαντικές μεταβολές που έχουν λάβει χώρα ή θα λάβουν στο τεχνολογικό, νομικό ή οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση.

Αύξηση των αγοραίων επιτοκίων στο οικονομικό περιβάλλον.

Όταν στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει απομείωση μεγαλύτερη από τη φυσιολογική ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσεως.

Η κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της επιχείρησης να είναι μικρότερη από την λογιστική της αξία.

Απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου (Καραγιάννης, 2014 & Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Το Δ.Λ.Π. 37 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τα ορθά κριτήρια που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την καταχώρηση και την ορθή αποτίμηση των δαπανών που αφορούν στις προβλέψεις, στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και στις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις (Καραγιάννης, 2014).

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Οι πιο συνήθεις μορφές προβλέψεων αναφέρονται κυρίως:

1. Στις επισφαλείς απαιτήσεις
2. Στις δαπάνες για αποχώρηση ή απόλυση προσωπικού

3. Στις εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις
4. Στην κάλυψη εγγυήσεων για πωλήσεις προϊόντων κ.α. (Καραγιάννης, 2014).

Στο παρόν Πρότυπο, η ιδιαιτερότητα είναι ότι οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στα βιβλία και δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές γιατί είτε η ύπαρξη τους θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη των αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων είτε γιατί δεν μπορεί να γίνει μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης. Λογιστικές εγγραφές γίνονται μόνο στην περίπτωση που η πρόβλεψη μπορεί να γίνει με αξιόπιστη ποσοτική εκτίμηση. Αν στη συνέχεια, σε κάποια επόμενη χρήση παύση να υπάρχει η πρόβλεψη, τότε θα πρέπει η πρόβλεψη αυτή να αντिलογιστεί (Σακέλλης, 2002 & Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Το Δ.Λ.Π. 38 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999. (Σακέλλης, 2002). Άυλο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού είναι αυτό που δεν έχει φυσική υπόσταση και το κατέχει η επιχείρηση για να το χρησιμοποιεί στην παραγωγή ή να το μισθώνει σε άλλους ή να το χρησιμοποιεί για διοικητικούς σκοπούς, δηλαδή να αποβλέπει η επιχείρηση σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ως άυλα περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται π.χ. οι γνώσεις αγοράς και τα εμπορικά σήματα, οι επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις, οι άδειες ευρεσιτεχνίας και αλιείας, ο σχεδιασμός και η εφαρμογή νέων διαδικασιών και συστημάτων κ.α. (Καραγιάννης, 2014).

Το Δ.Λ.Π. 38 δεν εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 12)
2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα
3. Μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17)
4. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Δ.Λ.Π. 32)
5. Απαιτήσεις που καλύπτονται από παροχές σε εργαζομένους (Δ.Λ.Π. 19)

6. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές εταιρίες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών
7. Μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναμενόμενων φυσικών πόρων (Σακέλλης, 2002).

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται σε μία από τις δύο παρακάτω μεθόδους:

1. Βασική μέθοδος: μετά την πρώτη καταχώρηση το άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται στα βιβλία της επιχείρησης με το κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και μείον τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης της αξίας του.
2. Εναλλακτική μέθοδος: μετά την πρώτη καταχώρηση το άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα στην πραγματική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία υπάρχει ενεργός αγορά όπως είναι οι τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τα σήματα προϊόντων, τα συγγραφικά δικαιώματα, οι ελεύθερα μεταβιβαζόμενες άδειες, ταξί, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι συνταγές, τα σχέδια και πρότυπα κ.α., επιτρέπεται να γίνει αναπροσαρμογή στην πραγματική τους αξία με παραπομπή στην ενεργό αγορά.

Το αποσβεστέο ποσό που είναι καταχωρημένο ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης αρχίζει να αποσβένεται. Χρησιμοποιείται απόσβεση από την στιγμή που είναι διαθέσιμο για χρήση το άυλο περιουσιακό στοιχείο και υπολογίζεται ισόποσα σε ετήσια βάση μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου που δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Στο τέλος κάθε χρήσης επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή και εάν υπάρχουν διαφορές λογιστικοποιούνται με βάση το Δ.Λ.Π. 8. (Καραγιάννης, 2014 & Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση

Το Δ.Λ.Π. 39 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001. (Σακέλλης, 2002). Το πρότυπο αναφέρεται σε όλα σχεδόν τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις, εκτός από τα πάγια (ενσώματα και ασώματα), τις συμμετοχές σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και τα αποθέματα, δηλαδή εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί:

1. είτε χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού όπως ταμειακό διαθέσιμο, είτε χρηματοοικονομικά στοιχεία που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς όπως τα παράγωγα, είτε χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν καθορισμένη λήξη όπως τα ομόλογα
2. είτε χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού, δηλαδή παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μία άλλη επιχείρηση ή ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς.

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στον ισολογισμό. Αρχικά καταχωρούνται και αποτιμώνται στο αρχικό κόστος, δηλαδή στην πραγματική αξία που αποκτήθηκε το χρηματοοικονομικό στοιχείο ή η υποχρέωση. Μετά την αρχική καταχώρηση, επανεκτιμώνται ανάλογα:

1. όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να επανεκτιμώνται σε πραγματικές αξίες εκτός από τα παρακάτω στοιχεία τα οποία απεικονίζονται στο αναπόσβεστο κόστος τους
 - ο τα δάνεια και οι εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.
 - ο τα χρεόγραφα και οι υποχρεωτικά εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που η επιχείρηση σκοπεύει να κρατήσει μέχρι την λήξη τους.

- ο τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που η πραγματική τους αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
2. μετά την απόκτηση πολλές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται στο αρχικώς καταχωρηθέν ποσό μειωμένο με τις πληρωμές για κεφάλαιο και απόσβεση. Μόνο τα παράγωγα και οι υποχρεώσεις, που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε ακίνητα

Το Δ.Λ.Π. 40 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001. (Σακέλλης, 2002).

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των Επενδύσεων σε Ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Δηλαδή εννοούνται οι επενδύσεις εκείνες που πραγματοποιούνται σε έδαφος ή σε κτίριο ή και σε μέρος κτιρίου. Οι επενδύσεις αυτές κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης για να λαμβάνονται μισθώματα ή για να προκύψει στο μέλλον κεφαλαιακή ενίσχυση λόγω αύξησης της αξίας του ακινήτου. Οι επενδύσεις αυτές δεν χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη στην παραγωγή και στην πορεία των εργασιών της επιχείρησης. Τέλος, δεν θεωρούνται επενδύσεις τα ακίνητα που αγοράστηκαν με σκοπό να πωληθούν, αλλά αντίθετα θεωρούνται ακίνητα αυτά που βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής ή της αξιοποίησης με σκοπό να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως επένδυση σε ακίνητα (Καραγιάννης, 2014).

Στο πρότυπο αυτό δεν περιλαμβάνονται τα παρακάτω θέματα:

- Η ταξινόμηση των μισθώσεων (Δ.Λ.Π. 17)
- Η καταχώρηση του εσόδου από μισθώματα που προκύπτουν από Επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 18)
- Τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (Δ.Λ.Π. 17)

- Γνωστοποιήσεις σχετικά με λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επί εδάφους που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41)
- Μεταλλευτικά δικαιώματα, εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναμενόμενων φυσικών πόρων.
- Αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με βάση λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή καθώς και επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με βάση μία χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Η αρχική καταχώρηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος κτήσης στο οποίο περιλαμβάνονται και τα άμεσα έξοδα κτίσης. Οι μεταγενέστερες δαπάνες οι οποίες αφορούν ένα επενδυτικό ακίνητο αυξάνουν τη λογιστική αξία του ακινήτου όταν πιθανότητα να επέλθει αύξηση στην απόδοση του ακινήτου. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται. Η αποτίμηση του ακινήτου επένδυσης μετά την αρχική καταχώρηση γίνεται είτε με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας δηλαδή η επιχείρηση θα πρέπει να αναπροσαρμόζει στην πραγματική αξία όλες τις επενδύσεις που έχει σε ακίνητα της ίδιας κατηγορίας κάθε φορά που συντάσσει ισολογισμό και η διαφορά αυτής και της λογιστικής τους αξίας συνιστά κέρδος ή ζημία και καταχωρείται στα αποτελέσματα, είτε με τη μέθοδο του κόστους κτήσης, δηλαδή η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τις κάθε φορά σωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. (Σακέλλης, 2002).

Δ.Λ.Π. 41: Γεωργία

Το Δ.Λ.Π. 41 αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα. Εκδόθηκε το 2001 και τέθηκε σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά

την 1^η Ιανουαρίου 2003 (Σακέλλης, 2002). Στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις συμπεριλαμβάνονται τα λεγόμενα "Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία" τα οποία είναι τα ζωντανά ζώα για εκμετάλλευση ή φυτά-δέντρα. Επίσης συμπεριλαμβάνονται τα λεγόμενα "Γεωργικά προϊόντα" που είναι τα προϊόντα που συλλέγονται από την συγκομιδή. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όπως τα ζώα για εκμετάλλευση, τα δέντρα κ.α. αποτιμούνται στην αρχή με την καταχώρηση και στη συνέχεια κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού με την αποτίμηση στην πραγματική αξία τους μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες. Τα γεωργικά προϊόντα που συλλέχθηκαν κατά τη συγκομιδή από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες κατά την στιγμή της συγκομιδής.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω αποτιμήσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, γιατί θεωρούνται κέρδος ή ζημία για τη χρήση στην οποία προκύπτουν.

Το Δ.Λ.Π. 41 δεν εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

Για τα γεωργικά προϊόντα μετά τη συγκομιδή τους (π.χ. για τη συσκευασία τους, για την μετέπειτα επεξεργασία τους κ.α.)

Για το έδαφος, δηλαδή για το χωράφι καθώς και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν σχέση με τη γεωργική δραστηριότητα.

Όταν η γεωργική επιχείρηση εισπράττει κρατική επιχορήγηση που αφορά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της, δηλαδή που αφορά τα ζώα για εκμετάλλευση ή τα φυτά και τα δέντρα, τότε αυτή όταν εισπράττει καταχωρείται σαν έσοδο στην ίδια χρήση. Όταν όμως η κρατική επιχορήγηση συνδέεται με όρους, η επιχείρηση θα πρέπει να πληροί τους όρους αυτούς για να μπορέσει να καταχωρήσει την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο (Καραγιάννης, 2014).

2.1.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η πλήρης εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάζει πλεονεκτήματα, από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

1. Οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις.
2. Εξασφαλίζουν αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και ενισχύουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.
3. Οι επιχειρήσεις εξοικονομούν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν χρειάζεται να ετοιμάσουν λογιστικές καταστάσεις σε κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς.
4. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιριών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Από την άλλη πλευρά, διαβλέπονται και ορισμένα μειονεκτήματα και περιορισμοί, όπως:

1. Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτιστικών ή θρησκευτικών διαφορών.
2. Είναι υπερβολή να επικαλούνται συνεχώς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την επίλυση παντός προβλήματος και κάθε κακής καταστάσεως και ζημίας ιδιαίτερα όταν οφείλονται σε ανθρώπινα λάθη και παραλήψεις.
3. Μπορεί ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων να είναι διαφορετικός σε κάθε χώρα. Σε ορισμένες χώρες ο κύριος σκοπός των λογιστικών καταστάσεων είναι να δώσουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος ή άλλων φόρων, ενώ σε άλλες χώρες είναι να δώσουν πληροφορίες σε διάφορες κατηγορίες

χρηστών για τη λήψη ορθολογικών επενδυτικών και άλλων οικονομικών καταστάσεων (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.2. Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 1 – Δ.Λ.Π. 1

2.2.1 Σκοπός και εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 1

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Άλλα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά». Ωστόσο, οι παράγραφοι 15-35 εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και εκείνων που παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις».

Η ορολογία που χρησιμοποιείται είναι κατάλληλη για μια επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημοσίου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που

χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια και για οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια όπου μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων. (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008)

2.2.2 Ιστορική αναδρομή του Δ.Λ.Π. 1

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 αναθεωρήθηκε το 1997 για να αντικαταστήσει τα Δ.Λ.Π. 1 « Γνωστοποίηση των Λογιστικών Αρχών ή Μεθόδων», το Δ.Λ.Π. 5 «Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις» και το Δ.Λ.Π. 13 « Εμφάνιση του κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων». Με τον ΕΚ 2238/2004 έγινε η αναθεώρηση του προτύπου και σκοπό είχε τη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το Δ.Λ.Π 1 εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν τη ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Έτσι από την οικονομική χρήση 2005 όλες οι εταιρίες με μετοχές στο χρηματιστήριο υποχρεωτικά εφαρμόζουν τα Διεθνές Λογιστικά Πρότυπα (Σακέλλης, 2002).

2.2.3 Οικονομικές Καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οικονομικής οντότητας:

- ✓ τα περιουσιακά στοιχεία,
- ✓ τις υποχρεώσεις,

- ✓ τα ίδια κεφάλαια,
- ✓ τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- ✓ τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς, και
- ✓ τις ταμιακές ροές

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών. (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008)

Στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα πρέπει να δημοσιεύονται τα ίδια έντυπα θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- ✓ Η επωνυμία της επιχείρησης
- ✓ Η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος
- ✓ Αν είναι ατομικές ή Ενοποιημένες καταστάσεις Ομίλου επιχειρήσεων
- ✓ Το τηρούμενο νόμισμα
- ✓ Αν τα ποσά εμφανίζονται σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδες του δημοσιευμένου νομίσματος. (Grant Thornton, 2004)

Σε ότι αφορά τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις, μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- ✓ κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,
- ✓ κατάσταση συνολικών εσόδων για την περίοδο,
- ✓ κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
- ✓ κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο,
- ✓ σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις

Σε ορισμένες περιπτώσεις, εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις, οι οντότητες καταρτίζουν επιπρόσθετες αναφορές ανάλογα με τις πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται ή ανάλογα με τη φύση της ασκούμενης δραστηριότητας. Έτσι υπάρχουν περιπτώσεις όπου η διοίκηση προβαίνει σε ανασκόπηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων της εταιρίας, της καθαρής

της θέσης αλλά και των αιτιών που προκαλούν αβεβαιότητα. Άλλες περιπτώσεις οργανισμών που εκπονούν εξειδικευμένες αναφορές είναι όσα πρέπει να πληρούν συγκεκριμένους περιβαλλοντικούς όρους ή αυτά που καταρτίζουν καταστάσεις προστιθέμενης αξίας. (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008)

2.2.4 Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων: Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι εξατομικευμένες με σαφήνεια και εμφανώς διακριτές από άλλες πληροφορίες που δημοσιεύονται στην ίδια έκθεση. Τα στοιχεία θα πρέπει να παρατίθενται emphaticά και να επαναλαμβάνονται όσο συχνά είναι αναγκαίο. Τέτοια στοιχεία είναι η επωνυμία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν επιχείρηση ή όμιλο επιχειρήσεων, η ημερομηνία του Ισολογισμού ή την περίοδο που αφορούν, το τηρούμενο νόμισμα και ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στα ποσά των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν σε εξαιρετικές περιπτώσεις αλλάζει η ημερομηνία του Ισολογισμού και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνουν μια διαφορετική χρονική περίοδο (μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος) τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί α) την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις β) το λόγο που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του ενός έτους και γ) ότι τα συγκριτικά ποσά των Οικονομικών Καταστάσεων δεν είναι συγκρίσιμα. (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008). Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από:

- ✓ Τον Ισολογισμό
- ✓ Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- ✓ Την Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- ✓ Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ✓ Το Προσάρτημα ή τις Επεξηγηματικές σημειώσεις (Σακκέλης, 2002).

- ❖ Κατάσταση οικονομικής θέσης - Ισολογισμός

Διαχωρισμός των κυκλοφορούντων από τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει βάσει της φύσης των δραστηριοτήτων της αν πρέπει να παρουσιάζει ή όχι τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό. Εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά σειρά ρευστότητας. Ανεξάρτητα από τη μέθοδο παρουσίαση που υιοθετείται, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που ο οργανισμός αναμένει να εισπράξει ή να θέσει σε διακανονισμό από κάθε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που εντάσσεται στην δωδεκάμηνη ή υπερδωδεκάμηνη περίοδο αναφοράς.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

Ένα περιουσιακό στοιχείο για να θεωρηθεί ως κυκλοφορούν διαθέτει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- ✓ αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,
- ✓ κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- ✓ αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή
- ✓ το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 7) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν κάποιο από τα παραπάνω χαρακτηριστικά κατατάσσεται στα μη κυκλοφορούντα. Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει

ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

Ο κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του θεωρείται ότι είναι δώδεκα μηνών.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μία υποχρέωση θεωρείται βραχυπρόθεσμη όταν φέρει ένα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- ✓ αναμένει να διακανονίσει την υποχρέωση κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της,
- ✓ κατέχει την υποχρέωση κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- ✓ η υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή
- ✓ η οικονομική οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις λοιπές υποχρεώσεις ως μακροπρόθεσμες. Το κεφάλαιο κίνησης που χρησιμοποιείται μέσα σε έναν κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις συμπεριλαμβανομένων εμπορικών πληρωτέων λογαριασμών, δεδουλευμένου κόστους μισθοδοσίας και λοιπού κόστους εκμετάλλευσης. Ακόμη και αν αυτά τα στοιχεία πρόκειται να διακανονιστούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους από την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας κατατάσσονται επίσης σύμφωνα με τον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης εκτός αν ορίζεται ένα διαφορετικό διάστημα.

Πληροφορίες που εμφανίζονται στον ισολογισμό

- ✓ ενσώματα πάγια
- ✓ επενδύσεις σε ακίνητα
- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ✓ επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- ✓ εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις
- ✓ ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα
- ✓ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ αποθέματα
- ✓ εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί
- ✓ προβλέψεις
- ✓ περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τρέχουσα φορολόγηση
- ✓ φόρος εισοδήματος
- ✓ φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σε αναβολή και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης
- ✓ αποθεματικά και κεφάλαιο που αντιστοιχούν σε μετόχους της μητρικής εταιρίας
- ✓ περιουσιακά στοιχεία τα οποία η εταιρία κατέχει προς πώληση

❖ Κατάσταση συνολικών εσόδων

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κάθε στοιχείο των εσόδων και των εξόδων που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο α) σε μια μεμονωμένη κατάσταση συνολικών εσόδων ή β) σε δύο καταστάσεις: μία κατάσταση που απεικονίζει στοιχεία των αποτελεσμάτων (ξεχωριστή κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων) και μία δεύτερη κατάσταση που ξεκινά από τα αποτελέσματα και απεικονίζει στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων (κατάσταση συνολικών εσόδων).

Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση συνολικών εσόδων

Η κατάσταση συνολικών εσόδων θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:

- ✓ έσοδα
- ✓ χρηματοοικονομικά κόστη
- ✓ μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- ✓ έξοδο φόρου
- ✓ ένα μοναδικό ποσό που περιλαμβάνει το σύνολο:
 - του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας των διακοπείσων δραστηριοτήτων και
 - του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη της πώλησης ή κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας (των ομάδων) διάθεσης που συνιστούν τη διακοπείσα δραστηριότητα.
- ✓ του κέρδους ή της ζημίας,
- ✓ κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων καταταγμένο κατ' είδος
- ✓ του μεριδίου των λοιπών συνολικών εσόδων από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και των συγκεντρωτικών συνολικών εσόδων.

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα στην κατάσταση συνολικών εσόδων και την ξεχωριστή κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν μία τέτοια παρουσίαση έχει ουσιαστική σημασία για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας.

Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις

Το είδος και το ποσό ενός στοιχείου που θεωρείται σημαντικό, εμφανίζεται ξεχωριστά. Ξεχωριστή γνωστοποίηση του είδους και του ποσού των εσόδων

ή των εξόδων πραγματοποιείται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν υποτίμηση των αποθεμάτων, αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, διάθεση επενδύσεων και ενσώματων παγίων, νομικούς διακανονισμούς, δραστηριότητες που διεκόπησαν και αναστροφές προβλέψεων. Τα έξοδα ταξινομούνται είτε ανάλογα με τον ρόλο τους στη λειτουργία της επιχείρησης είτε ανάλογα με το είδος τους, αναλόγως την ανάγκη που προκύπτει κάθε φορά και την προτεραιότητα που πρέπει να δοθεί σε συγκεκριμένα οικονομικά στοιχεία.

Ακόμη, τα διάφορα στοιχεία που επηρεάζουν την χρηματοοικονομική επίδοση μπορεί να διαφέρουν σε αποτελεσματικότητα, προβλεψιμότητα ή σταθερότητα, έχει σαν αποτέλεσμα να διενεργείται μία περαιτέρω ανάλυση των εξόδων με δύο διαφορετικές μεθόδους: τη μέθοδο των εξόδων κατά είδος και τη μέθοδο της λειτουργίας των εξόδων. Η πρώτη μέθοδος ανάλυσης εφαρμόζεται με την συγκέντρωση των εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων ανάλογα με το είδος στο οποίο ανήκουν (πχ αποσβέσεις, έξοδα μεταφορών, προμήθεια πρώτων υλών, διαφήμιση) και χωρίς να ανακατανεμηθούν στις λειτουργίες του οικονομικού οργανισμού. Αν τα έξοδα αναλυθούν σύμφωνα με τη μέθοδο που εξετάζει τη λειτουργία τους, δηλαδή αναλυθεί το κόστος πωληθέντων ενός οικονομικού οργανισμού τότε τα έξοδα κατατάσσονται ανάλογα με τη λειτουργία τους σε ένα τμήμα του κόστους πωληθέντων πχ στο κόστος διοικητικής λειτουργίας. Με τη χρήση της μεθόδου αυτής, από την μία επιτυγχάνεται καλύτερη πληροφόρηση για τα έξοδα αλλά από την άλλη απαιτείται μεγάλη προσοχή στον διαχωρισμό ώστε να οδηγήσει σε σωστά αποτελέσματα. Κάθε μία από τις μεθόδους ανάλυσης των εξόδων έχει τα δικά της σημαντικά πλεονεκτήματα για τους διάφορους τύπους οικονομικών οντοτήτων που υπάρχουν, επομένως η κάθε διοίκηση επιλέγει την καταλληλότερη μέθοδο ώστε να δοθούν τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα.

❖ Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων η οποία εμφανίζει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ✓ τα συνολικά συγκεντρωτικά έσοδα της περιόδου, με ξεχωριστή παρουσίαση των συνολικών ποσών που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στα δικαιώματα μειοψηφίας,
- ✓ για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8,
- ✓ τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητα τους αυτή, με ξεχωριστή παρουσίαση των εισφορών τους ή των διανομών προς αυτούς και
- ✓ για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε ιδιοκτήτες κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή. Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας οικονομικής οντότητας μεταξύ της αρχής και του τέλους της περιόδου αναφοράς, αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου. Εκτός των μεταβολών που προκύπτουν από συναλλαγές με ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή και το κόστος των συναλλαγών που σχετίζεται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο αντιπροσωπεύει τα συνολικά έσοδα και έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών, που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο εκείνη.

❖ Κατάσταση ταμιακών ροών

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Το Δ.Λ.Π.7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

❖ Σημειώσεις

Οι σημειώσεις

- ✓ παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν
- ✓ γνωστοποιούν πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες δεν παρουσιάζονται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων και
- ✓ παρέχουν πληροφόρηση που δεν παρουσιάζεται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι σημαντική για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών.

Η παρουσίαση των σημειώσεων πρέπει να είναι συστηματική ώστε κάθε στοιχείο μιας οποιαδήποτε οικονομικής κατάστασης να συνδέεται με παραπομπή στην αντίστοιχη σημείωση. Επίσης παρατίθενται με συγκεκριμένο τρόπο ακολουθώντας καθορισμένη σειρά προκειμένου οι αναγνώστες να κατανοούν καλύτερα το περιεχόμενο αλλά και να μπορούν να συγκρίνουν διάφορες οικονομικές καταστάσεις μεταξύ τους. Η σειρά που ακολουθείται είναι η παρακάτω:

- ✓ δήλωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α
- ✓ περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί
- ✓ επεξηγηματικές πληροφορίες για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και συνολικών εσόδων, της ξεχωριστής κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων (εφόσον παρουσιάζεται) και των καταστάσεων μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και ταμιακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλιο και
- ✓ άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:
 - ενδεχόμενες υποχρεώσεις και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις και

- μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου.

Τέλος, σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο ή επιθυμητό να διαφοροποιείται η διάταξη συγκεκριμένων στοιχείων εντός των σημειώσεων. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει σημειώσεις που παρέχουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και να παρουσιάζει τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές ως ένα ξεχωριστό τμήμα των οικονομικών καταστάσεων. (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008)

2.2.5. Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Ο υπ' αριθμόν 4308/2014 είναι ο νόμος που ρυθμίζει τις οικονομικές καταστάσεις στην ελληνική οικονομία. Ρυθμίζει τη σύνταξη και την παρουσίασή τους. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δίνουν ιδιαίτερη σημασία στις αρχές που χαρακτηρίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλαδή στην αρχή της σαφήνειας, του δεδουλευμένου και της συνεχούς δραστηριότητας. Οι παραπάνω αρχές αντικαταστούν την αρχή του ιστορικού κόστους και την αρχή της συντηρητικότητας. Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι οικονομικές οντότητες χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες: α) πολύ μικρές, β) μικρές, γ) μεσαίες και δ) μεγάλες και ανάλογα με το μέγεθός τους συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες είναι α) ο Ισολογισμός, β) η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) η Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης, δ) η Κατάσταση Ταμιακών Ροών και ε) το προσάρτημα. Το νέο νομοθετικό πλαίσιο δεν κάνει λόγο για στην Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης, στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Ένα επιπλέον χαρακτηριστικό είναι πως δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών που ίσχυε. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν έχουν μεγάλη απόκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς περιέχουν

πληθώρα πληροφοριών προς τα στελέχη των εταιριών και τους εξωτερικούς χρήστες.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι οι πληροφορίες που δίνονται από τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βοηθάνε σε μεγάλο βαθμό τους ελεγκτές και κυρίως σε ότι έχει να κάνει με την ελεγκτική μαρτυρία, την επαλήθευση των συναλλαγών, την καταλληλότητα τους και την επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων. Γι' αυτό μετά την ψήφιση του νόμου οι απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συγκλίνουν σε αυτές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014 «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟ 4308 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»)

2.3 Ορθολογική αποτύπωση οικονομικών δεδομένων

2.3.1 Πληροφορίες που δίνονται από τις οικονομικές καταστάσεις

Κύριος σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η εξαγωγή πληροφοριών σχετικά με:

- ✓ Τη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Στον Ισολογισμό αποτυπώνονται οι πληροφορίες που δίνονται σχετικά με την οικονομική θέση της οντότητας. Μέσα από τον Ισολογισμό παρακολουθείται η ικανότητα και η πορεία της οντότητας σε ότι αφορά την διαχείριση των οικονομικών της πόρων και ο βαθμός στον οποίο ανταποκρίνεται ως προς τις υποχρεώσεις της.

- ✓ Την αποδοτικότητα της οντότητας.

Η οικονομική κατάσταση που απεικονίζει τις πληροφορίες για την αποδοτικότητα της οντότητας είναι τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Από την ανάλυση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται η εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές από τους χρησιμοποιούμενους πόρους.

- ✓ Τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στις καταστάσεις των Ταμιακών Ροών και των μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

Το Δ.Λ.Π. 1 αποτελεί τη βάση για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και τη συγκρισιμότητα μεταξύ των διαφορών των οντοτήτων. Καθώς επίσης καθορίζει τις αρχές με τις οποίες συντάσσονται και τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται στο κοινό (Bradbury, 2003).

2.3.2 Αρχές που διέπουν οι οικονομικές καταστάσεις

- ❖ Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.)

Με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. επιτυγχάνεται οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Οι σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. θα πρέπει να γνωστοποιείται και να είναι καθολική. Σε περίπτωση που παρατηρούνται αποκλίσεις θα πρέπει η οντότητα να προβαίνει σε γνωστοποιήσεις εξηγώντας τους λόγους της παρέκκλισης, την οικονομική επίπτωση στα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων και το γεγονός ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π. με εξαίρεση την συγκεκριμένη παρέκκλιση. Μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. και προϋποθέτει τρία βασικά στοιχεία:

- ✓ Η οντότητα επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 « Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».
- ✓ Η οντότητα παρουσιάζει πληροφόρηση που περιλαμβάνει και λογιστικές πολιτικές κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση.

- ✓ Η οντότητα παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής, έτσι ώστε να κατακτήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας (Γρηγοράκος, 2004).

❖ Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να εκκαθαρίσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει κάθε συναλλαγή ή εάν δεν έχει εναλλακτική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Κατά την εκτίμηση για το αν συντρέχει η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας εξαρτάται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση (Ιγνατιάδης, 2000).

❖ Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου

Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, εξαιρουμένων πληροφοριών για τις ταμιακές ροές, χρησιμοποιώντας τη βάση

του δεδουλευμένου, δηλαδή τη λογιστική λογική της καταγραφής των εσόδων ή των εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής χρήσης που πραγματοποιήθηκαν τυπικά, ανεξάρτητα από την χρονική στιγμή είσπραξης ή πληρωμής (Γκινόγλου, 2005).

❖ Σημαντικότητα και συγκέντρωση

Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα. Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζουν συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στις καταστάσεις εκείνες είτε στο προσάρτημα. Ένα στοιχείο το οποίο δεν είναι επαρκώς σημαντικό ενδέχεται να μην απαιτείται να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένα, αλλά να πρέπει ωστόσο να αναφερθεί στις σημειώσεις. Μια οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τη συγκεκριμένη γνωστοποίηση που απαιτεί ένα Δ.Π.Χ.Α. εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική (Ιγνατιάδης, 2000).

❖ Συμψηφισμός στοιχείων

Είναι απαραίτητο τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα να απεικονίζονται ξεχωριστά και να μην συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία. Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο αφού ληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα.

❖ Συχνότητα αναφορών

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων τουλάχιστον ετησίως. Όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει το τέλος της

περιόδου αναφοράς της και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μιας περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

- ✓ το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και
- ✓ το γεγονός ότι ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

Συνήθως, μια οικονομική οντότητα καταρτίζει με συνέπεια οικονομικές καταστάσεις για περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οικονομικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση παραδείγματος χάρη για μια περίοδο 52 εβδομάδων. Το Πρότυπο δεν αποκλείει την πρακτική αυτή.

❖ Συγκριτική πληροφόρηση

Εκτός όταν ένα Δ.Π.Χ.Α. επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Μια οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί συγκριτικές πληροφορίες θα παρουσιάζει, κατ' ελάχιστον, δύο καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο από κάθε μία από τις άλλες καταστάσεις και τις σχετικές σημειώσεις. Όταν η οικονομική οντότητα τροποποιεί την παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, ανακατατάσσει τα συγκριτικά ποσά εκτός αν αυτό είναι ανέφικτο. Όταν η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει συγκριτικά ποσά, θα γνωστοποιεί:

- ✓ το είδος της ανακατάταξης,
- ✓ το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορίας στοιχείων που ανακατατάσσεται και
- ✓ τους λόγους της ανακατάταξης.

Όταν είναι ανέφικτο να ανακαταταχθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- ✓ τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η ανακατάταξη και
- ✓ το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν ανακαταταχθεί τα ποσά.

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο.

❖ Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο εκτός αν:

- ✓ μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων της, κάποια άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν περισσότερο κατάλληλη για την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του Δ.Λ.Π. 8
- ✓ ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στη παρουσίαση.
- ✓ η οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνο εάν η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση περισσότερο χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η διαφοροποίηση γίνεται μόνο εάν η νέα δομή πρόκειται να συνεχιστεί και το όφελος από τη νέα παρουσίαση είναι φανερό. Στη περίπτωση αυτή η επιχείρηση επαναταξινομεί και τη συγκριτική πληροφόρησή της (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008).

2.3.3 Δημιουργική Λογιστική

Με τον όρο δημιουργική λογιστική (creative accounting) εννοούμε την σκόπιμη παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων (Βελέντζας,2013). Αντίστοιχα, ο όρος αναφέρεται στην εκμετάλλευση των αδυναμιών των λογιστικών κανόνων και νόμων ή ακόμα και τη παραβίαση αυτών, με σκοπό την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όχι ορθά, αλλά όπως συμφέρει κάθε φορά την επιχείρηση να εμφανίζονται (Baralexis, 2004). Επίσης, ο Jameson 1988, διατυπώνει την άποψη ότι «η λογιστική διαδικασία αποτελείται από την ενασχόληση με πολλά και ποικίλα ζητήματα ελεύθερης κρίσης της επίλυσης αντικρουόμενων προσεγγίσεων για τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών. Αυτή ακριβώς η ευέλικτη διαδικασία που παρέχει στον λογιστή τη δυνατότητα διαχείρισης, εξαπάτησης, ψευδούς καταχώρησης και παρουσίασης των διάφορων στοιχείων ονομάζεται Δημιουργική Λογιστική».

Να σημειωθεί πως δεν υπάρχει ακριβής όρος ώστε να περιγραφθεί ο όρος δημιουργική λογιστική γι' αυτό οι σχετικοί όροι που χρησιμοποιούνται συνηθέστερα στην διεθνή λογιστική βιβλιογραφία είναι οι ακόλουθοι:

- Creative Accounting
- Income Smoothing Aggressive Accounting
- Earnings Management
- Earnings Smoothing
- Financial Engineering Accounts Manipulation
- The Numbers Game
- Accounting Alchemy

Η δημιουργική λογιστική μπορεί να διακριθεί σε δύο κύριες κατηγορίες:

- ✓ Θεμιτή δημιουργική λογιστική - εκμεταλλεύεται τα κενά στους υφιστάμενους λογιστικούς κανόνες και νόμους για να μεγαλώσει συνήθως το παρουσιαζόμενο απο την οικονομική μονάδα αποτέλεσμα
- ✓ Αθέμιτη δημιουργική λογιστική - καταστρατηγεί και παραβιάζει τους υφιστάμενους λογιστικούς κανόνες και νόμους, στρεβλώνει τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις και παραπληροφορεί το επενδυτικό κοινό (Βελέντζας, 2013).

Σύμφωνα με τον Καζαντζή (2006), οι λόγοι ύπαρξης της Δημιουργικής Λογιστικής αναζητούνται τόσο στους γενικότερους όρους της λειτουργίας της αγοράς, όσο και στη λειτουργία της ίδιας της οντότητας, γι' αυτό κατατάσσονται σε πέντε γενικές κατηγορίες:

- ✓ Λόγοι σχετικοί με την λειτουργία της κεφαλαιαγοράς
 - Χρηματοδότηση από τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, δηλαδή τα θετικά οικονομικά στοιχεία βοηθούν στην αξιολόγηση των αιτημάτων για χρηματοδότηση από τους πιστωτές.
 - Διατήρηση θετικής τάσης στα ετήσια οικονομικά αποτελέσματα μιας επιχείρησης, ιδιαίτερα όταν είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο με αποτέλεσμα να έχει θετικό αντίκτυπο στη διαπραγμάτευση της μετοχής της.
 - Άντληση κεφαλαίων από το Χρηματιστήριο Αξιών, σκοπός είναι να επιτευχθεί υψηλότερη τιμή αγοράς στις μετοχές τους όταν προχωράνε σε έκδοση και διάθεση στο αγοραστικό κοινό νέες μετοχές.
 - Πίεση από τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές της αγοράς, θέλοντας να πετύχουν θετική πρόβλεψη από τους αναλυτές για τα ετήσια αποτελέσματα της επιχείρησής τους.
 - Επιχειρηματικός ανταγωνισμός, θέλοντας να εδραιωθούν και να διεισδύσουν στην αγορά όσο περισσότερο γίνεται.
 - Οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές των επιχειρήσεων, η επιχείρηση σκοπό έχει να αποκτήσει μεγαλύτερο μερίδιο σε περίπτωση εξαγοράς ή συγχώνευσης μεταξύ των επιχειρήσεων.
 - Μερισματική πολιτική της επιχείρησης, ώστε οι μέτοχοι να κρατήσουν τα μερίδια τους στα ίδια επίπεδα σε βάθος χρόνου.

- ✓ Λόγοι σχετικοί με συμβατικές υποχρεώσεις της επιχείρησης
 - Δανειακές συμβάσεις, σκοπός είναι η παραπλάνηση των δανειστών, ώστε να γίνουν δεκτά τα αιτήματα για χρηματοδότηση.

- Αμοιβές της διοίκησης, τα στελέχη της διοίκησης έχουν προσωπικό οικονομικό συμφέρον.
- ✓ Λόγοι σχετικοί με την συμπεριφορά των μελών της διοίκησης
 - Προαγωγές στην ιεραρχική πυραμίδα, η σταθερή πορεία συνδράμει στην αναρρίχηση της ιεραρχικής πυραμίδας των στελεχών της επιχείρησης.
 - Διατήρηση διοικητικής θέσης ενός manager, τα θετικά αποτελέσματα οδηγούν στην καταξίωση και την εδραίωση ενός διευθυντικού στελέχους.
- ✓ Λόγοι που σχετίζονται με το ρυθμιστικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων
 - Ρυθμιστικό πλαίσιο του κλάδου που ανήκει η επιχείρηση, η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις και τα όρια που θέτει ο κλάδος στον οποίο ανήκει και να μην παρεκκλίνει από αυτά.
 - Προσπάθεια φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων, η μείωση των κερδών οδηγεί στη μείωση του φόρου.
- ✓ Λόγοι σχετική με την επιχειρησιακή κουλτούρα
 - Βραχυπρόθεσμος προσανατολισμός, τα στελέχη δεν δίνουν προσοχή στην σταδιακή επίτευξη των μακροπρόθεσμων στόχων που έχουν τεθεί από την αρχή, αλλά προτιμούν τα θετικά αποτελέσματα των βραχυπρόθεσμων στόχων.
 - Μη ρεαλιστικοί προϋπολογισμοί και σχέδια δράσης, όταν τα στελέχη της επιχείρησης δεν μπορούν να πετύχουν τους στόχους που έχουν τεθεί.

2.4. Ποιότητα παρεχόμενων πληροφοριών

2.4.1. Έννοια και Ανάλυση

Ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες. Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα.

✓ Κατανοητότητα

Μια ουσιώδης ιδιότητα των παρεχόμενων με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών είναι ότι αυτές είναι αμέσως κατανοητές από τους χρήστες. Για τον σκοπό αυτό, οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια. Όμως, οι πληροφορίες γύρω από περίπλοκα θέματα, που πρέπει να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω της συνάφειας τους για τις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, δεν πρέπει να αποκλείονται για το λόγο και μόνο ότι μπορεί να είναι πολύ δύσκολο να κατανοηθούν από ορισμένους χρήστες.

✓ Συνάφεια

Για να είναι χρήσιμες, οι πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της συνάφειας, όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Ο προγνωστικός και ο επιβεβαιωτικός ρόλος των πληροφοριών είναι αλληλένδετοι. Για παράδειγμα, πληροφορίες για το τρέχον επίπεδο και τη δομή του κατεχόμενου χαρτοφυλακίου έχουν αξία για τους χρήστες, όταν αυτοί προσπαθούν να προβλέψουν την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να επωφεληθεί των ευκαιριών και την ικανότητα της να αντιδρά σε αντίξοες καταστάσεις. Οι ίδιες πληροφορίες παίζουν έναν επιβεβαιωτικό ρόλο σχετικά με προηγούμενες προβλέψεις, όπως για παράδειγμα, τον τρόπο με τον οποίο

θα διαρθρωνόταν η οικονομική οντότητα ή το αποτέλεσμα προγραμματισμένων δραστηριοτήτων.

Πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση και την παρελθούσα αποδοτικότητα χρησιμοποιούνται συχνά ως βάση για την πρόγνωση της μελλοντικής οικονομικής θέσης και αποδοτικότητας, καθώς και άλλων θεμάτων για τα οποία οι χρήστες ενδιαφέρονται άμεσα, όπως οι πληρωμές μερισμάτων και μισθών, διακυμάνσεις των τιμών των χρεογράφων και η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της καθώς καθίστανται ληξιπρόθεσμες. Για να έχουν προγνωστική αξία, οι πληροφορίες δεν χρειάζεται να έχουν τη μορφή μιας ρητής πρόβλεψης. Η δυνατότητα πρόγνωσης από τις οικονομικές καταστάσεις διευρύνεται ωστόσο από τον τρόπο με τον οποίο παρατίθενται οι πληροφορίες για προηγούμενες συναλλαγές και γεγονότα. Για παράδειγμα, η προγνωστική αξία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων αυξάνεται, αν ασυνήθη και σπάνια στοιχεία εσόδων ή εξόδων γνωστοποιούνται ιδιαίτερως.

✓ Σημαντικότητα

Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και την σημαντικότητα τους. Σε μερικές περιπτώσεις, η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφεια τους. Για παράδειγμα, η απεικόνιση ενός νέου τομέα μπορεί να επηρεάσει την εκτίμηση των κινδύνων και των δυνατοτήτων που αντιμετωπίζει η οικονομική οντότητα, ανεξάρτητα από τη σημαντικότητα των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν από τον νέο τομέα κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς. Σε άλλες περιπτώσεις έχουν σημασία, τόσο η φύση, όσο και η σημαντικότητα των πληροφοριών για παράδειγμα, τα ποσά των αποθεμάτων που τηρούνται σε καθεμία από τις κύριες κατηγορίες που είναι κατάλληλες για την οικονομική οντότητα.

Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις, αν η παράλειψη τους ή η κακή διατύπωση τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, που κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της

πληροφορίας. Έτσι, η σημαντικότητα αποτελεί το κριτήριο ή σημείο αποκοπής, παρά το βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει αυτή η πληροφόρηση, προκειμένου να είναι χρήσιμη.

✓ Αξιοπιστία

Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της αξιοπιστίας όταν είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες μπορούν να βασίζονται σε αυτές ότι παρουσιάζουν πιστά αυτό που σκόπευαν ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν.

Οι πληροφορίες μπορεί να είναι συναφείς, αλλά αρκετά αναξιόπιστες στη φύση ή στην παρουσίαση τους, ώστε η αναγνώριση τους πιθανόν να παραπλανεί. Για παράδειγμα, αν η εγκυρότητα και το ποσό μιας επίδικης απαίτησης για ζημίες αμφισβητούνται, μπορεί να μην είναι αρμόζον για την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ολόκληρο το ποσό της απαίτησης στον ισολογισμό, παρότι θα μπορούσε κατάλληλα να γνωστοποιήσει το ποσό και τις συνθήκες της απαίτησης.

✓ Διαβεβαίωση με καλή πίστη

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν. Έτσι, για παράδειγμα, ένας ισολογισμός πρέπει να παρουσιάζει πιστά τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα, που καταλήγουν σε περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας, κατά την ημερομηνία αναφοράς και τα οποία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

Οι περισσότερες οικονομικές πληροφορίες υπόκεινται σε σχετικό κίνδυνο να μην παρουσιάσουν σωστά αυτά που σκοπεύουν να απεικονίσουν. Αυτό δεν οφείλεται σε προκατάληψη, αλλά μάλλον σε έμφυτες δυσκολίες είτε κατά την αναγνώριση των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων που πρέπει να ποσοτικοποιηθούν, είτε κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή τεχνικών επιμέτρησης και παρουσίασης, που δίνουν το μήνυμα ότι αντιπροσωπεύουν αυτές τις συναλλαγές και τα γεγονότα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η

επιμέτρηση των οικονομικών επιδράσεων των στοιχείων θα μπορούσε να είναι τόσο αβέβαιη, ώστε οι οικονομικές οντότητες, γενικά, δε θα τα αναγνώριζαν στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, μολονότι οι περισσότερες οικονομικές οντότητες δημιουργούν εσωτερικώς υπεραξία με την πάροδο του χρόνου, είναι συνήθως δύσκολο να αναγνωρισθεί και να επιμετρηθεί βάσιμα η υπεραξία αυτή. Σε άλλες περιπτώσεις, όμως, μπορεί να είναι απαραίτητο να αναγνωρίζουν στοιχεία και να γνωστοποιούν τον κίνδυνο λάθους που εμπεριέχεται στην αναγνώριση και την επιμέτρηση τους.

✓ Ουσία πάνω από τον τύπο

Οι πληροφορίες αν πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν να παρουσιάσουν, είναι αναγκαίο να αποδίδονται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα τους και όχι μόνο με τη νομική τους μορφή. Η ουσία των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων δεν συμπίπτει πάντοτε με αυτό που είναι προφανές από το νομικό ή το σχεδιασμένο τύπο τους. Για παράδειγμα, μία οικονομική οντότητα μπορεί να εκποιήσει ένα περιουσιακό στοιχείο σε τρίτους με τέτοιο τρόπο, που τα δικαιολογητικά να εμφανίζουν ότι μεταφέρεται η νόμιμη ιδιοκτησία στους τρίτους. Παρόλα αυτά, μπορεί να υπάρχουν συμφωνίες που να εξασφαλίζουν ότι η οικονομική οντότητα συνεχίζει να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καταχώρηση της πώλησης δε θα αντιπροσώπευε πιστά τη γενόμενη συναλλαγή (αν πράγματι υπήρξε τέτοια συναλλαγή).

✓ Ουδετερότητα

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες, δηλαδή, απαλλαγμένες από προκαταλήψεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν, με την επιλογή ή την παρουσίαση πληροφοριών, επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα ή έκβαση.

✓ Σύνεση

Οι καταρτίζοντες τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να συμβιβαστούν με τις αβεβαιότητες, οι οποίες αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις, όπως η εισπραξιμότητα των επισφαλών απαιτήσεων, η πιθανή ωφέλιμη ζωή των βιομηχανικών εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού και ο αριθμός των αξιώσεων από δοθείσες εγγυήσεις, που μπορεί να ανακύψουν. Τέτοιες αβεβαιότητες αναγνωρίζονται με τη γνωστοποίηση της φύσης και της έκτασης τους και με την επίδειξη σύνεσης κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που εμπεριέχεται στην άσκηση των κρίσεων, που απαιτούνται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, έτσι που τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα δεν υπερεκτιμώνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποεκτιμώνται. Η επίδειξη σύνεσης δεν επιτρέπει, για παράδειγμα, τη δημιουργία αφανών αποθεματικών ή υπερβολικών προβλέψεων, την εσκεμμένη υποεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ή των εσόδων ή την εσκεμμένη υπερεκτίμηση υποχρεώσεων ή εξόδων, γιατί οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα ήταν ουδέτερες και συνεπώς, δεν θα είχαν την ιδιότητα της αξιοπιστίας.

✓ Πληρότητα

Για να είναι αξιόπιστες, οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις μέσα στα όρια της σημαντικότητας και του κόστους. Μια παράλειψη μπορεί να καθιστά τις πληροφορίες εσφαλμένες ή παραπλανητικές και έτσι, αναξιόπιστες και ανεπαρκείς ως προς τη συνάφεια τους.

✓ Συγκρισιμότητα

Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας διαχρονικά για να εντοπίσουν τις τάσεις στη χρηματοοικονομική θέση και αποδοτικότητα της. Οι χρήστες πρέπει επίσης να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων οικονομικών οντοτήτων για να εκτιμήσουν τη σχετική χρηματοοικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση. Συνεπώς, η

επιμέτρηση και η απεικόνιση των οικονομικών επιδράσεων όμοιων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο συστηματικό, διαχρονικά μέσα στην οικονομική οντότητα, όσο και στις διαφορετικές οικονομικές οντότητες.

Σημαντικό επακόλουθο του ποιοτικού χαρακτηριστικού της συγκρισιμότητας είναι ότι οι χρήστες πληροφορούνται για τις λογιστικές πολιτικές, που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, για τυχόν μεταβολές των πολιτικών αυτών και για τις συνέπειες τέτοιων μεταβολών. Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να εντοπίζουν τις διαφορές μεταξύ των λογιστικών πολιτικών για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, που χρησιμοποιήθηκαν από την ίδια οικονομική οντότητα από περίοδο σε περίοδο, καθώς και από διαφορετικές οικονομικές οντότητες. Η συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που συμπεριλαμβάνει τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν από την οικονομική οντότητα, βοηθά να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα.

Η ανάγκη για συγκρισιμότητα δεν πρέπει να συγχέεται με απλή ομοιομορφία και δεν πρέπει να καθίσταται εμπόδιο στην εισαγωγή βελτιωμένων λογιστικών προτύπων. Δεν είναι σωστό για μια οικονομική οντότητα να συνεχίζει να τηρεί τη λογιστική κατά τον ίδιο τρόπο για μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός, αν η εφαρμοζόμενη πολιτική δεν έχει παράλληλα και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνάφειας και της αξιοπιστίας. Επίσης, δεν είναι σωστό για μια οικονομική οντότητα να μη μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές της, όταν υπάρχουν εναλλακτικά άλλες περισσότερες συναφείς και αξιόπιστες.

Επειδή οι χρήστες επιθυμούν να συγκρίνουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας διαχρονικά, είναι σημαντικό οι οικονομικές καταστάσεις να εμφανίζουν τις αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους (<https://www.e-forologia.gr>).

2.5. Προφίλ του κλάδου Τροφίμων και Ποτών

Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση του 2017 του Ιδρύματος Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών η ελληνική Βιομηχανία Τροφίμων και Ποτών είναι μία από τους πιο σημαντικούς κλάδους του δευτερογενή τομέα της εγχώριας οικονομίας και μία από τις κινητήριες δυνάμεις της ελληνικής μεταποίησης με τις εξελίξεις της να επηρεάζουν στο σύνολο την ελληνική παραγωγή. Διαθέτει τις προϋποθέσεις ώστε να παραμείνει βασικός μοχλός ανάπτυξης στη χώρα λόγω της ανταγωνιστικότητας, της εξωστρέφειας και της δυναμικότητας που κατέχει έναντι των Βαλκανίων και της Ευρώπης. Σημαντικό ρόλο κατέχει η ελληνική ποιότητα των προϊόντων, το ελληνικό brand name και η οργανωμένη προώθηση των προϊόντων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι ο αποτελεσματικός συντονισμός και η στενότερη συνεργασία των εκπροσώπων του κλάδου έχουν συμβάλει στην βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας στην προσπάθεια προβολής των ελληνικών προϊόντων και στην επιλογή της σωστής στρατηγικής γενικότερα. Τέλος, η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των ελληνικών προϊόντων τροφίμων είναι αποτέλεσμα της ταχύτατης βελτίωσης του ανθρώπινου δυναμικού αλλά και εξέλιξής του με τις νέες τεχνολογίες, τις καινοτόμες ιδέες και τα προϊόντα έρευνας και ανάπτυξης. Έτσι ανταποκρίνεται στις νέες απαιτήσεις στο πλαίσιο του διεθνή ανταγωνισμού.

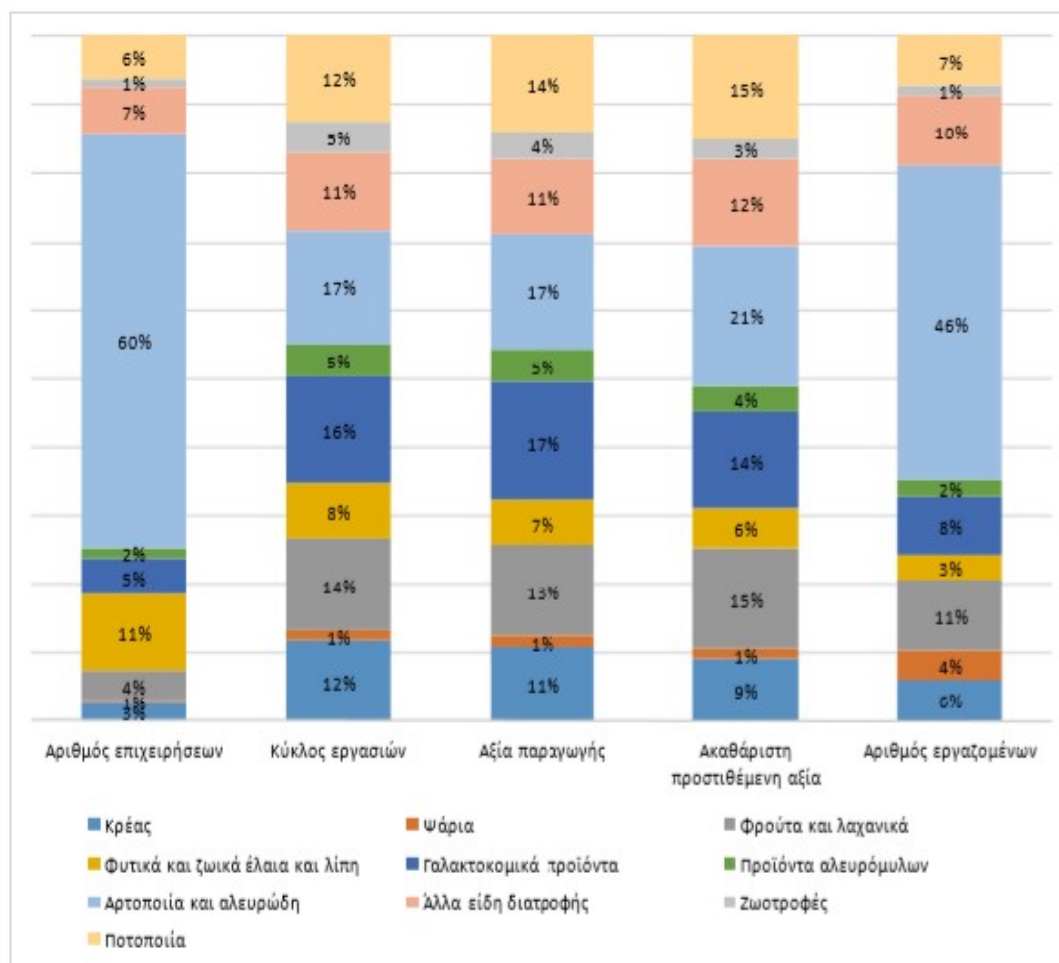
Η εγχώρια Βιομηχανία τροφίμων καλύπτει το 1/4 (26,4%) του συνόλου των επιχειρήσεων της ελληνικής μεταποίησης, γεγονός που την κατατάσσει πρώτη ανάμεσα στους κλάδους της μεταποίησης, με τα Μεταλλικά προϊόντα (14,3%) και τα Είδη ένδυσης (7,2%) να ακολουθούν. Ταυτόχρονα, συνιστά και το μεγαλύτερο εργοδότη της εγχώριας μεταποίησης, αφού σε αυτήν απασχολείται επίσης το 1/3 του συνόλου των απασχολούμενων, έναντι ενός 6,1% στα Μεταλλικά προϊόντα και 5,9% στα Είδη ένδυσης. Η παρουσία του τομέα είναι επίσης θεμελιώδους σημασίας υπό καθαρά οικονομικούς όρους, αφού βρίσκεται ανάμεσα στους πρώτους κλάδους της μεταποίησης, με την αξία παραγωγής να αγγίζει το 24,3%, την ακαθάριστη προστιθέμενη αξία να αγγίζει το 24,6%, ενώ καταλαμβάνει την πρώτη θέση και σε όρους κύκλου

εργασιών (σχεδόν 25,2%, με δεύτερο τον Οππάνθρακα και προϊόντα διύλισης με 24,8%).

Στον παρακάτω πίνακα, ως προς την κατανομή των υποκλάδων των Τροφίμων και Ποτών με βάση τα διαρθρωτικά χαρακτηριστικά που εξετάζονται, προκύπτουν τα εξής:

- ✓ Στην ακαθάριστη προστιθέμενη αξία ξεχωρίζει η Αρτοποιία και τα αλευρώδη με το μεγαλύτερο ποσοστό της σχετικής κατανομής (21%), τα Φρούτα και λαχανικά και τα Ποτά (από 15%), ενώ την τρίτη θέση καταλαμβάνουν τα Γαλακτοκομικά (14%).
- ✓ Σχετικά με την αξία παραγωγής, το σημαντικότερο μερίδιο της σχετικής κατανομής κατέχουν η Αρτοποιία και τα αλευρώδη και τα Γαλακτοκομικά (από 17%), ενώ ακολουθούν τα Ποτά (14%) και τα Φρούτα και λαχανικά (13%).
- ✓ Στον αριθμό των επιχειρήσεων του κλάδου, το μεγαλύτερο μερίδιο έχει η Αρτοποιία και τα αλευρώδη (60%), ενώ ακολουθούν τα Έλαια και λίπη (11%), τα Άλλα είδη διατροφής (7%) και τα Γαλακτοκομικά προϊόντα (5%).
- ✓ Όσον αφορά τον κύκλο εργασιών, το υψηλότερο μερίδιο κατέχουν η Αρτοποιία και αλευρώδη (17%) και τα Γαλακτοκομικά προϊόντα (16%), με τα Φρούτα και λαχανικά να ακολουθούν (14%).
- ✓ Ως προς τον αριθμό των εργαζομένων, η Αρτοποιία και τα αλευρώδη (46%) έρχονται πρώτα στη σχετική κατάταξη, δεύτερα τα Φρούτα και λαχανικά (11%) και ακολουθούν τα Άλλα είδη διατροφής (10%).
- ✓ Τέλος, σε σχέση με παραγωγικότητα εργασίας, οι Ζωοτροφές καταγράφουν την υψηλότερη επίδοση (53,3 ευρώ ανά εργαζόμενο), ενώ ακολουθούν τα Ποτά (52,6 ευρώ ανά εργαζόμενο), τα Γαλακτοκομικά προϊόντα (43,9 ευρώ ανά εργαζόμενο) καθώς και τα Προϊόντα αλευρόμυλων (36,1 ευρώ ανά εργαζόμενο) (100%)

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΥΠΟΚΛΑΔΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ, ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

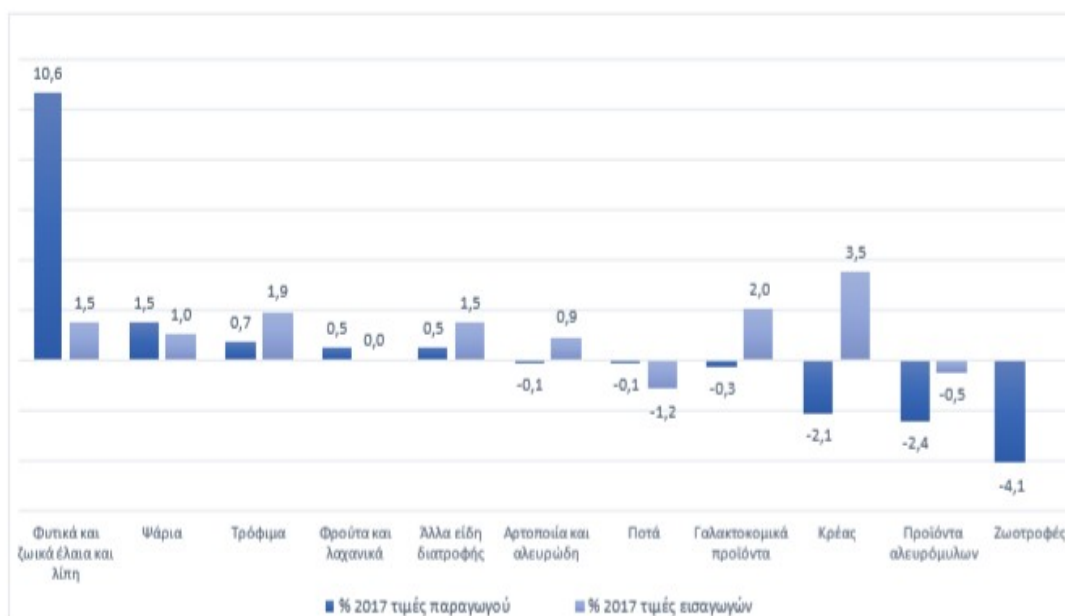


Πηγή: Eurostat, Structural Business Statistics; ΕΕΔ-ΕΛ.ΣΤΑΤ., Επεξεργασία IOBE τρόφιμα και ποτά = 100%

*Επισημαίνεται, τα πιο πρόσφατα διαθέσιμα διαρθρωτικά στοιχεία για τους υποκλάδους των τροφίμων της έρευνας Structural Business Statistics της Eurostat αφορούν το 2015.

Ακόμη, από τη σύγκριση των μεταβολών των τιμών παραγωγού και των τιμών εισαγωγών στην Ελλάδα το 2017 σε σχέση με το 2016, προκύπτει ότι οι μεταβολές στις τιμές εισαγωγών στα Τρόφιμα και τα Ποτά είναι υψηλότερες σε σχέση με τις μεταβολές στις τιμές παραγωγού. Ενώ σε 6 κλάδους των τροφίμων (συμπεριλαμβανομένων και των Ποτών), οι τιμές παραγωγού καταγράφουν μείωση το 2017, οι τιμές παραγωγού μειώνονται μόνο σε 2 εξ αυτών, στα Ποτά και τα Προϊόντα αλευρομύλων, με τη μείωση να είναι μικρότερη σε σχέση με τις τιμές παραγωγού. Τα Ψάρια και τα Φρούτα είναι οι μόνοι κλάδοι που παρουσιάζουν θετικές μεταβολές στις τιμές παραγωγού ελαφρώς μεγαλύτερες σε σχέση με τις τιμές εισαγωγών.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΕΤΗΣΙΕΣ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΤΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ ΤΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

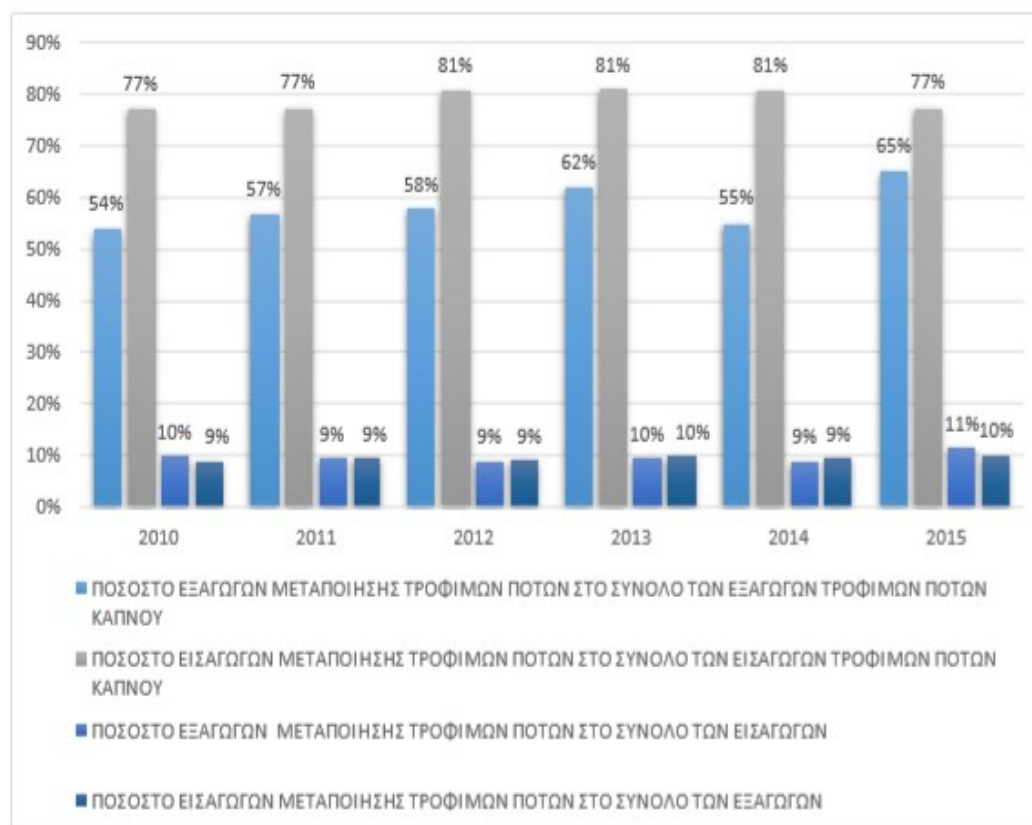


Πηγή: Eurostat, Short term Business Statistics, Επεξεργασία IOBE

Τέλος, στο παρακάτω διάγραμμα αποτυπώνονται τα ποσοστά των εξαγωγών και των εισαγωγών της μεταποίησης των τροφίμων και ποτών, αφενός ως προς το σύνολο τροφίμων ποτών και καπνού και αφετέρου ως προς το σύνολο των εμπορεύσιμων αγαθών της χώρας. Έτσι, οι εξαγωγές στα μεταποιημένα τρόφιμα και ποτά αποτελούν πάνω από τα 2/3 των εξαγωγών (από 55% το 2014) στο σύνολο των εξαγώγιμων τροφίμων και ποτών το 2015, καταγράφοντας έτσι το μεγαλύτερο ποσοστό της περιόδου 2010-2015. Το αντίστοιχο ποσοστό εισαγόμενων μεταποιημένων τροφίμων και ποτών στο σύνολο των τροφίμων έχει μειωθεί στο 77% (από 81% το 2014). Στο σύνολο των εξαγωγών της μεταποίησης, τα μεταποιημένα τρόφιμα και ποτά αποτελούν το 11% το 2015 (από 9% το 2014), ενώ στο σύνολο των εισαγωγών το 10% (από 9% το 2014). Περνώντας στους βασικούς κλάδους τροφίμων και ποτών, τα επεξεργασμένα φρούτα και λαχανικά και τα έλαια και λίπη παρουσιάζουν πλεονασματικό εμπορικό ισοζύγιο το 2015. Συγκεκριμένα, το πλεόνασμα στα έλαια και λίπη φθάνει τα €397 εκατ. (από έλλειμμα της τάξης των €21 εκατ. το 2014) και στα φρούτα και λαχανικά τα €390 εκατ. (από €380 εκατ. το 2014). Οι υπόλοιποι κλάδοι καταγράφουν εμπορικό έλλειμμα το 2015, το οποίο όμως έχει μειωθεί σε όλους σε σχέση με το 2014. Το υψηλότερο έλλειμμα παρουσιάζει και πάλι ο κλάδος επεξεργασμένου κρέατος,

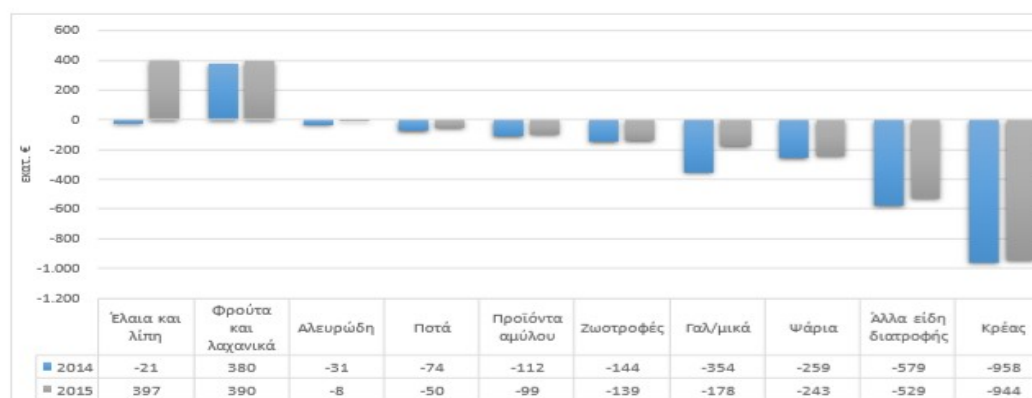
φθάνοντας τα €944 εκατ., έχοντας όμως μειωθεί σε σχέση με το 2014. Από τους υπόλοιπους υποκλάδους, τα σχετικά ελλειμματικά εμπορικά ισοζύγια είναι υψηλότερα στα άλλα είδη διατροφής, τα γαλακτοκομικά προϊόντα και τα επεξεργασμένα ψάρια.

ΕΙΚΟΝΑ 3: ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ



Πηγή: Eurostat, Prodcom,-exports-imports, International trade Επεξεργασία ΙΟΒΕ.

ΕΙΚΟΝΑ 4: ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΥΠΟΚΛΑΔΩΝ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ (εκατ.€). 2014



Πηγή: Eurostat, Prodcom,-exports-imports, Επεξεργασία ΙΟΒΕ

Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία έρευνας

3.1. Έννοια και είδη έρευνας

Σύμφωνα με τον (Ζαφειρόπουλο, 2005) με τη λέξη μεθοδολογία εννοούμε ένα ολοκληρωμένο σύνολο διαδικασιών και μεθόδων που μπορούν να εφαρμοστούν από έναν επιστήμονα προκειμένου αυτός να διεξάγει μία ερευνητική διαδικασία. Η μεθοδολογία περιλαμβάνει ορθολογικές τεχνικές και διαδικασίες που πραγματοποιούνται με λογικά βήματα, συνδέονται μεταξύ τους και αποσκοπούν να επιλύσουν και να πραγματευτούν ένα πρόβλημα στο σύνολό του.

Με τη λέξη έρευνα εννοούμε την παραγωγή πρωτότυπων αποτελεσμάτων μέσω της συστηματικής, ορθολογικής και επιστημονικής αναζήτησης. Η επιστημονική έρευνα επιτρέπει το συνεχή και πλήρη έλεγχο από εξωτερικούς κριτές και λύνει με τη λογική διάφορα προβλήματα που εμφανίζονται στην πορεία. Η επιστημονική έρευνα χαρακτηρίζεται από τη σημαντική ιδιότητα της επαναληψιμότητας. Θα πρέπει, δηλαδή, κάποιος επιστήμονας που έχει τις γνώσεις και τα στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στην αρχική έρευνα, να μπορεί να επαναλάβει ολόκληρη τη διαδικασία και να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα.

Διακρίνονται τρία είδη ερευνών:

- Οι περιγραφικές
- Οι βιβλιογραφικές
- Οι έρευνες που μέσω μίας μεθοδολογίας αποσκοπούν να ελέγξουν κάποιες υποθέσεις

Στο πρώτο είδος ερευνών διακρίνουμε:

1. Μελέτες περίπτωσης (case studies)
2. Διαχρονικές έρευνες
3. Συγκριτικές
4. Επισκοπήσεις και δημοσκοπήσεις (surveys) και
5. Εργαστηριακά πειράματα

Στο τρίτο είδος, στις έρευνες που έχουν ως σκοπό να ανακαλύψουν καινούρια γνώση μέσω μίας αυστηρής επαγωγικής επιστημονικής μεθόδου, εργαζόμαστε ως εξής:

1. Δημιουργούμε μία ή περισσότερες υποθέσεις.
2. Προσαρμόζουμε τις υποθέσεις στην πραγματικότητα εκφράζοντας και μεταφράζοντας πώς αυτές οι υποθέσεις προσαρμόζονται στην πραγματικότητα.
3. Ελέγχουμε τις υποθέσεις συλλέγοντας τα κατάλληλα δεδομένα. Η ανάλυση μπορεί να είναι ποσοτική ή ποιοτική.

Οι έρευνες επίσης χωρίζονται

- ❖ σε διερευνητικές, που δεν καθοδηγούνται από κάποια υπόθεση εργασίας,
- ❖ και σε επιβεβαιωτικές που βασίζονται σε κάποια θεωρία, την οποία και ελέγχουν στην πρακτικής της εφαρμογή.

Έρευνα επίσης μπορεί να είναι και η απόδοση ενός ή πολλών επιστημονικών κειμένων ή η ερμηνεία τους, μια βιβλιογραφική μελέτη ή μια συνθετική μελέτη. Σε κάθε περίπτωση η διάκριση εξαρτάται από τη μεθοδολογία που πρόκειται να ακολουθηθεί για την εκπόνηση της εργασίας.

Κεφάλαιο 4: Ανάλυση έρευνας και Σχολιασμός

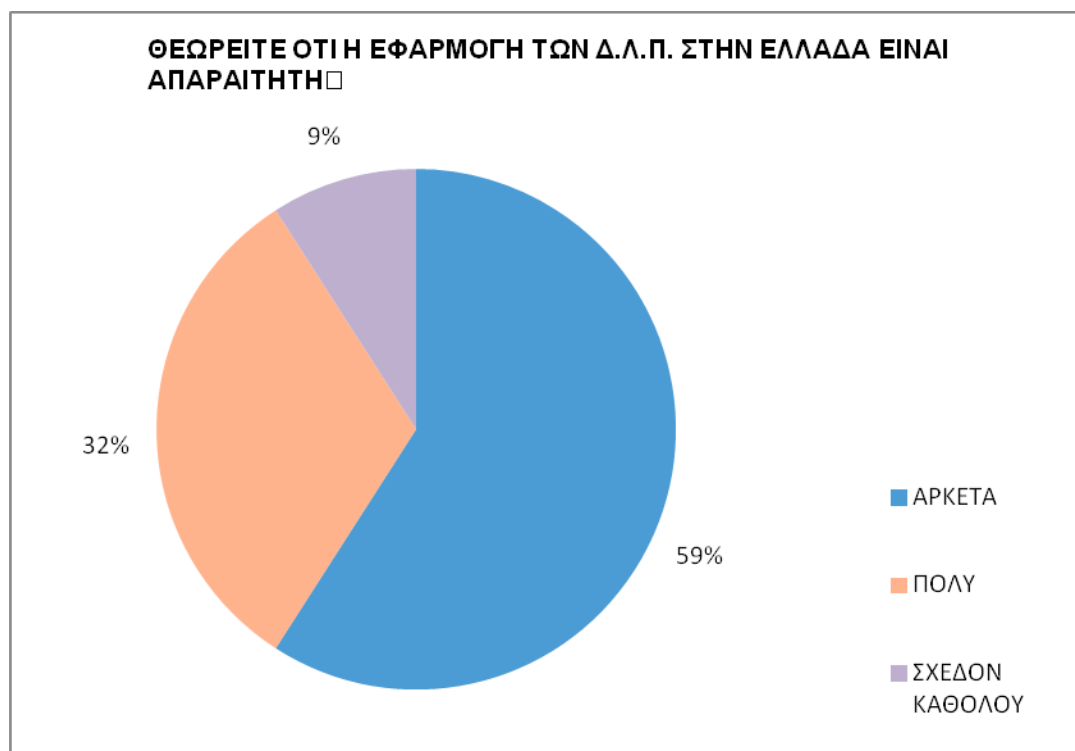
Η πρώτη και δεύτερη ομάδα του ερωτηματολογίου συλλέγει πληροφορίες που αναφέρονται στα προσωπικά στοιχεία του κάθε ερωτώμενου αλλά και σε λίγα στοιχεία για την επιχείρηση στην οποία εργάζεται. Με αυτό επιτυγχάνεται η δημιουργία ενός προφίλ ώστε να γίνουν πιο κατανοητές οι ερωτήσεις που θα αναλυθούν παρακάτω. Σύμφωνα με τα ερωτηματολόγια το 64% των ερωτώμενων είναι άντρες και το 36% γυναίκες. Ενώ η ειδικότητά τους στην επιχείρηση είναι Λογιστές Γ΄ τάξης και Ορκωτοί Εσωτερικοί Λογιστές με ποσοστά 59% και 41% αντίστοιχα. Ενδιαφέρον δείχνουν και τα ποσοστά που αναφέρονται στο μορφωτικό τους επίπεδο. Το 73% είναι κάτοχοι

μεταπτυχιακού τίτλου ενώ το 18% είναι κάτοχοι διδακτορικού. Μόνο το 9% έχουν φοιτήσει μόνο σε Πανεπιστήμιο/Τ.Ε.Ι..

Από την άλλη πλευρά, σε ότι αφορά τις επιχειρήσεις στις οποίες εργάζονται το ποσοστό 73% κατέχουν οι επιχειρήσεις στον κλάδο των τροφίμων, το 23% οι επιχειρήσεις στον κλάδο των ποτών και μόνο το 5% και στους δύο κλάδους, τρόφιμα- ποτά. Στις παραπάνω επιχειρήσεις το ύψος των ετήσιων πωλήσεων κυμαίνεται από 2 εκ. € έως 10 εκ. € με ποσοστό 68% και 27% αντίστοιχα οι πωλήσεις αγγίζουν τα 2 εκ. €. Τέλος, παρατηρείται ότι ο αριθμός των εργαζομένων έως 10 άτομα αγγίζει το 73%, ενώ αντίθετα το 27% αναφέρεται στους 11-20 εργαζομένους.

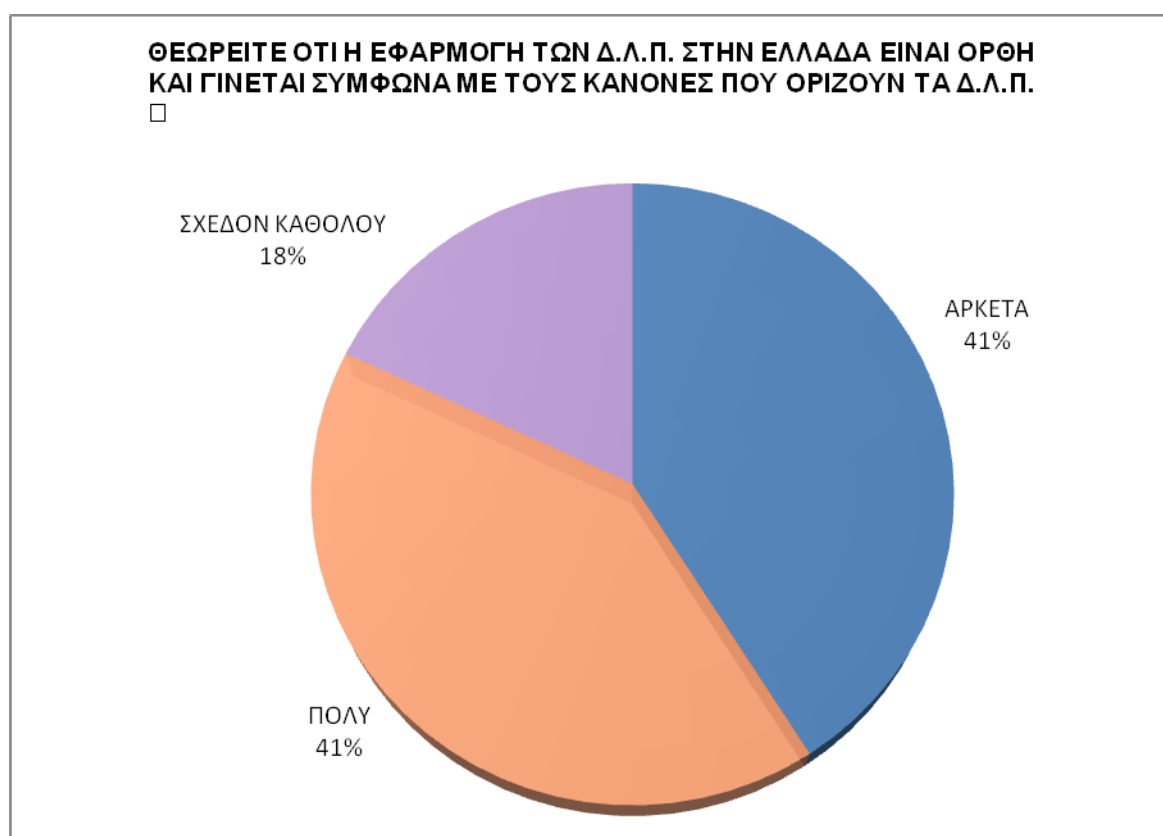
Η τρίτη ομάδα των ερωτήσεων αναφέρεται μόνο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αναλύεται ως εξής:

Ερώτηση 1: Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι απαραίτητη;



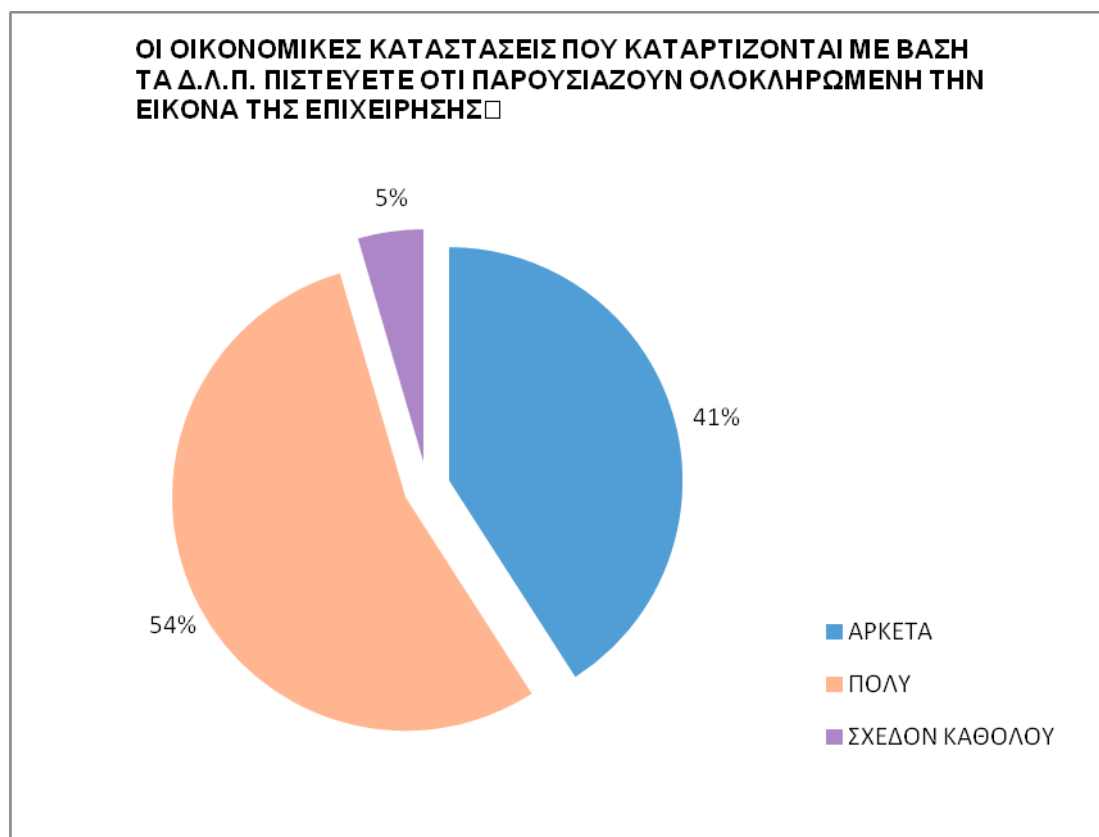
Από το διάγραμμα παρατηρείται ότι τα στελέχη των επιχειρήσεων όντως θεωρούν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα απαραίτητη. Η θετική τους απάντηση αγγίζει το ποσοστό 91% και τονίζει ξεκάθαρα τη θετική τους θέση προς την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Πολλοί λίγοι είναι αντίθετοι με αυτήν την άποψη με ποσοστό 9%, ένα ποσοστό μικρό σε σύγκριση με τη συνολική εικόνα.

Ερώτηση 2: Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι ορθή και γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.;



Σύμφωνα με τα στελέχη των επιχειρήσεων η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι ορθή και γίνεται σύμφωνα με του κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.. Σημειώνονται δύο θετικές απαντήσεις που το ποσοστό τους κυμαίνεται στο 82% σε αντίθεση με την αρνητική απάντηση που το ποσοστό είναι μόλις 18%. Όντως τα στελέχη εφαρμόζουν ορθά και σύμφωνα με τους κανόνες τα Δ.Λ.Π. στις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις.

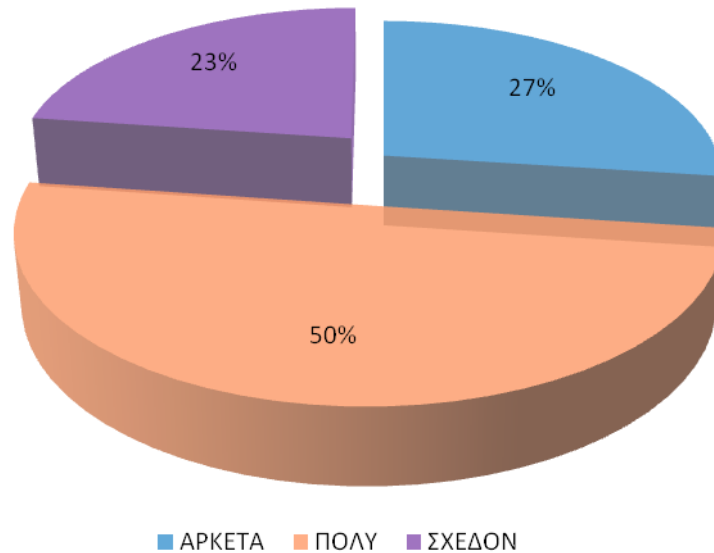
Ερώτηση 3: Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π. πιστεύετε ότι παρουσιάζουν ολοκληρωμένη την εικόνα της επιχείρησης;



Το 95%, το οποίο αντιπροσωπεύει τους 21 από τους 22 ερωτώμενους που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο, θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζουν ολοκληρωμένη την εικόνα της επιχείρησης. Τα Δ.Λ.Π. έχουν βοηθήσει στην ορθή παρουσίαση των δεδομένων και στην κατανόηση της σημαντικότητας της ολοκληρωμένης εικόνας της επιχείρησης. Από την άλλη, ποσοστό 5% είναι αμελητέο και είναι φανερό η θετική άποψη των στελεχών.

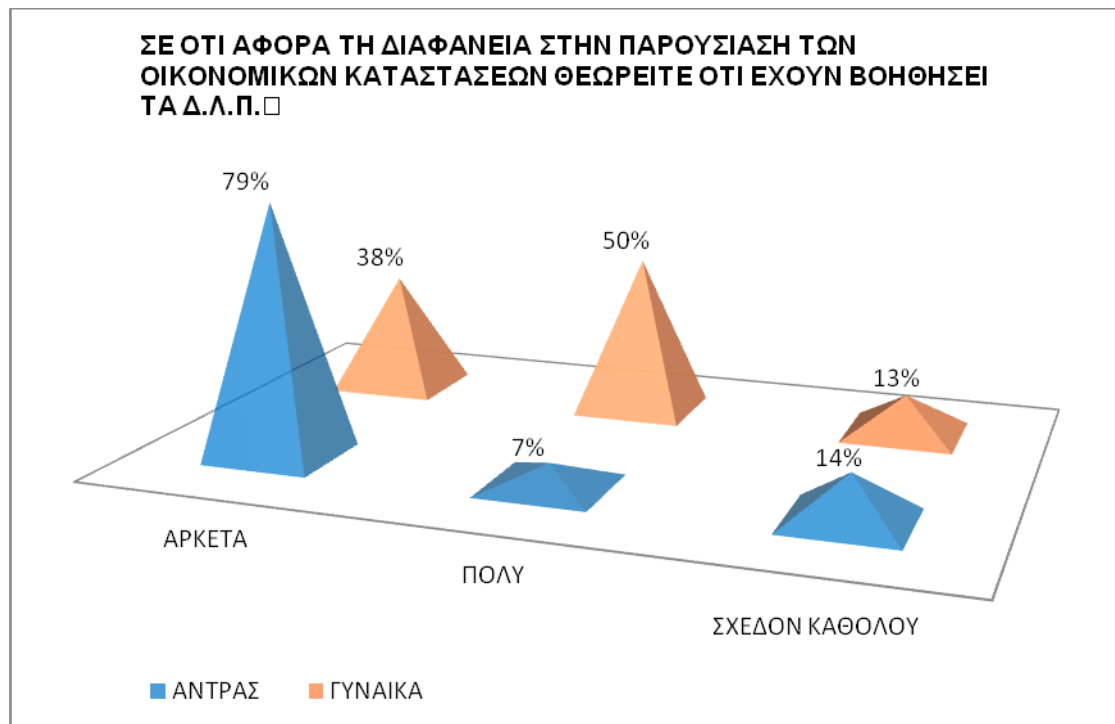
Ερώτηση 4: Γίνεται σωστή και ποιοτική σύγκριση των επιχειρήσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. και τις περαιτέρω γνωστοποιήσεις που απαιτούνται;

ΓΙΝΕΤΑΙ ΣΩΣΤΗ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΙΣ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ



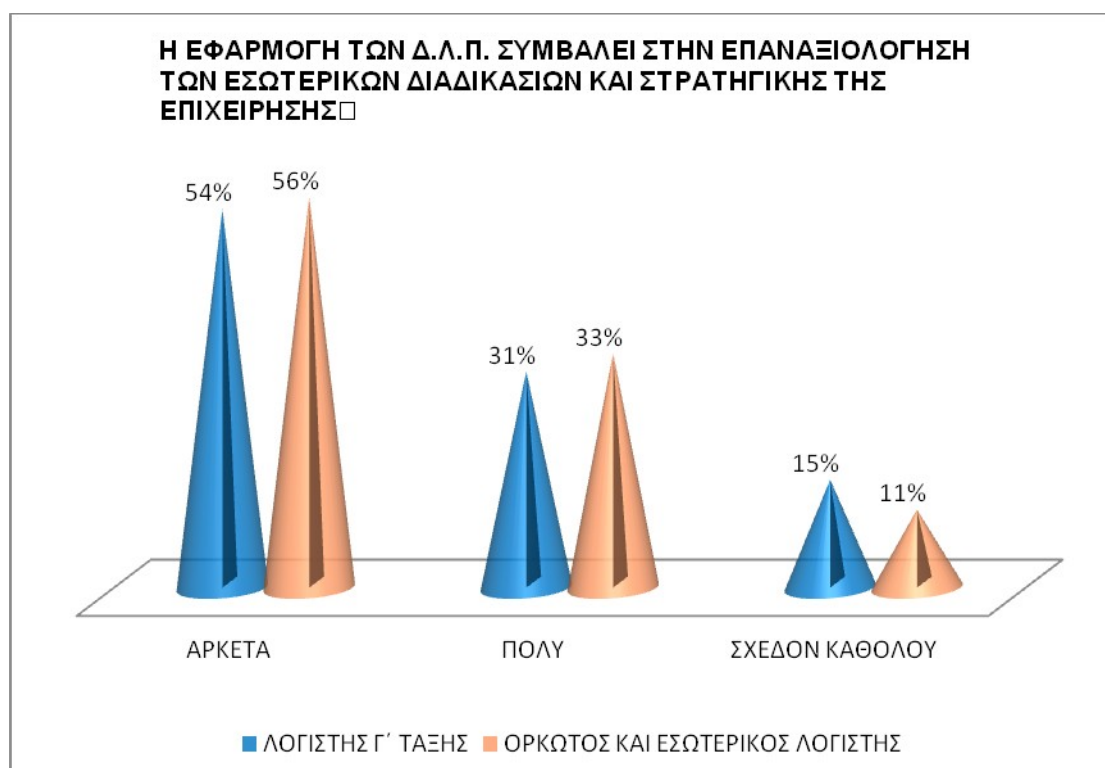
Παρατηρείται ότι όντως με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. γίνεται σωστή και ποιοτική σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων. Η παραπάνω άποψη αγγίζει το 77% στις απαντήσεις των στελεχών. Τα βήματα που ορίζονται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έχουν ως αποτέλεσμα οι καταστάσεις να είναι ομοιόμορφες και να περιέχουν συγκρίσιμες πληροφορίες. Η προσθήκη των γνωστοποιήσεων σε αυτές βοηθάει ακόμα περισσότερο τους αναγνώστες των καταστάσεων να διαβάσουν και να καταλάβουν τι δημοσιοποιείται. Αντίθετα, το ποσοστό 23% δεν δημιουργεί κάποια εντύπωση.

Ερώτηση 5: Σε ότι αφορά τη διαφάνεια στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων θεωρείται ότι έχουν βοηθήσει τα Δ.Λ.Π.;



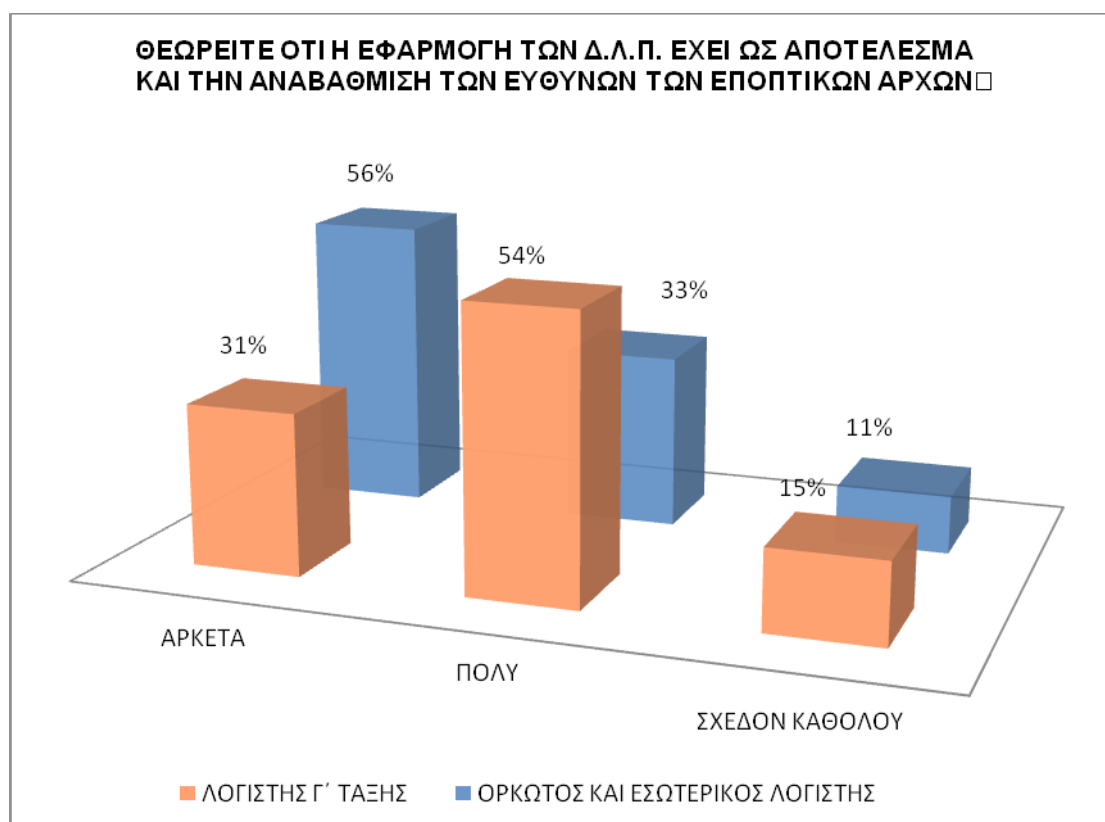
Η γενική εικόνα για τη διαφάνεια στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι θετική και πρέπει να σημειωθεί ότι τα Δ.Λ.Π. έχουν βοηθήσει σε αυτό. Στο παραπάνω διάγραμμα παρατηρείται πως οι γυναίκες είναι πιο θετικές στην άποψη αυτή με ποσοστό 88% από το οποίο το 50% είναι πολύ θετικές. Και τα αντρικά στελέχη των επιχειρήσεων είναι θετικά ως προς τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων με ποσοστό 86% και αξίζει να σημειωθεί ότι τα μικρά ποσοστά 13% και 14% δεν επηρεάζουν καθόλου τη γενική άποψη που αναφέρθηκε παραπάνω.

Ερώτηση 6: Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλει στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και στρατηγικής της επιχείρησης;



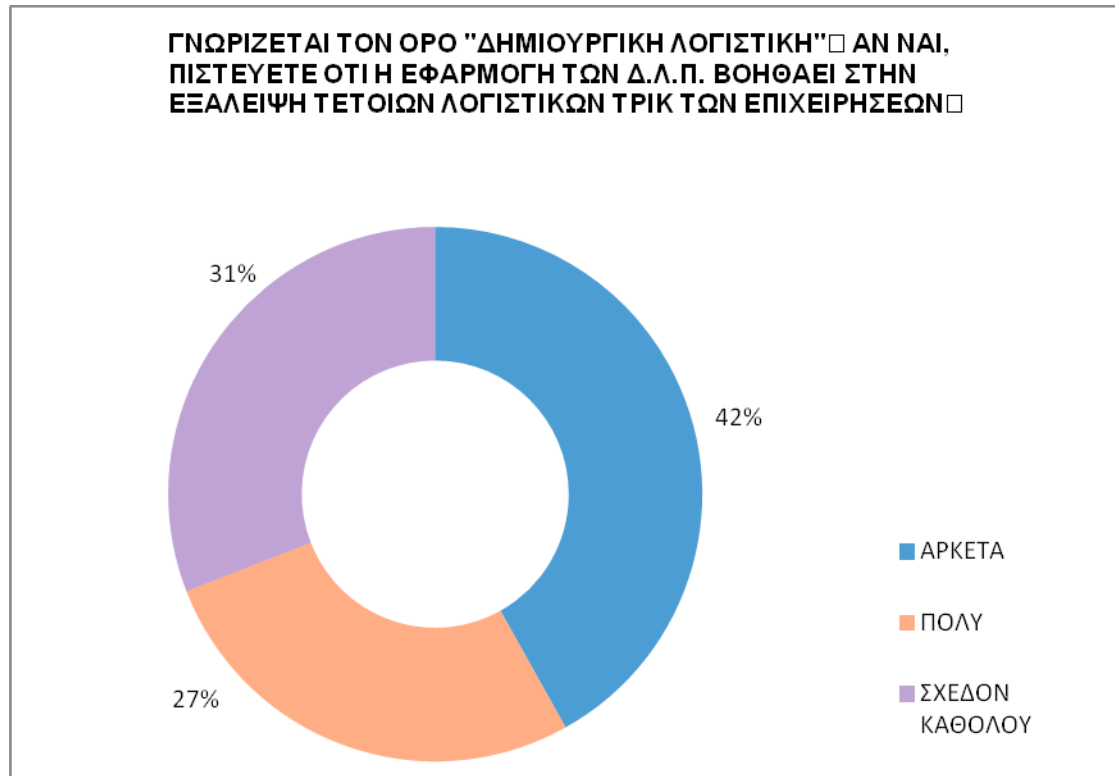
Η διάκριση γίνεται ανάμεσα στους Λογιστές Γ' τάξης και τους Ορκωτούς Εσωτερικούς Ελεγκτές. Είναι προφανές ότι οι απόψεις και των δύο ειδικοτήτων δεν απέχουν αρκετά. Τα ποσοστά των απαντήσεών τους κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια επίπεδα και συμφωνούν στο γεγονός ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλει στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και στρατηγικής της επιχείρησης. Τα ποσοστά 85% και 89% που δόθηκαν από τους Λογιστές και Ορκωτούς Εσωτερικούς Ελεγκτές αντίστοιχα τονίζουν την σημαντικότητα των Δ.Λ.Π. για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων στο κομμάτι της στρατηγικής και των στόχων που είχαν τεθεί αρχικά.

Ερώτηση 7: Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει ως αποτέλεσμα και την αναβάθμιση των ευθυνών των εποπτικών αρχών;



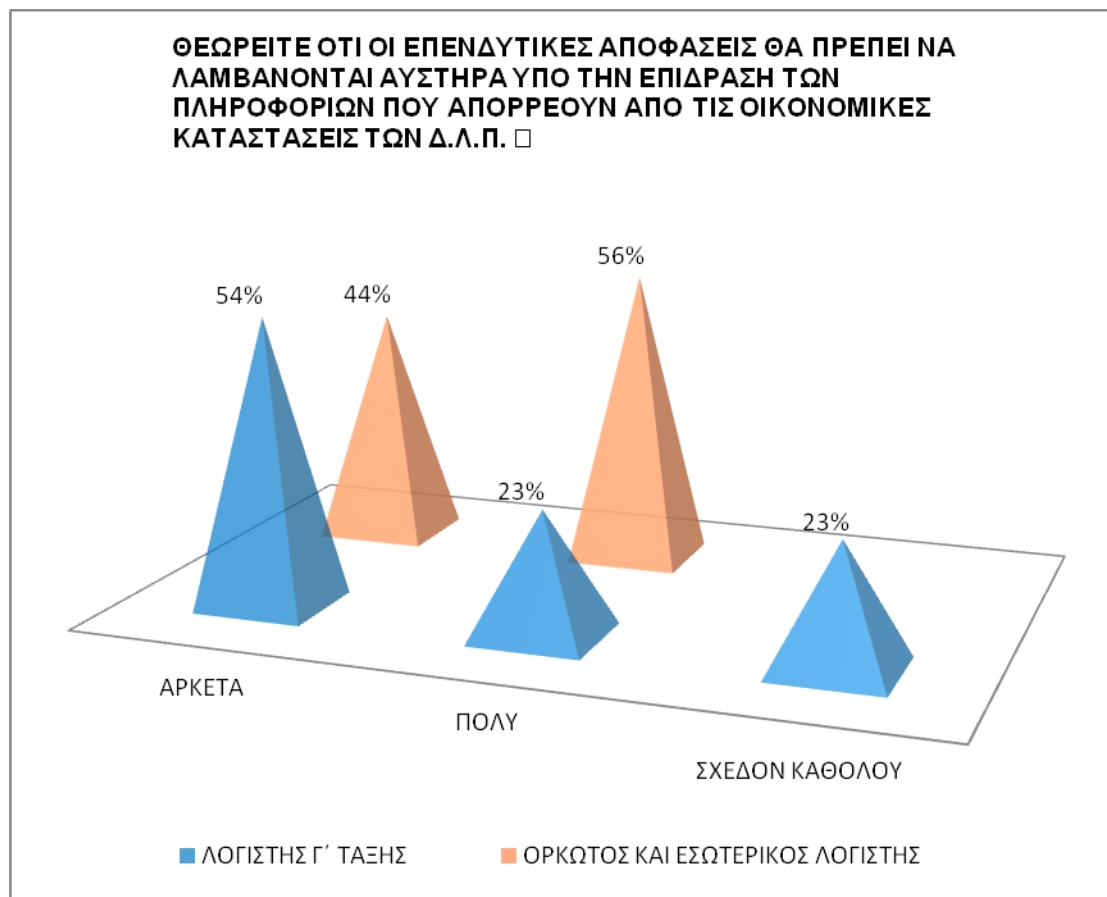
Οι Λογιστές Γ' τάξης και οι Ορκωτοί Εσωτερικοί Λογιστές συμφωνούν σχεδόν απόλυτα με το γεγονός ότι εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει ως αποτέλεσμα και την αναβάθμιση των ευθυνών των εποπτικών αρχών. Η διαφορά τους όμως εντοπίζεται στον βαθμό της άποψης αυτής, δηλαδή, οι Λογιστές Γ' τάξης θεωρούν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνέβαλε πολύ με ποσοστό 54% έναντι 33% των Ορκωτών Εσωτερικών Λογιστών στην αναβάθμιση των εποπτικών αρχών. Οι Ορκωτοί Εσωτερικοί Λογιστές θεωρούν ότι συνέβαλε η εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αλλά σε μικρότερο βαθμό- αρκετά με ποσοστό 56% έναντι 31% των Λογιστών Γ' τάξης.

Ερώτηση 8: Γνωρίζετε τον όρο «Δημιουργική Λογιστική»; Αν ναι, πιστεύετε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. βοηθάει στην εξάλειψη τέτοιων λογιστικών τρικ των επιχειρήσεων;



Η «Δημιουργική Λογιστική» είναι μία κατάσταση που προβληματίζει όλους τους ελεγκτές και τις διοικήσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων απάντησε ότι όντως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει βοηθήσει στην εξάλειψη λογιστικών τρικ και άλλων ιδεών για την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι θετικό το 69% και αυτό δείχνει ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μπαίνουν εμπόδια στα λογιστικά τρικ. Όμως αντίθετα πρέπει να τονιστεί ότι το 31% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι τα Δ.Λ.Π. δεν έχουν βοηθήσει αρκετά στην εξάλειψη των λογιστικών τρικ, είναι ένα σχετικά μεγάλο ποσοστό και δείχνει ότι ακόμα δεν έχει βρεθεί ο καταλληλότερος τρόπος για την εξάλειψη τέτοιων τρικ.

Ερώτηση 9: Θεωρείτε ότι οι επενδυτικές αποφάσεις θα πρέπει να λαμβάνονται αυστηρά υπό την επίδραση των πληροφοριών που απορρέουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις των Δ.Λ.Π.;



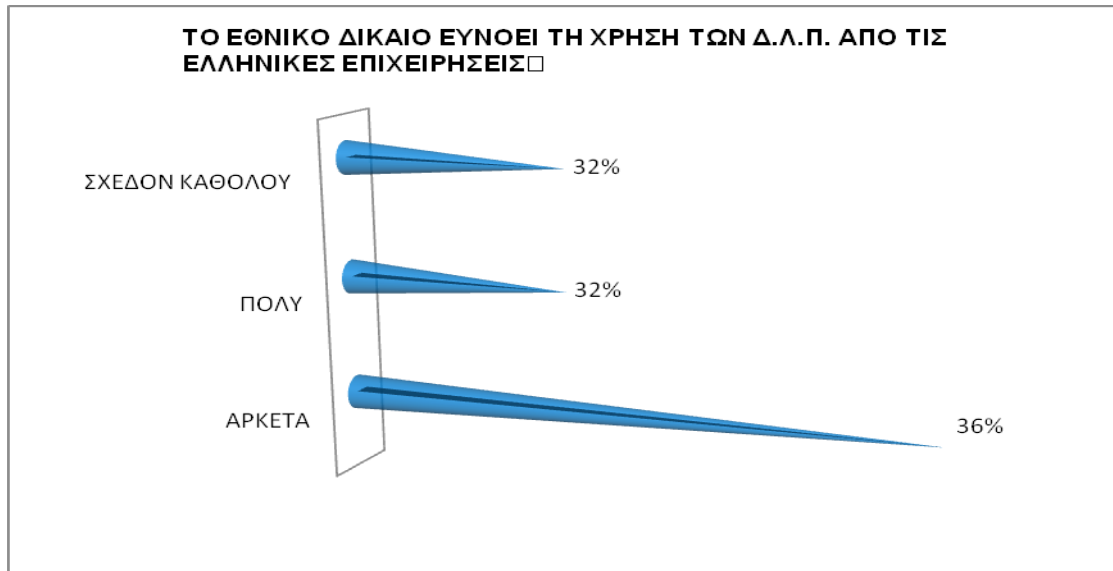
Οι απαντήσεις είναι κατανεμημένες ανάμεσα στους Λογιστές Γ' τάξης και στους Ορκωτούς Εσωτερικούς Λογιστές. Η γενική εικόνα είναι ότι συμφωνούν οι δύο ομάδες στο γεγονός ότι οι επενδυτικές αποφάσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπό την επίδραση των πληροφοριών που απορρέουν από τις οικονομικές καταστάσεις. Η διαφορά τους είναι όμως στο ποσοστό 23% των Λογιστών Γ' τάξης που υπάρχει μια μικρή αμφισβήτηση σε αυτή την άποψη, δεν είναι απόλυτοι και θεωρούν ότι θα πρέπει να λαμβάνονται κι άλλοι παράγοντες υπόψη όταν είναι να αποφασιστεί μια επενδυτική απόφαση.

Ερώτηση 10: Παρά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υπάρχουν ακόμα αρνητικές εξελίξεις στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων λόγω παραποιήσεων κ.α. Είναι αυτός ένας σοβαρός λόγος που μπορεί να οδηγήσει σε έλλειψη εμπιστοσύνης προς τα Δ.Λ.Π.;



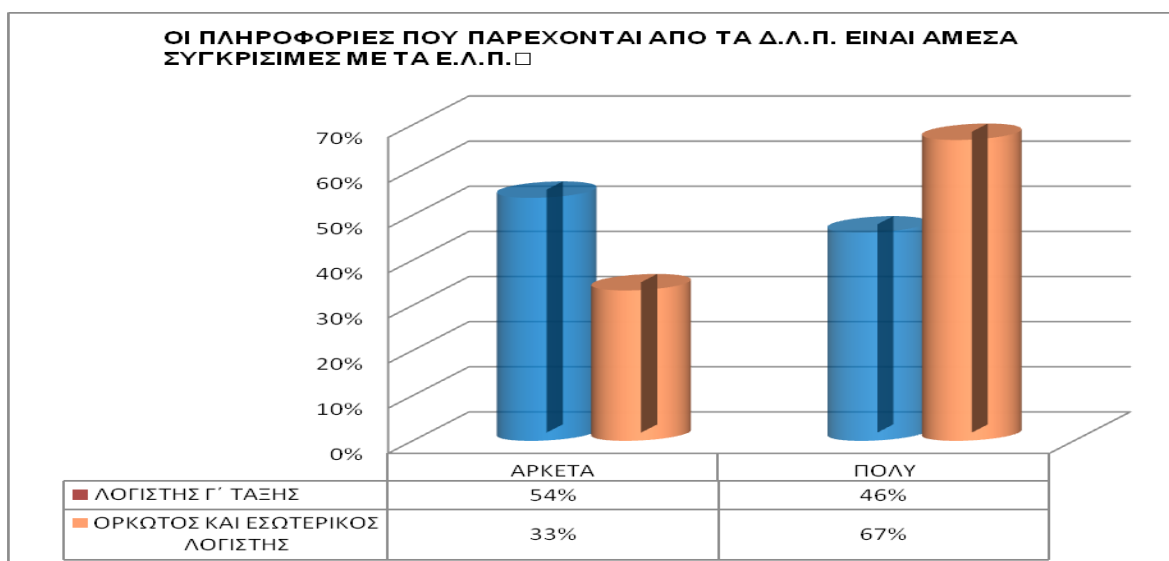
Παρά τις παραποιήσεις και άλλα γεγονότα που γίνονται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων οι ερωτηθέντες με ποσοστό 54% θεωρούν ότι πρέπει να υπάρχει εμπιστοσύνη προς τα Δ.Λ.Π. και τους κανόνες που ορίζουν. Οι αρνητικές αυτές εξελίξεις μπορεί να είναι μεμονωμένα περιστατικά και δεν χρειάζεται να υπάρχει ένας συνολικός αρνητισμός. Αξίζει όμως να σημειωθεί και το αρκετά μεγάλο ποσοστό 46% αυτών που πιστεύουν ότι ύστερα από σοβαρά περιστατικά παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων έχουν οδηγηθεί σε έλλειψη εμπιστοσύνης προς τα Δ.Λ.Π. και οι κανόνες δεν τηρούνται όπως θα έπρεπε από όλους. Φαίνεται πως δεν υπάρχει ξεκάθαρη άποψη για αυτό το θέμα, όλοι είναι επηρεασμένοι από τα γεγονότα που συμβαίνουν και δεν υπάρχει πλήρης εμπιστοσύνη προς τα Δ.Λ.Π.

Ερώτηση 11: Το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις;



Παρατηρείται ότι όντως το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Η θετική γνώμη αγγίζει το 68% έναντι 32% που δεν είναι σύμφωνοι με την παραπάνω γνώμη.

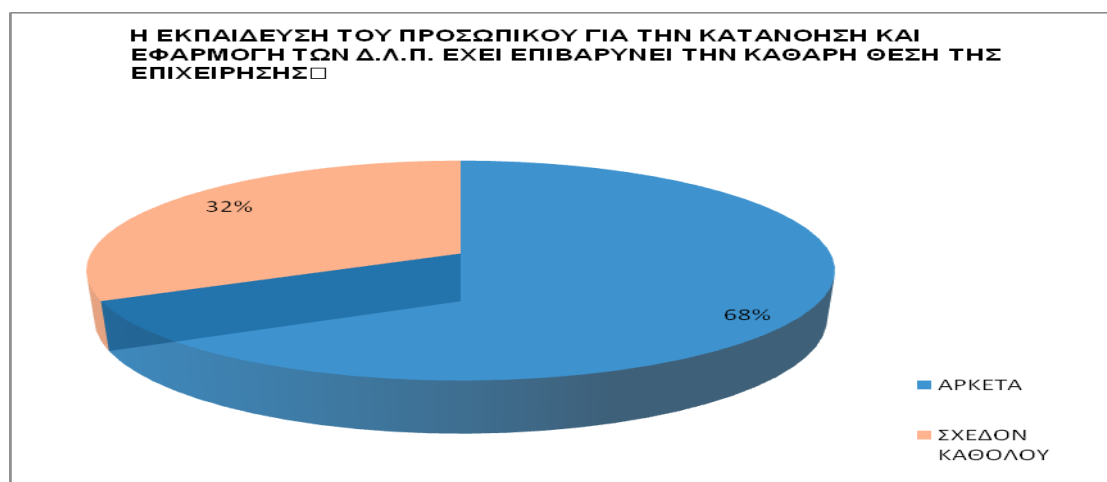
Ερώτηση 12: Οι πληροφορίες που παρέχονται από τα Δ.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμες με τα Ε.Λ.Π.;



Και οι δύο κλάδοι, Λογιστές Γ' τάξης και Ορκωτοί Εσωτερικοί Ελεγκτές συμφωνούν ότι οι πληροφορίες που παρέχονται από τα Δ.Λ.Π. είναι άμεσα

συγκρίσιμες με τα Ε.Λ.Π.. Μόνο θετικές απαντήσεις και θετικά ποσοστά παρατηρούμε στην απάντηση αυτή. Να σημειωθεί ότι αυτό είναι ένα καλό γεγονός που βοηθάει τις διοικήσεις να διαβάσουν και να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις για να μπορούν να συγκρίνουν και να ετοιμάσουν την στρατηγική τους έναντι των άλλων επιχειρήσεων.

Ερώτηση 13: Η εκπαίδευση του προσωπικού για την κατανόηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει επιβαρύνει την Καθαρή Θέση της επιχείρησης;



Η εκπαίδευση του προσωπικού είναι μία παράμετρος που όλες οι επιχειρήσεις θεωρούν σημαντική και πολύτιμη έτσι ώστε να μπορέσει να έχει ο κάθε εργαζόμενος τα εφόδια για να ανταπεξέλθει στα καθήκοντα του. Με ποσοστό 68%, δηλαδή οι 15 στους 22 ερωτώμενους θεωρούν ότι η εκπαίδευση του προσωπικού επιβαρύνει την καθαρή θέση της επιχείρησης αλλά είναι μια κατάσταση που δύσκολα παραβλέπεται αν θέλει η επιχείρηση να πετύχει τους στόχους της και να αγγίξει την επιτυχία της.

Συμπερασματικά, είναι φανερό ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι απαραίτητη. Το 91% των ερωτώμενων συμφωνεί με αυτή την άποψη και δεν αφήνουν κανένα περιθώριο για αμφισβήτηση ή δεύτερη σκέψη. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι ορθή, γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες και τους αρχές που ορίζουν τα Δ.Λ.Π. με αποτέλεσμα να παρουσιάζουν μια ολοκληρωμένη εικόνα για κάθε επιχείρηση. Σε αυτό βοηθάνε οι σημειώσεις και οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται να δημοσιεύονται.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ομοιόμορφες, υπάρχει διαφάνεια και σύνεση. Όλο αυτό συμβάλει στο να υπάρχει ποιοτική και σωστή σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων.

Ένα κύριο χαρακτηριστικό με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι ότι έχουν βοηθήσει στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και στρατηγικής της κάθε επιχείρησης. Οι διοικήσεις και οι ελεγκτές διακρίνουν πιο εύκολα τις αδυναμίες της επιχείρησής τους αλλά και τις προοπτικές βελτίωσης των αδυναμιών τους.

Παράλληλα με τις διοικήσεις, οι εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλει και στην βελτίωση των ευθυνών των εποπτικών αρχών. Οι οικονομικές καταστάσεις διέπονται από σαφήνεια και οι ελεγκτικές αρχές μπορούν ευκολότερα να ασκήσουν έλεγχο σε αυτές. Σε αυτό βοηθάει και το εθνικό δίκαιο που ευνοεί την χρήση των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι με τη χρήση των Δ.Λ.Π. οι επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να εκπαιδεύσουν το προσωπικό τους, να τους δώσουν νέα εφόδια και γνώσεις έτσι ώστε να ανταπεξέλθουν καλύτερα στις ανάγκες των νέων δεδομένων. Η εκπαίδευση του προσωπικού επέφερε ένα επιπλέον κόστος σε κάθε επιχείρηση αλλά δύσκολα μπορεί να αποφευχθεί.

Από την άλλη πλευρά, υπάρχει η λεγόμενη «Δημιουργική Λογιστική». Μια κατάσταση την οποία η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προσπαθεί να εξαλείψει. Μέχρι ένα σημείο από ότι παρατηρήθηκε από το ερωτηματολόγιο αυτό έχει επιτευχθεί. Τα λογιστικά τρικ και η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι πάντα ένα θέμα που προβληματίζει. Έτσι, κάποιες φορές το κοινό – επενδυτές οδηγούνται στην έλλειψη εμπιστοσύνης προς τα Δ.Λ.Π. και τους κανόνες τους.

Τέλος, αξίζει να τονιστεί ως γενική εικόνα η θετική προσφορά των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα και τα θετικά στοιχεία που επέφεραν μετά την εφαρμογή τους.

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα – προτάσεις

5.1. Συμπεράσματα

Κύριος σκοπός της διπλωματικής εργασίας ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα του Δ.Λ.Π. 1, χρησιμοποιώντας ως πεδίο έρευνας τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο Αθηνών του κλάδου Τροφίμων και Ποτών.

Αρχικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών Λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και κανονισμών, που οδηγούν σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση.

Στη συνέχεια έγινε μία σύντομη ιστορική αναδρομή στην ίδρυση και στην καθιέρωση των Δ.Λ.Π.. Αναφέρθηκαν σταδιακά ποιες χώρες συμμετείχαν στην καθιέρωση των Δ.Λ.Π. αλλά και πως σιγά σίγα όλο και περισσότερες χώρες τάχθηκαν υπέρ της καθιέρωσης των Δ.Λ.Π..

Παράλληλα, δόθηκαν κάποιες πληροφορίες για τα κύρια όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π., δηλαδή για την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) που ήταν υπεύθυνη για τη δημιουργία και δημοσίευση των Προτύπων, αλλά και για την βελτίωσή τους ώστε να εναρμονιστούν με όλους τους κανόνες. Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) το οποίο έχει την ευθύνη για τη διασφάλιση της διαφάνειας προς τους κανόνες και είναι υπεύθυνο ώστε να αναπτυχθεί μία διεθνώς αποδεκτή δέσμη Προτύπων. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η οποία παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα ζητήματα και τέλος, η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.), όπου είναι αρμόδια για την ερμηνεία των Προτύπων αλλά και για την καθοδήγηση πάνω σε θέματα που χρειάζονται περισσότερο ανάλυση.

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται από κάποιες συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων. Πρώτη και κύρια κατηγορία είναι οι Ανώνυμες Εταιρίες που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η δεύτερη κατηγορία είναι οι «μητρικές» των παραπάνω Ανώνυμων Εταιριών. Η τρίτη

κατηγορία είναι οι «συνδεδεμένες» με την μητρική εταιρία επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα και τέλος, οι «συνδεδεμένες» με τη μητρική εταιρία επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας «εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

Τα Δ.Λ.Π. που είναι σε ισχύ σήμερα περιέχουν σημαντικές πληροφορίες και ιδιαιτερότητες που πρέπει να δίνονται έμφαση σε αυτές καθώς καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Το κάθε Δ.Λ.Π. έχει τον δικό του σκοπό, την δική του δομή και τις δικές του απαιτήσεις.

Τέλος, γίνεται αναφορά στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Για παράδειγμα, ένα πλεονέκτημα είναι ότι οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις, ενώ ένα μειονέκτημα είναι ότι ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτιστικών ή θρησκευτικών διαφορών.

Το Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο είναι και το κύριο ζήτημα της διπλωματικής εργασίας, θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Γίνεται μία σύντομη ιστορική αναδρομή και μάλιστα αξίζει να αναφερθεί ότι αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 5 και το Δ.Λ.Π. 13 όπου και εφαρμόστηκε στις περιόδους που ξεκινήσουν την ή από την 1^η Ιανουαρίου 2005.

Το Δ.Λ.Π. 1 αποτελείται από πέντε οικονομικές καταστάσεις. α) την Κατάσταση Οικονομικής Θέσης – Ισολογισμός, όπου παρουσιάζονται όλα τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, β) η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, στην οποία παρουσιάζεται κάθε στοιχείο των εσόδων και των εξόδων που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο, γ) η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, στην οποία παρουσιάζονται οι μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια, δ) η Κατάσταση Ταμιακών Ροών, είναι η κατάσταση στην οποία δημιουργούνται ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και ε) το προσάρτημα ή οι επεξηγηματικές

σημειώσεις, στις οποίες παρουσιάζονται όλες οι πληροφορίες για τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν.

Κύριο ζήτημα για το Δ.Λ.Π. 1 είναι η ορθολογική αποτύπωση των οικονομικών δεδομένων. Κύριος σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η εξαγωγή πληροφοριών σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης, την αποδοτικότητά της και για τις μεταβολές της χρηματοοικονομικής της θέσης που αποτυπώνονται στην Κατάσταση ταμιακών ροών και στην Κατάσταση Ιδίων Κεφαλαίων.

Οι οικονομικές καταστάσεις διέπονται από κάποιες αρχές, οι οποίες πρέπει να τηρούνται ώστε να παρουσιάζεται ακριβοδίκαια η οικονομική θέση της επιχείρησης. Αυτές είναι η Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η Συνεχιζόμενη δραστηριότητα, ο Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, η Σημαντικότητα και συγκέντρωση, ο Συμψηφισμός στοιχείων, η Συχνότητα αναφορών, η Συγκριτική πληροφόρηση και η Ομοιομορφία της παρουσίασης.

Ένα άλλο ζήτημα είναι η «Δημιουργική Λογιστική», δηλαδή η σκόπιμη παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων, μία λογιστική αδυναμία που υπάρχει και απασχολεί όλο και περισσότερο την «οικονομική» κοινότητα. Η παραπλάνηση αυτή μπορεί να είναι θεμιτή ή αθέμιτη. Υπάρχουν διάφοροι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν σε αυτήν όπως λόγοι σχετικοί με τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, λόγοι σχετικοί με συμβατικές υποχρεώσεις της επιχείρησης κ.α..

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν τη σωστή και ορθή εικόνα της επιχείρησης, καλό είναι να διακρίνονται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που αναφέρονται παρακάτω: α) η κατανοητικότητα, δηλαδή οι πληροφορίες πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες, β) η συνάφεια, δηλαδή οι πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων, γ) η σημαντικότητα, δηλαδή οι πληροφορίες πρέπει να είναι επαρκής και ουσιώδεις και καλά διατυπωμένες και δ) η αξιοπιστία, οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες και να μην παραπλανούν τους χρήστες.

Ο κλάδος Τροφίμων και Ποτών είναι ένας σημαντικός κλάδος του δευτερογενή τομέα της ελληνικής οικονομίας που εξελίσσεται συνεχώς. Αποτελεί βασικό μοχλό ανάπτυξης για την ελληνική οικονομία και αναγνωρίζεται για την ανταγωνιστικότητά του, την εξωστρέφειά του και την δυναμικότητά του. Η βιομηχανία Τροφίμων και Ποτών καλύπτει το ¼ του συνόλου των επιχειρήσεων της ελληνικής μεταποίησης και απασχολεί το 1/3 του συνόλου των εργαζομένων στην μεταποίηση.

Ύστερα από την έρευνα που διεξήχθη, είναι φανερό πως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι απαραίτητη. Γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που ορίζουν τα Δ.Λ.Π. και κύρια χαρακτηριστικά τους είναι η διαφάνεια και η ορθή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχουν βελτιωθεί οι ευθύνες από τις εποπτικές αρχές, αλλά και οι διοικήσεις έχουν προχωρήσει στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και της στρατηγικής τους. Τέλος, έχουν εμπιστοσύνη προς τα Δ.Λ.Π. παρά κάποια αρνητικά γεγονότα που διεξήχθησαν παλιότερα με την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

5.2. Προτάσεις

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα (εσωτερικούς ελεγκτές κ.α.). Η καθιέρωσή τους είναι υψίστης σημασίας και η τήρηση των κανόνων τους απαραίτητη για τη σωστή, ορθή και ποιοτική δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι τα Δ.Λ.Π. πρέπει:

- Να είναι έτοιμα να καλύψουν οποιοδήποτε πρόβλημα προκύψει μελλοντικά.
- Οι οδηγίες για την εφαρμογή τους να είναι ξεκάθαρες ώστε να μην υπάρχει θεμιτή ή αθέμιτη παραπληροφόρηση.
- Να βοηθάνε όσο περισσότερο μπορούν τις ελεγκτικές αρχές και να μην περιορίζουν την αποτελεσματικότητά τους.

- Να αναπτύξουν περισσότερες από μία πρακτικές ώστε να εφαρμόζονται σε όλες τις χώρες ανεξάρτητα από κοινωνικές, οικονομικές, πολιτικές και θρησκευτικές διαφορές.

Βιβλιογραφία

Grant Thornton (2004) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Αναλυτική Παρουσίαση. Ατόμος

Grant Thornton (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Ατόμος, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα

Βελέντζας Γ. , Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ., Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, 2013, IuS

Βρουστούρης Π. & Πρωτοψάλτης Ν. (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής. Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε.

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π. και Μωυσή Σ. (2005). Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Rosili

Γρηγοράκος Θ. (2004). Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Αθήνα: Σάκκουλα.

Ζαφειρόπουλος Κώστας (2005). Πως γίνεται μία επιστημονική εργασία ; Επιστημονική έρευνα και συγγραφή εργασιών. Αθήνα, Εκδόσεις Κρητική ΑΕ

Ιγνατιάδης Α. (2000). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: ΤΕΙ Θεσσαλονίκης.

Καζαντζής Χρήστος, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, 2006, Business Plus A

Καραγιάννης Ι. & Καραγιάννη Αικ. & Καραγιάννης Δ. (2014) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές Δ.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Α., 4η έκδοση. Στην Πράξη

Καραγιώργος Θ. & Πετρίδης Α. (2010). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συνδιασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Θεσσαλονίκη: Αφοί Θεοφάνη Καραγιώργου Ο.Ε.

Νεγκάκης Ι. Χρήστος, (2016) Λογιστική Εταιριών, Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θεσσαλονίκη

Παπαδέας Π. & Ν. Συκιανάκης (2014) Ανάλυση και Διερεύνηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων Σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αθήνα: Ιδιωτική

Παπαδάτου Θ. & Πομόνης Ν. (2006). Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιρειών. Β' έκδοση, Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε

Πηγουνάκη Β. (2011) Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελληνική Οικονομία και οι συνέπειες στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών εταιριών,

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

Τουρνά-Γερμανού Ε. (2015) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα: Εκδόσεις Κάλλιπος

Τσακλάγκανος, Ά. & Σπαθής, Χ. (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 3η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη Α.Ε.

Αρθρογραφία

Baralexis S, 2004, Creative accounting in a small advancing countries: the Greek Case, Managerial Auditing Journal, 19, pp 440-461

BARTH, M., LANDSMAN, W. & LANG, M. (Σεπτέμβριος 2007). International Accounting Standards and Accounting Quality. Journal of Accounting Research. 3(46):467-498

Bradbury Michael e, 2003 Iplications for the Conceptual framework Arising from Accounting for financial instruments, ABACUS VOL 39, ISSUE 3.. 29/4/2008

Jameson (1988) - "The ethics of Creative Accounting" – Amat et al. – p. 3

Ιστοσελίδες

<http://www.ifrs.org/>

<http://www.logistis.gr>

<http://www.e-forologia.gr>

Άλλες πηγές

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008

Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Τμήμα Έρευνας Βιομηχανίας τροφίμων, Ελληνική Βιομηχανία τροφίμων – ποτών, ετήσια έκθεση 2017

ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014 «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟ 4308 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Παράρτημα

Α' μέρος: ανάλυση υπόλοιπων Διεθνή Λογιστικών Προτύπων

Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002).

Το πρότυπο αυτό έχει ως στόχο να περιγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως, ώστε να ενισχύεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων, όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων. Τα στοιχεία αυτά είναι το κέρδος ή η ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, τα έκτακτα κονδύλια και η λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, στα βασικά λάθη και στις λογιστικές μεθόδους. (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002)

Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά τη περίοδο αναφοράς

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2000 (Σακέλλης, 2002).

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και

γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (www.logistis.gr)

Δ.Λ.Π. 11: Συμβάσεις κατασκευής

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 21: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Το Δ.Λ.Π. 21, όπως αρχικά εκδόθηκε, άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995. Το Πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη μορφή του άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός του Προτύπου είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει

να χρησιμοποιηθεί και ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, μέσω μίας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 23: Κόστος δανεισμού

Το Δ.Λ.Π. 23 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων καθώς και με το κόστος του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

1. Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων καθώς και τόκους βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων
2. Βοηθητικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων
3. Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
4. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Το Δ.Λ.Π. 24, όπως αρχικά εκδόθηκε το 1984, άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1986. Το πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε το 1994 (Σακέλλης, 2002). Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή

στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων δεσμεύσεων, που αφορούν αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:

1. στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών
2. στον προσδιορισμό των εκκρεμών υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της
3. στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω
4. στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά (<https://www.e-forologia.gr>).

Δ.Λ.Π. 26: Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

Το Δ.Λ.Π. 26 εκδόθηκε το 1986, αναθεωρήθηκε το 1991 και με την αναθεωρημένη μορφή του τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των παροχών αποχώρησης που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1988 (Σακέλλης, 2002).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεως, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου ένα Πρόγραμμα Παροχών θεωρείται μία μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και η οποία παρουσιάζει δικές της οικονομικές εκθέσεις. Το αν θα έχει η μονάδα αυτή ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπεύθυνους διαχειριστές ή όχι, δεν επηρεάζει την εφαρμογή αυτού του Προτύπου. (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1990 (Σακέλλης, 2002). Το Δ.Λ.Π. 28 εφαρμόζεται από τον επενδυτή για την λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων που πραγματοποιεί σε συγγενείς επιχειρήσεις.

Συγγενής είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή. Ουσιώδης επιρροή σημαίνει ότι ο επενδυτής κατέχει το 20% και πάνω στα δικαιώματα ψήφου στη συγγενή εταιρία.

Όταν πραγματοποιείται επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, τότε ο επενδυτής θα πρέπει να απεικονίζει την επένδυση αυτή στις οικονομικές καταστάσεις του είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε με τη μέθοδο του κόστους κτήσης, με όποια δηλαδή από τις δύο μεθόδους χρησιμοποιεί ο επενδυτής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Το Δ.Λ.Π. 29 εκδόθηκε το 1989 και αναθεωρήθηκε το 1991. Η γενομένη αναθεώρηση δεν επέφερε ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκριμένο κείμενο (Σακέλλης, 2002). Το Δ.Λ.Π. 29 εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που συντάσσονται οι βασικές οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σε κάθε επιχείρηση που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, δηλαδή σε μία οικονομία που το χρήμα χάνει την αξία του σε μεγάλο βαθμό. Στις οικονομίες αυτές δεν μπορεί να γίνει σύγκριση των ποσών από συναλλαγές που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμα και μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση. Στις περιπτώσεις αυτές, οποιαδήποτε σύγκριση στοιχείων από τον ισολογισμό και από τα αποτελέσματα είναι παραπλανητική (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση

Το Δ.Λ.Π. 32 εγκρίθηκε το 1995 και εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1996 (Σακέλλης, 2002). Με το Δ.Λ.Π. 32 παρουσιάζεται η σπουδαιότητα που έχουν τα χρηματοπιστωτικά μέσα στην οικονομική θέση, στην απόδοση και στις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης. Τα χρηματοπιστωτικά μέσα, όπως είναι π.χ. οι ομολογίες, τα παράγωγα, οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων κλπ, καταγράφονται για ορισμένες υποχρεώσεις που παρουσιάζουν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στις υποχρεώσεις του ισολογισμού. Επίσης θα πρέπει να παρουσιάζονται με ενιαίο τρόπο οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες, τα κέρδη καθώς και οι συνθήκες κάτω από τις οποίες τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού θα μπορούν και πρέπει να συμψηφιστούν.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού είναι:

1. Τα ταμειακά διαθέσιμα
2. Το δικαίωμα λήψης δανείου που προκύπτει από σχετική σύμβαση
3. Το δικαίωμα ανταλλαγής δανείων με άλλη επιχείρηση ή οργανισμό και με πιθανόν καλύτερους όρους που προκύπτει από σχετική σύμβαση
4. Ο κάθε τίτλος συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση ή οργανισμό

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του παθητικού είναι:

1. Τα μετρητά, οι επιταγές κλπ, που παραδίνονται σε άλλη επιχείρηση
2. Η υποχρέωση σε ανταλλαγές δανείων με άλλη επιχείρηση ή οργανισμό με πιθανόν δυσμενείς όρους που προκύπτουν από σχετική σύμβαση

Η επιχείρηση που εκδίδει χρηματοπιστωτικά μέσα (π.χ. ομολογίες) θα πρέπει να τα εντάσσει στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια, ανάλογα με την ουσία της εκάστοτε συγκεκριμένης περίπτωσης. Δηλαδή από την αρχή χαρακτηρίζεται αν είναι υποχρέωση και καταχωρείται ανάλογα στον ισολογισμό της.

Οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως δαπάνη ή έσοδο (Καραγιάννης, 2014).

Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεση οικονομική αναφορά

Το Δ.Λ.Π. 34 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999 (Σακέλλης, 2002). Ως «ενδιάμεση οικονομική αναφορά» θεωρείται ένας οικονομικός απολογισμός που περιλαμβάνει είτε μία πλήρη είτε μία συνοπτική σειρά από οικονομικές καταστάσεις για μία περίοδο μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης.

Η πλήρη σειρά από οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει:

1. Ισολογισμό
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Κατάσταση που δείχνει είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους μετόχους – εταίρους και διανομές προς τους μετόχους – εταίρους.
4. Κατάσταση ταμειακών ροών
5. Λογιστικές αρχές και μέθοδοι και επεξηγηματικές σημειώσεις

Η συνοπτική σειρά από οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

1. Συνοπτικό ισολογισμό
2. Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους μετόχους – εταίρους και διανομές προς τους μετόχους – εταίρους.
4. Συνοπτική κατάσταση ταμειακών ροών
5. Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές θα πρέπει να συντάσσονται και να παρουσιάζονται κατά τέτοιο τρόπο, ούτως ώστε τα ποσά που αναγράφονται στις εκθέσεις αυτές να είναι συγκρίσιμα με τα ποσά που αναγράφονται στις αντίστοιχες εκθέσεις της προηγούμενης περιόδου (Καραγιάννης, 2014 & Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης, 2002).

Β' μέρος: Ερωτηματολόγιο

Προσωπικά στοιχεία

1. Φύλο

☒ Άντρας

☒ Γυναίκα

2. Ηλικία

☒ 18-30

☒ 31-40

☒ 41-50

☒ 51-60

☒ 60 και πάνω

3. Μορφωτικό επίπεδο

☒ Δευτεροβάθμια εκπαίδευση

☒ Πανεπιστήμιο / Τ.Ε.Ι.

☒ Κάτοχος Μεταπτυχιακού

☒ Κάτοχος Διδακτορικού

4. Ειδικότητα

☒ Λογιστής Α' τάξης

☒ Λογιστής Β' τάξης

☒ Λογιστής Γ' τάξης

☒ Ορκωτός και εσωτερικός ελεγκτής

5. Επαγγελματική εμπειρία πάνω στο αντικείμενο

→ Έως 5 χρόνια

→ 6 – 10 χρόνια

→ 11-15 χρόνια

→ 16-20 χρόνια

→ 20 χρόνια και πάνω

Στοιχεία για την εταιρία

1. Δραστηριότητα εταιρίας

→ Τρόφιμα

→ Ποτά

→ Και τα δύο

2. Ύψος ετήσιων πωλήσεων

→ Έως 2 εκ. €

→ 2 εκ. € – 10 εκ. €

→ 10 εκ. € και πάνω

3. Αριθμός εργαζομένων

→ Έως 10

→ 11-20

→ 21 και πάνω

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι απαραίτητη;

→ Πολύ

→ Αρκετά

→ Σχεδόν καθόλου

→ Καθόλου

2. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα είναι ορθή και γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

3. Οι Οικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π. πιστεύετε ότι παρουσιάζουν ολοκληρωμένη την εικόνα της επιχείρησης;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

4. Γίνεται σωστή και ποιοτική σύγκριση των επιχειρήσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. και τις περαιτέρω γνωστοποιήσεις που απαιτούνται;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

5. Σε ότι αφορά τη διαφάνεια στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων θεωρείτε ότι έχουν βοηθήσει τα Δ.Λ.Π. ;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

6. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλει στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και στρατηγικής της επιχείρησης;

↔ Πολύ

↔ Αρκετά

↔ Σχεδόν καθόλου

↔ Καθόλου

7. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είχε ως αποτέλεσμα και την αναβάθμιση των ευθυνών των εποπτικών αρχών;

↔ Πολύ

↔ Αρκετά

↔ Σχεδόν καθόλου

↔ Καθόλου

8. Γνωρίζετε τον όρο «Δημιουργική Λογιστική». Αν ναι, πιστεύετε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. βοηθάει στην εξάλειψη τέτοιων λογιστικών τρικ των επιχειρήσεων;

↔ Πολύ

↔ Αρκετά

↔ Σχεδόν καθόλου

↔ Καθόλου

9. Θεωρείτε ότι οι επενδυτικές αποφάσεις θα πρέπει να λαμβάνονται αυστηρά υπό την επίδραση των πληροφοριών που απορρέουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις των Δ.Λ.Π. ;

↔ Πολύ

↔ Αρκετά

↔ Σχεδόν καθόλου

↔ Καθόλου

10. Παρά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υπάρχουν ακόμα αρνητικές εξελίξεις στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων λόγω παραποιήσεων κ.α. Είναι αυτός ένας σοβαρός λόγος που μπορεί να οδηγήσει σε έλλειψη εμπιστοσύνης προς τα Δ.Λ.Π. ;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

11. Το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

12. Οι πληροφορίες που παρέχονται από τα Δ.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμες με τα Ε.Λ.Π.;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου

13. Η εκπαίδευση του προσωπικού για την κατανόηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει επιβαρύνει την Καθαρή Θέση της επιχείρησης;

☒ Πολύ

☒ Αρκετά

☒ Σχεδόν καθόλου

☒ Καθόλου