

ΑΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ
Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ
XBRL

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΗΣ ΟΣΜΑΝΤΖΙΚΙΔΟΥ ΠΕΤΡΙΝΑΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2012

**ΑΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ
Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ
XBRL**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΗΣ ΟΣΜΑΝΤΖΙΚΙΔΟΥ ΠΕΤΡΙΝΑΣ
ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΣΤΕΡΓΙΑΚΗ ΕΛΙΣΑΒΕΤ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2012**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της πτυχιακής μου διατριβής με τίτλο «Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του προτύπου XBRL» στο τμήμα λογιστικής του Αλεξάνδρειου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Θεσσαλονίκης την χρονική περίοδο από τον Νοέμβριο του 2011 μέχρι τον Σεπτέμβριο του 2012.

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην καθηγήτρια μου κ. Ελισάβετ Στεργιάκη για την εισήγηση του θέματος καθώς και για την βοήθεια της σε όλη τη χρονική διάρκεια.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους φίλους μου που με εμπύχωναν και με βοηθούσαν με τον δικό τους τρόπο.

Θεσσαλονίκη, Σεπτέμβριος 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ❖ Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις – Δ.Π.Χ.Π. για Μ.Μ.Ε.
- ❖ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δ.Λ.Π.
- ❖ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Δ.Π.Χ.Π.
- ❖ Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Ε.Γ.Λ.Σ.
- ❖ Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Ε.Δ.Λ.Π.
- ❖ Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.
- ❖ Ευρωπαϊκή Ένωση – Ε.Ε.
- ❖ Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών – Μ.Ε.Δ.
- ❖ Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων – Σ.Ε.Π.
- ❖ Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Σ.Δ.Λ.Π.
- ❖ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών – Σ.Ο.Ε.Λ.

ΑΓΓΛΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ❖ Accounting Information Systems – AIS
- ❖ eXtensible Business Reporting Language – XBRL
- ❖ eXtensible Markup Language - XML
- ❖ International Accounting Standards – IAS
- ❖ International Accounting Standards Board - IASB
- ❖ International Accounting Standards Committee – IASC
- ❖ IFRS for Small and Medium Enterprises - IFRS for SMEs
- ❖ IFRS Interpretations Committee – IFRIC
- ❖ International Financial Reporting Standards – IFRS
- ❖ Management Information Systems - MIS
- ❖ Standards Advisory Council – SAC
- ❖ Standing Interpretations Committee – SIC
- ❖ Transaction Information Systems – TPS

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	8
Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του προτύπου XBRL	8
ΠΕΡΙΛΗΨΗ (ΑΓΓΛΙΚΑ).....	9
The application of International Accounting Standards in Greek enterprises and adoption of the XBRL standard	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο . ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	11
1.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	11
1.2 Διερμηνείες	13
1.3 Θεσμικά όργανα.....	15
1.3.1. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)	16
1.3.2. Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)	17
1.3.3. Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)	18
1.3.4. Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC).....	19
1.4. Διαδικασία έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	19
1.5. Λόγοι υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	20
1.6. Αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	20
1.7. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	21
1.8. Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις	21
1.9. Διεθνή και τοπικά λογιστικά Πρότυπα	22
1.10. Γλώσσα	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο . ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	23

2.1. Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	23
2.2. Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα.....	23
2.3. Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών.....	244
2.4. Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη	24
2.5. Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	25
2.6. Δ.Λ.Π. 12 Φόρος εισοδήματος	26
2.7. Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια	277
2.8. Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις	27
2.9. Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα	28
2.10. Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους.....	299
2.11. Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής επιχείρησης	30
2.12. Δ.Λ.Π. 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	311
2.13. Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη ανά μετοχή	322
2.14. Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.....	32
2.15. Δ.Λ.Π. 36 Μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.....	333
2.16. Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις	33
2.17. Δ.Λ.Π. 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	344
2.18. Δ.Λ.Π 40 Επενδύσεις σε ακίνητα	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	377
3.1. Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	377
3.2. Προβλήματα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	388
3.3. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις	399
3.4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	40

3.5. Έρευνα σχετικά με τα Δ.Λ.Π.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	43
4.1. Η σημασία της μηχανογράφησης σε μια επιχείρηση και η προσφορά της.....	43
4.2. Πληροφοριακά συστήματα	444
4.3. Λογιστικά πληροφοριακά συστήματα	466
4.3.1. Οι δραστηριότητες των Λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων	466
4.3.2. Τύποι των Λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων	488
4.3.3. Στόχοι ενός Λογιστικού πληροφοριακού συστήματος	488
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο. EXTENSIBLE BUSINESS REPORTING LANGUAGE (XBRL)	511
5.1. eXtensible Business Reporting Language	511
5.2. Η λειτουργία της XBRL	522
5.3. Taxonomy	533
5.4. Schema.....	533
5.5. Linkbases	533
5.6. Instance document	544
5.7. Οφέλη.....	544
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	566
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	567

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του προτύπου XBRL

Οσμαντζικίδου Πετρίνα

A.T.E.I. Θεσσαλονίκης, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Τμήμα
Λογιστικής

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής είναι να αναλύσει τις δυσκολίες που αντιμετώπισαν οι ελληνικές επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επίσης αναλύεται το πρότυπο XBRL ως ένα σύστημα, το οποίο απλοποιεί τις δυσκολίες των επιχειρήσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ορισμοί, είδη, όργανα κατάρτισης, διαδικασία, λόγοι υιοθέτησης, κ.α.).

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφονται οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται οι δυσκολίες των επιχειρήσεων καθώς και τα οφέλη που είχαν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφεται η αναγκαιότητα και η λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων, δίνοντας έμφαση στα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται το πρότυπο XBRL και η σημασία του για τις Ελληνικές επιχειρήσεις.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ (ΑΓΓΛΙΚΑ)

The application of International Accounting Standards in Greek enterprises and adoption of the XBRL standard

Petrina Osmantzikidou

TEI Thessaloniki, School of Management and Economics, Department of
Accounting

The aim of this thesis is to analyze the problems faced by Greek companies in the implementation of International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. In addition, XBRL is analyzed, as a system that simplifies the difficulties of enterprises.

In the first chapter is been analyzed the International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (definitions, types, training institutions, processes for adoption, etc.).

The second chapter describes the differences between the Greek Accounting Standards and International Accounting Standards.

The third chapter presents the benefits and the difficulties from the adoption and acceptance of International Accounting Standards by Greek companies.

In the fourth chapter is been analyzed the importance of Information Systems and more specifically the importance of Accounting Information Systems.

The fifth chapter explains XBRL technology and its importance for the Greek enterprises.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο 21ος αιώνας που διανύουμε χαρακτηρίζεται από την απελευθέρωση των μεταφορών κεφαλαίων και των επενδύσεων πέρα από τα εθνικά σύνορα κάθε κράτους. Οι επενδυτές προκειμένου να βρουν νέες πηγές κεφαλαίων, αρχίζουν να στρέφουν την προσοχή τους σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται είτε σε κάποιο άλλο κράτος είτε σε πολλά κράτη.

Το πρόβλημα που αντιμετωπίζεται σε αυτήν την περίπτωση είναι η σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των διαφόρων επιχειρήσεων που εδρεύουν και δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη. Εάν οι λογιστικές αρχές και κανόνες σε κάθε κράτος διαφέρουν, θα διαφέρουν και οι διάφοροι τρόποι υπολογισμού των αποτελεσμάτων που γίνονται από τις εκάστοτε επιχειρήσεις, πράγμα που θα καθιστούσε αδύνατη τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων διαφόρων επιχειρήσεων.

Ακριβώς αυτό το πρόβλημα έρχονται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) να λύσουν. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δημιουργούν μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων των διάφορων επιχειρήσεων, διευκολύνοντας με αυτόν τον τρόπο τους επενδυτές να πάρουν τις αποφάσεις τους για την τοποθέτηση των επενδύσιμων κεφαλαίων τους στην κατά τη γνώμη τους πιο αποδοτική επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

1.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (Δ.Λ.Π. - αγγλικά: *International Accounting Standards - IAS*) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία.

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) (Γεωργίου, 2003).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

- ❖ Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ❖ Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα
- ❖ Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ❖ Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ❖ Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ❖ Δ.Λ.Π. 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος
- ❖ Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ❖ Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα Πάγια
- ❖ Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα
- ❖ Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ❖ Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ❖ Δ.Λ.Π. 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ❖ Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού
- ❖ Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ❖ Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία

- ❖ Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ❖ Δ.Λ.Π. 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ❖ Δ.Λ.Π. 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ❖ Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ❖ Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ❖ Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ❖ Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ❖ Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ❖ Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
- ❖ Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ❖ Δ.Λ.Π. 41: Γεωργία

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν καταργηθεί είναι:

- ❖ Δ.Λ.Π. 3: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 27 και 28
- ❖ Δ.Λ.Π. 4: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 16, 22 και 38
- ❖ Δ.Λ.Π. 5: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 1
- ❖ Δ.Λ.Π. 6: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 15
- ❖ Δ.Λ.Π. 9: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 38
- ❖ Δ.Λ.Π. 13: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 1
- ❖ Δ.Λ.Π. 15: Αποσύρθηκε τον Δεκέμβριο του 2003
- ❖ Δ.Λ.Π. 22: Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 3
- ❖ Δ.Λ.Π. 25: Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 39 και 40
- ❖ Δ.Λ.Π. 35: Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 5

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π. – αγγλικά: *International Financial Reporting Standards - IFRS*) έρχονται εν έτη 2006 να εμπλουτίσουν τα γνωστά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η μετονομασία τους πραγματοποιήθηκε το Μάρτιο του 2001. Η εφαρμογή τους καθίσταται υποχρεωτική

για τις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετική για τις λοιπές επιχειρήσεις.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι:

- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 1: Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 8: Λειτουργικοί Τομείς
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 11: Κοινή Ρυθμίσεις
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 12: Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
- ❖ Δ.Π.Χ.Π. 13: Επιμέτρηση της εύλογης αξίας

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα Δ.Α.Π. εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003:

- ❖ Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
- ❖ Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Ανώνυμων Εταιρειών και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) (Floropoulos and Moschidis, 2004).

1.2 Διερμηνείες

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (*M.E.A.* – αγγλικά: *Standing Interpretations Committee - SIC*) εξέδωσε μέχρι τον Οκτώβριο του 2002 33 Διερμηνείες, από τις οποίες είναι σε ισχύ σήμερα 31. Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών δημιουργήθηκε το 1996. Τον Νοέμβριο του 2001 μετονομάστηκε σε Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Οι διερμηνείες των Δ.Π.Χ.Π. είναι:

- ❖ Μ.Ε.Δ. 1: Συνέπεια – Εναλλακτικές Κοστολογικές Μέθοδοι για τα αποθέματα
- ❖ Μ.Ε.Δ. 2: Συνέπεια – Κεφαλαιοποίηση του Κόστους Δανεισμού
- ❖ Μ.Ε.Δ. 3: Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς (συνδεδεμένες) εταιρείες
- ❖ Μ.Ε.Δ. 4: Δεν έχει εκδοθεί
- ❖ Μ.Ε.Δ. 5: Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών μέσων – Προβλέψεις για Ενδεχόμενους Διακανονισμούς
- ❖ Μ.Ε.Δ. 6: Κόστος τροποποίησης Υφιστάμενου Λογισμικού
- ❖ Μ.Ε.Δ. 7: Εισαγωγή του Ευρώ
- ❖ Μ.Ε.Δ. 8: Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για πρώτη φορά ως Βασική Λογιστική Αρχή
- ❖ Μ.Ε.Δ. 9: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων – Ταξινόμηση ως Εξαγορά ή Συνενώσεις Δικαιωμάτων
- ❖ Μ.Ε.Δ. 10: Κρατική υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες
- ❖ Μ.Ε.Δ. 11: Συνάλλαγμα – Κεφαλαιοποίηση Ζημιών που προέρχονται από σοβαρή Υποτίμηση ή Διολίσθηση του Νομίσματος
- ❖ Μ.Ε.Δ. 12: Ενοποίηση – Οικονομικές Μονάδες Ειδικού Σκοπού
- ❖ Μ.Ε.Δ. 13: Από κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες – Μη νομισματικές συνεισφορές από τους συμμετέχοντες στην Κοινοπραξία
- ❖ Μ.Ε.Δ. 14: Ενσωματωμένες Ακινήτοποιήσεις – Αποζημιώσεις για απομείωση ή ζημία πάγιων στοιχείων ενεργητικού
- ❖ Μ.Ε.Δ. 15: Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα
- ❖ Μ.Ε.Δ. 16: Μετοχικό Κεφάλαιο – Επανάκτηση Ιδίων Μετοχών (εξαγορασθείσες ίδιες μετοχές)
- ❖ Μ.Ε.Δ. 17: Ίδια Κεφάλαια – Δαπάνες μιας Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων
- ❖ Μ.Ε.Δ. 18: Συνέπεια στην επιλογή Λογιστικών Αρχών – Εναλλακτικές Μέθοδοι
- ❖ Μ.Ε.Δ. 19: Τηρούμενο Νόμισμα – Αποτίμηση και Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 21 και 29
- ❖ Μ.Ε.Δ. 20: Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Αναγνώριση Ζημιών
- ❖ Μ.Ε.Δ. 21: Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβέσιμων Στοιχείων Ενεργητικού

- ❖ **M.E.Δ. 22:** Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Μεταγενέστερες Αναπροσαρμογές στις Αρχικά καταχωρηθείσες πραγματικές (δίκαιες) αξίες της υπεραξίας
- ❖ **M.E.Δ. 23:** Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις – Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης και Γενικών Επισκευών
- ❖ **M.E.Δ. 24:** Κέρδη ανά μετοχή – Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλες Συμβάσεις που μπορούν να διακανονισθούν σε μετοχές
- ❖ **M.E.Δ. 25:** Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της
- ❖ **M.E.Δ. 27:** Αξιολόγηση της Ουσίας των Συναλλαγών αναφορικά με την Νομική υπόσταση μιας μίσθωσης
- ❖ **M.E.Δ. 28:** Ενοποιήσεις επιχειρήσεων - «Ημερομηνία Ανταλλαγής» και Δίκαιη Αξία Συνήθων Μετοχών και Σχετικών Χρηματοοικονομικών Μέσων
- ❖ **M.E.Δ. 29:** Γνωστοποιήσεις - Συμβάσεις Εκχώρησης Υπηρεσιών
- ❖ **M.E.Δ. 30:** Τηρούμενο Νόμισμα – Μετατροπή από το Νόμισμα Αποτίμησης στο Νόμισμα Παρουσίασης
- ❖ **M.E.Δ. 31:** Έσοδα – Συμφωνίες Ανταλλαγής αναφορικά με Διαφημιστικές Υπηρεσίες
- ❖ **M.E.Δ. 32:** Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία – Κόστος Ιστοσελίδας
- ❖ **M.E.Δ. 33:** Μέθοδοι Ολικής Ενοποίησης και Καθαρής Θέσης – Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου Και Επιμερισμός Ποσοστών Ιδιοκτησίας

Από τις παραπάνω ερμηνείες, κατά τον Οκτώβριο του 2005 οι εξής έντεκα βρίσκονται ακόμα σε ισχύ: ΜΕΔ 7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31 & 32. Τα υπόλοιπα Μ.Ε.Δ. έχουν ενσωματωθεί στα σχετιζόμενα Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π. (Βλάχος και Λουκάς, 2007).

1.3 Θεσμικά όργανα

Τα βασικά όργανα κατάρτισης των προτύπων είναι:

- ❖ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- ❖ Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- ❖ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)
- ❖ Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)

1.3.1. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (*Ε.Δ.Λ.Π.* – αγγλικά: *International Accounting Standards Committee - IASC*) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973 στο Λονδίνο και αντικαταστάθηκε την 1^η Απριλίου 2001 από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την προώθηση της χρήσης και την εφαρμογή αυτών των προτύπων (Erstein, 2003).

Η IASC ιδρύθηκε ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας μεταξύ των φορέων λογιστικής για τις ακόλουθες χώρες:

- ❖ Αυστραλία
- ❖ Καναδά
- ❖ Γαλλία
- ❖ Γερμανία
- ❖ Ιαπωνία
- ❖ Μεξικό
- ❖ Ολλανδία
- ❖ Ηνωμένο Βασίλειο
- ❖ Ιρλανδία
- ❖ Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

Η IASC έχει περίπου 140 μέλη από 104 χώρες:

- ❖ Νότια Αφρική – Ζιμπάμπουε
- ❖ Ιταλία
- ❖ Κίνα
- ❖ Πακιστάν
- ❖ Ινδία – Σρι Λάνκα
- ❖ Σιγκαπούρη – Χονγκ Κονγκ
- ❖ Μαλαισία
- ❖ Νέα Ζηλανδία
- ❖ Δανία
- ❖ Ιορδανία
- ❖ Κορέα

Τον Μάιο του 2000 στην διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) εγκρίθηκε η νέα οργανωτική δομή της IASC:

- ❖ **Επίτροποι (Trustees):** 19 μέλη από διαφορετικές χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.
- ❖ **Επιτροπές :** Οι επιτροπές θα έχουν τις ακόλουθες αρμοδιότητες:
 - Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
 - Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου.
 - Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό.
 - Να τροποποιούν το καταστατικό.

Οι σκοποί της I.A.S.C., όπως τίθενται στο καταστατικό της είναι:

- ❖ Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- ❖ Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών προτύπων και διαδικασιών, αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Σακέλλης, 2002).

1.3.2. Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π. – αγγλικά: *International Accounting Standards Board – IASB*) είναι ένα ανεξάρτητο, ιδιωτικό σώμα αυτοτελώς χρηματοδοτούμενο με βάση το Λονδίνο, Αγγλία.

Το Σ.Δ.Λ.Π. ιδρύθηκε στις 1 Απριλίου 2001 ως διάδοχος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Είναι υπεύθυνο για την ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και την προώθηση της χρήσης και την εφαρμογή αυτών των προτύπων.

Η IASB έχει 15 διοικητικά μέλη, το καθένα με μία ψήφο. Έχουν επιλεγεί ως μία ομάδα εμπειρογνομόνων με ένα μείγμα από την εμπειρία της θέσπισης προτύπων, την προετοιμασία και χρήση λογαριασμών και την ακαδημαϊκή εμπειρία. Στην συνάντησή τους τον Ιανουάριο του 2009, οι Θεματοφύλακες του Ιδρύματος κατέληξαν στο πρώτο μέρος της δεύτερης επισκόπησης του Συντάγματος, αναγγέλλοντας τη δημιουργία ενός Συμβουλίου Παρακολούθησης και την επέκταση

του IASB σε 16 μέλη, δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στη γεωγραφική σύνθεσή του (David and Archer, 2006).

Τα μέλη του είναι:

- ❖ Hans Hoogervorst (Ολλανδία – Πρόεδρος – Ιούλιος 2011)
- ❖ Ian Mackintosh (Νέα Ζηλανδία – Αντιπρόεδρος – Ιούλιος 2011)
- ❖ Stephen Cooper (Ηνωμένο Βασίλειο – Αύγουστος 2007)
- ❖ Phillipe Danjou (Γαλλία – Νοέμβριος 2006)
- ❖ Jan Engstrom (Σουηδία – Μάιος 2004)
- ❖ Patrick Finnegan (Η.Π.Α. – Ιούλιο 2009)
- ❖ Amaro Luiz de Oliveira Gomes (Βραζιλία – Ιούλιος 2009)
- ❖ Pradhakar Kalavacherla (Ινδία – Ιανουάριος 2009)
- ❖ Martin Edelman (Γερμανία – Ιούλιος 2012)
- ❖ Patricia McConnell (Η.Π.Α. – Ιούλιος 2009)
- ❖ Takatsugu Ochi (Ιαπωνία – Ιούλιος 2011)
- ❖ Paul Pacter (Η.Π.Α. – Ιούλιος 2010)
- ❖ Darrel Scott (Νότια Αφρική – Οκτώβριος 2010)
- ❖ Chungwoo Suh (Κορέα – Ιούλιος 2012)
- ❖ Zhang Wei – Guo (Κίνα – Ιούλιος 2007)

Ο πρώτος πρόεδρος του Σ.Δ.Λ.Π. ήταν ο David Tweedie, ο οποίος πραγματοποίησε την θητεία του από την 1^η Απριλίου 2001 έως την 1^η Ιουλίου 2011, που τον διαδέχτηκε ο Hans Hoogervorst.

Μετά από τον Ιούλιο του 2009, τα μέλη του Σ.Δ.Λ.Π. διορίζονται για μια αρχική περίοδο πέντε ετών, με δυνατότητα ανανέωσης για ακόμα τρία χρόνια. Ο Πρόεδρος και ο Αντιπρόεδρος μπορούν να υπηρετήσουν μέχρι 5 χρόνια επιπλέον (www.iasplus.com).

1.3.3. Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Σ.Ε.Π. – αγγλικά: *Standards Advisory Council - SAC*) αποτελείται από 50 μέλη. Οι κύριες αρμοδιότητες της είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της πραγματοποιούνται τρεις

συνεδριάσεις με το IASB. Τα μέλη της προέρχονται από διαφορετικές χώρες και έχουν διαφορετικό επαγγελματικό προσανατολισμό. Η θητεία τους διαρκεί 3 έτη (Thornton Grant, 2004, Τόμος Α’).

1.3.4. Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (*Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.* – αγγλικά: *IFRS Interpretations Committee – IFRIC*) αποτελείται από 12 μέλη. Έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναφέρονται στα Δ.Λ.Π. ή στα Δ.Π.Χ.Π.. Η θητεία τους είναι τρία έτη και διορίζονται από τους επιτρόπους. Συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα για να ερμηνεύσουν τα πρότυπα και τις ασάφειές τους. Δημιουργήθηκε το 1996 και αναθεωρήθηκε το 2001 (Bradbury, 2007).

1.4. Διαδικασία έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η διαδικασία έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί αρκετό χρόνο και διεξάγεται σε διεθνές επίπεδο. Η διαδικασία έχει ως εξής:

- ❖ Γίνεται επιλογή από τις κατευθυντήριες επιτροπές των θεμάτων που θα μελετηθούν λεπτομερειακά, προκειμένου να εκδοθεί ένα σχέδιο επί του θέματος.
- ❖ Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο για να εγκριθεί και να γίνει αποδεκτό από τα 2/3 των μελών του.
- ❖ Το εγκριμένο σχέδιο μεταβιβάζεται για μελέτη και σχόλια στα λογιστικά σώματα, στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους, έχοντας αρκετό χρόνο για την κατανόησή του.
- ❖ Τα νέα σχόλια και οι προτάσεις μελετούνται από το Συμβούλιο και όπου κρίνεται απαραίτητο υφίστανται αλλαγές.
- ❖ Το αναθεωρημένο σχέδιο ξανά υποβάλλεται στο Συμβούλιο προκειμένου να λάβει ξανά την έγκριση των 3/4 των μελών του, ώστε να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί ως Λογιστικό Πρότυπο.

Στις ψηφοφορίες που λαμβάνουν μέρος, κάθε χώρα αντιπροσωπεύεται με μία ψήφο και μόνο ψήφο (Πρωτοψάλτης και Βροστούρης, 2002).

1.5. Λόγοι υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις όλο και περισσότερων χωρών καθιερώνεται από την ανάγκη να καταρτίζονται ομοιόμορφες οικονομικές καταστάσεις.

Οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή την ανάγκη είναι:

- ❖ Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, που επέφερε τη συνένωση των διεθνών επιχειρήσεων και των οικονομιών τους.
- ❖ Οι απαιτήσεις των επενδυτών. Η ύπαρξη μιας ενιαίας μορφής εξυπηρετεί τους επενδυτές ώστε να μπορούν να συγκρίνουν τα οικονομικά μεγέθη διαφόρων επιχειρήσεων και να έχουν μια καλύτερη εικόνα της επιχείρησης στην οποία θα έχουν μεγαλύτερα οφέλη από την επένδυση.
- ❖ Η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας.

Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ως σκοπό την καλύτερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης, καθώς και την διευκόλυνση της κυκλοφορίας κεφαλαίων (Τσακλαγκάνος, 2005).

1.6. Αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι βασικές λογιστικές αρχές, οι οποίες βοηθούν στην λειτουργία της επιχείρησης με κοινούς κανόνες είναι:

- ❖ Η αρχή της οικονομικής μονάδας: Οι λογιστικές καταστάσεις αναφέρονται σε μια και μόνο λογιστική μονάδα, η οποία είναι ανεξάρτητη από τον φορέα ή τους φορείς της.
- ❖ Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της μονάδας: Η λογιστική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητα της για αόριστο χρονικό διάστημα έτσι ώστε να μπορέσει να πραγματοποιήσει το πρόγραμμά της και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της.
- ❖ Η αρχή της περιοδικότητας: Η ζωή της επιχείρησης έχει διαιρεθεί σε περιόδους (διαχειριστικές χρήσεις). Σήμερα είναι υποχρεωτική η σύνταξη ετήσιων λογιστικών καταστάσεων και ανάλογα με την μορφή της επιχείρησης οι καταστάσεις αυτές δημοσιεύονται.
- ❖ Η αρχή της συντηρητικότητας: Η αρχή αυτή έχει σχέση με το πνεύμα συντηρητικότητας το οποίο πρέπει να διέπει τον επιχειρηματία στην εκτίμηση

των οικονομικών γεγονότων. Υπαγορεύει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να αντιμετωπίζει ένα θέμα με την μέθοδο εκείνη η οποία αποτιμά στο χαμηλότερο ποσό τα έσοδα και τα στοιχεία του Ενεργητικού και στο υψηλότερο ποσό τα έξοδα και τα στοιχεία του Παθητικού.

- ❖ Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων: Οι επιχειρήσεις οφείλουν να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες, ώστε να διευκολύνεται η διαχρονική σύγκριση τους καθώς και ο έλεγχος.
- ❖ Η αρχή του ιστορικού κόστους: Η απόδοση σε χρηματικές μονάδες, τόσο των στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης, όσο και των εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης απαιτεί τη χρησιμοποίηση κάποιας τιμής ή μεθόδου ή βάσης αποτιμήσεως.
- ❖ Η αρχή της συσχέτισεως των εξόδων με τα έσοδα: Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα έξοδα θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται και συνεπώς αναγνωρίζονται κατά την ίδια λογιστική χρήση που αναγνωρίζονται και τα έσοδα που συνδέονται – σχετίζονται με αυτά (Thornton Grant, 2004, Τόμος Α’).

1.7. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν:

- ❖ Το λογιστικό σχέδιο
- ❖ Ο νόμος περί Ανωνύμων Εταιρειών (Ν.2190/1920)
- ❖ Ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ. και Π.Δ. 186/1922)
- ❖ Ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994)
- ❖ Νομοθετήματα όπως το Π.Δ. 299/2003 για τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

1.8. Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις

Με τον όρο Οικονομικές καταστάσεις νοούνται

- ❖ Ο Ισολογισμός
- ❖ Η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ❖ Οι μεταβολές στην Καθαρή Θέση
- ❖ Το Προσάρτημα

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από την διοίκηση της επιχείρησης και ελέγχονται από ελεγκτές. Όταν απευθύνονται σε τρίτα πρόσωπα (εκτός επιχείρησης),

πρέπει να εκδίδονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. προκειμένου να υπάρχει μια ενιαία διεθνής λογιστική εμφάνιση (Καββαδίας, 2003).

1.9. Διεθνή και τοπικά λογιστικά Πρότυπα

Η κάθε χώρα διαθέτει ένα δικό της σύστημα Λογιστικών Προτύπων. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν είναι υποχρεωτική αλλά προαιρετική. Κανένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο δεν υπερισχύει ενός τοπικού Λογιστικού Προτύπου (Σακέλλης, 2002).

1.10. Γλώσσα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από την IASC στα Αγγλικά. Η μετάφρασή τους στη γλώσσα κάθε χώρας γίνεται με την σύμφωνη γνώμη του Συμβουλίου. Σε κάθε μετάφραση αναγράφεται το όνομα από το Λογιστικό Σώμα που συνέταξε το μεταφρασμένο κείμενο (Σακέλλης, 2002).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

2.1. Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1., οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω στοιχεία:

- ❖ Ισολογισμός
- ❖ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ❖ Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- ❖ Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ❖ Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 42α του Ν. 2190/1920, τα στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι:

- ❖ Ισολογισμός
- ❖ Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- ❖ Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
- ❖ Προσάρτημα (Σακέλλης, 2002)

2.2. Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης αποθεμάτων και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης μειωμένη με το κόστος παραγωγής και πώλησης. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει τις δαπάνες αγοράς καθώς και το κόστος μετατροπής. Είναι πολύ πιθανόν το κόστος κτήσης να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους.

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920, τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης ή κόστους παραγωγής, της τρέχουσας τιμής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του

εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

2.3. Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως. Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης χωρίζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες:

- ❖ Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες: Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.
- ❖ Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες: Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- ❖ Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες: Είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες (Ντζανάτος, 2008).

2.4. Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Το Δ.Λ.Π. 8 αναφέρει ότι το κέρδος ή η ζημία της χρήσεως αποτελείται από δύο στοιχεία:

- ❖ Το κέρδος ή τη ζημία από συνήθεις δραστηριότητες και
- ❖ Τα έκτακτα κονδύλια

Το κέρδος ή η ζημία από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα, τα οποία αφορούν τον τομέα εργασιών της επιχείρησης και εμφανίζονται στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων χρήσης.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ). Μία λογιστική εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί μεταγενέστερα λόγω μεταβολής των συνθηκών στις οποίες βασίστηκαν οι εκτιμήσεις ή λόγω νέων πληροφοριών.

Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου δεν θεωρούνται αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις μίας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων.

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν:

- ❖ Απαιτείται από νόμο
- ❖ Απαιτείται από αλλαγή σε Λογιστικό Πρότυπο
- ❖ Πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/έξοδα. Επίσης, δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για τη διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων, με εξαίρεση των περιλαμβανομένων στις διαφορές φορολογικού ελέγχου. Η διόρθωση γίνεται, συνήθως, είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις. Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Όσον αφορά τις επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν και απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα (Σακέλλης, 2002).

2.5. Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

Το Δ.Λ.Π. 10 ορίζει ως γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού, τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για δημοσίευση.

Το Δ.Λ.Π. 10 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μία επιχείρηση ως προς τη διανομή μερισμάτων. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την

ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Ακόμη, το Δ.Λ.Π. 10 ορίζει ότι αν η Διοίκηση μιας εταιρίας προτίθεται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει την λειτουργία της, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων. Επίσης, αναφέρεται ότι τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002).

2.6. Δ.Λ.Π. 12 Φόρος εισοδήματος

Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Επίσης, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε αναβαλλόμενο και τρέχοντα. Η ζημία χρήσης συμψηφίζεται με τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές. Δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου καθώς και του συμψηφισμού της ζημίας (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

2.7. Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π., ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων. Καταχωρούνται όταν θεωρηθεί ότι το κόστος του στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Επίσης, ορίζει ως απόσβεση τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του (Σακέλλης, 2005).

Στη περίπτωση που διενεργούνται αλλαγές για το εν λόγω πάγιο, η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώρηση γίνεται με δύο μεθόδους:

- ❖ Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους): Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.
- ❖ Εναλλακτική μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής): Στην Εναλλακτική Μέθοδο ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένα με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

2.8. Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις και είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή. Επομένως, το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον

της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Πώληση και επαναμίσθωση

Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης. Στη περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου. Στην περίπτωση τις πώλησης και επαναμίσθωσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα (Σακέλλης, 2002).

2.9. Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα

Το Δ.Λ.Π. 18 πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- ❖ πώληση αγαθών
- ❖ παροχή υπηρεσιών
- ❖ χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το Δ.Λ.Π. 18 δεν εξετάζει έσοδα που προκύπτουν από τα Δ.Λ.Π. 11,17,28,32,39,41 και τα Δ.Π.Χ.Π. 4 και 6.

Το Δ.Λ.Π. 18 ορίζει ως Έσοδο τη μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως και οδηγεί σε αύξηση των Ιδίων Κεφαλαίων (δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή εταίρους). Επίσης, ορίζει ως Εύλογη Αξία το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής. Ενώ, δεν θεωρούνται έσοδο ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων.

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έσοδα προέρχονται, κυρίως, από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- ❖ Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- ❖ Πωλήσεις υπηρεσιών
- ❖ Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Επίσης, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ως Έσοδο ορίζεται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας (Ντζανάτος, 2008).

2.10. Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους

Το Δ.Λ.Π. 19 ορίζει ότι θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε:

- ❖ Υπεσχημένων παροχών και
- ❖ Καθορισμένων καταβολών

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 19 στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε «ταμείο» υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Δεν αρκεί, όμως, μόνο η νομική υποχρέωση για διενέργεια πρόβλεψης αλλά και η τυχόν ηθική και εμπράγματο υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για

αυτό το σκοπό. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 19 ορίζει ότι το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με την μέθοδο της “προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας”, και τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας (Grant Thornton, 2006, Τόμος Α’).

Στην Ελληνική Νομοθεσία υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του Ν. 2112/1920. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Βέβαια, ο Ν. 2190/1920 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών (Ντζανάτος, 2008).

2.11. Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής επιχείρησης

Καταρχήν, το Δ.Λ.Π. 20 καθορίζει τις παρακάτω έννοιες:

- ❖ Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.
- ❖ Κρατική υποστήριξη: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων.
- ❖ Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της.
- ❖ Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ, καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το Δ.Λ.Π. 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ε. μέσω του Ν. 2601/1998 (όπως τροποποιήθηκε από τον Ν.

3299/2004) και ο οποίος ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, ενώ οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

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

Το Δ.Λ.Π. 29 δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- ❖ Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα.
- ❖ Ο πληθυσμός αποτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.
- ❖ Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%.
- ❖ Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών.
- ❖ Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με το θέμα που αναλύεται στο Δ.Λ.Π. 29 (Ντζανάτος, 2006).

2.13. Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη ανά μετοχή

Το Δ.Λ.Π. 33 εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Τα ποσά που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα (diluted earning per share), κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του Δ.Λ.Π. 33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν (Ντζανάτος, 2008; Σακέλλης, 2005).

2.14. Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

Το Δ.Λ.Π. 34 ορίζει ως Ενδιάμεση Περίοδο, μια περίοδο οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. Επιπλέον, ορίζει ως Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση, μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π. 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο).

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το Π.Δ. 360/98. Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν (Σακέλλης, 2005; Globaltraining, 2007).

2.15. Δ.Λ.Π. 36 Μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού

Το Δ.Λ.Π. 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία.

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε (Σακέλλης, 2002).

2.16. Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις

Το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- ❖ Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- ❖ Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.
- ❖ Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει ως Ενδεχόμενη υποχρέωση την πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Ως Ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται και μία παρούσα δέσμευση που δεν καταχωρείται είτε επειδή δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή, είτε επειδή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων.

Ο Ν. 2190/1920 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί και αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Ενώ, απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

2.17. Δ.Λ.Π. 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε αυτό υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας του σε τακτά χρονικά διαστήματα. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του

παγίου περιουσιακού στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο στοιχείο.

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια (Σακέλλης, 2002).

2.18. Δ.Λ.Π 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Το Δ.Λ.Π. 40 ορίζει ως Επένδυση σε ακίνητα, τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια ή μέρη κτιρίων) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση.

Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής. Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, είτε με τη του μέθοδο κόστους.

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Στην Ελληνική Νομοθεσία ορίζεται μόνο ότι ακίνητα, τα οποία αποφέρουν έσοδα, υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Στην Ελλάδα, το 2000 θεσπίστηκε η υποχρεωτική σύνταξη πινάκων ταμειακών ροών, οι οποίοι δημοσιεύτηκαν το 2001 μαζί με τα ετήσια δελτία των εισηγμένων εταιρειών. Αργότερα, με το Ν.2992/2002 έγινε προσπάθεια υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την 01/01/2003. Ωστόσο, η προσπάθεια αυτή δε στέφτηκε με επιτυχία, αφού οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν προετοιμασμένες να δεχθούν μία τόσο δραστική αλλαγή στις λογιστικές διαδικασίες που ήδη χρησιμοποιούσαν παρόλο που . Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις αρχίζει από την 01/01/2005, ημερομηνία που είχε εξαρχής ορίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση (Πρωτοψάλτης, 2004).

Το 2002 μόνον τέσσερα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Αυστρία, Βέλγιο, Φινλανδία και Γερμανία, επέτρεψαν στις εισηγμένες εταιρείες τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Πριν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κάθε χώρα εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα ανάλογα με την οικονομική και πολιτική κατάσταση, την ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών καθώς και τις επιρροές από άλλες χώρες γειτονικές. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να επικρατεί μια χαοτική κατάσταση και μια σαφής έλλειψη συνοχής.

3.1. Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζοντας τα Δ.Λ.Π. κατάφεραν να προσφέρουν οικονομική πληροφόρηση ισάξια προς αυτή των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατάφεραν επίσης να απευθυνθούν σε τράπεζες της Ε.Ε. προκειμένου να έρθουν σε κάποια οικονομική συμφωνία, χωρίς να απαιτείται η πρόσληψη εξωτερικού συνεργάτη για να μετατρέψει τα οικονομικά στοιχεία.

Η εναρμόνιση όλων των χωρών με βάση ενιαία λογιστικά πρότυπα δημιουργεί νέα δεδομένα για τις κεφαλαιαγορές και τους επενδυτές, καθώς οι συγκρίσεις γίνονται πιο εύκολες και προσιτές από όλους σε μια αγορά όπου δεν υφίστανται σύνορα για τις οικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Επίσης ενισχύεται η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών, καθώς και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο. Τα Δ.Λ.Π. δεν ευνοούν λογιστικά λάθη, παραλείψεις και απάτες.

3.2. Προβλήματα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι εταιρείες αντιμετώπισαν διάφορα προβλήματα. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ήταν αναγκαστικά καθολική και όχι επιλεκτική.

Η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις αποδείχθηκε δύσκολη διότι έπρεπε να εναρμονιστούν οι ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με αυτές των Δ.Λ.Π. (Χατζηδημητρίου και Γαλανού, 2003). Οι αλλαγές αυτές είχαν επιπτώσεις στην παρουσίαση της καθαρής θέσης και των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα Χρήσης και στα Ίδια Κεφάλαια (Μυλωνάς, 2006).

Οι επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να πειθαρχήσουν στη νέα νομοθεσία, να αφήσουν πίσω την αφοσίωση στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και να αλλάξουν νοοτροπία. Σημαντικό πρόβλημα αποτέλεσε η έλλειψη ενημέρωσης και οι ελάχιστες γνώσεις των επιχειρήσεων, των εργαζομένων και των στελεχών σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Παπαθανασίου, 2006).

Οι επιχειρήσεις, κατά τη μετάβασή τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επιβαρύνονται με σημαντικά διοικητικά έξοδα, γεγονός που έχει ιδιαίτερες συνέπειες στην ανταγωνιστικότητά τους. Πέρα από το κόστος για την επιμόρφωση κάποιων στελεχών των επιχειρήσεων και το κόστος στις μεταβολές των μηχανογραφικών προγραμμάτων, υπάρχει και το κόστος της προσέλκυσης και της απασχόλησης προσωπικού που είναι εξειδικευμένο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα συνηθέστερα σφάλματα είναι τα εξής:

- ❖ Χρησιμοποίηση μη επικυρωμένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
- ❖ Εσφαλμένος υπολογισμός ή / και χειρισμός της υπεραξίας.
- ❖ Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων.
- ❖ Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.

- ❖ Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού Αποτελέσματα εις νέον.
- ❖ Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
- ❖ Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.
- ❖ Σφάλματα κοστολόγησης.
- ❖ Χρησιμοποίηση λογαριασμών ευκολίας για τακτοποίηση των διαφορών.
- ❖ Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λ.π.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου (Παπαθανασίου, 2006).

3.3. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονταν από επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Μ.Μ.Ε.) δεν θεωρούσαν απαραίτητο αυτό το βήμα, διότι το κόστος υλοποίησης θα ήταν αρκετά μεγάλο. Ωστόσο, αυτό αποτελούσε μειονέκτημα.

Οι Μ.Μ.Ε. καλύπτουν περίπου το 95% των επιχειρήσεων της Ευρώπης, με αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις που εκδίδουν να καλύπτονται από το Δ.Π.Χ.Π. για τις Μ.Μ.Ε.. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αφορούν το 5% περίπου του αριθμού των επιχειρήσεων παγκοσμίως.

Η Ελλάδα είναι μια χώρα της οποίας η οικονομία στηρίζεται κυρίως στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των Μ.Μ.Ε. βασίζονται:

- ❖ Οι τράπεζες (παροχή δανείων και καθορισμός τόκων).
- ❖ Οι προμηθευτές
- ❖ Οι αναλυτές που κατατάσσουν και βαθμολογούν επιχειρήσεις, προκειμένου να αναπτύξουν μοντέλα αποτίμησης και πιστωτικής αξιολόγησης.
- ❖ Οι μεγάλες επιχειρήσεις που αναπτύσσουν διεθνείς συνεργασίες για να προκρίνουν την επιλογή μιας επιχείρησης ως προμηθευτή.
- ❖ Οι διεθνείς, περιφερειακοί και εθνικοί οίκοι και ιδρύματα τόσο του δημοσίου όσο και του ιδιωτικού τομέα (www.e-forologia.gr).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε τον Ιούλιο του 2009 το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις (Δ.Π.Χ.Π. για Μ.Μ.Ε. – IFRS for SMEs) που αφορά τις

μικρομεσαίες επιχειρήσεις, ώστε να μειωθεί το κόστος υλοποίησης και να γίνουν πιο ανταγωνιστικές.

Η αναπτυξιακή διαδικασία διήρκεσε περίπου 5 έτη. Στις συνεδριάσεις συμμετείχε και η Ευρωπαϊκή Ένωση χωρίς ωστόσο να εγκρίνει το αποτέλεσμα και χωρίς να το θεωρήσει ως μέρος κοινοτικής συμφωνίας.

Το Δ.Π.Χ.Π. για τις Μ.Μ.Ε. εκτείνεται σε 230 περίπου σελίδες. Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να προσφέρει ένα απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών. Απλουστεύτηκαν διαδικασίες οι οποίες αφορούσαν τους λογιστικούς υπολογισμούς (www.ifrs.org).

Παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα που αποφέρει το Δ.Π.Χ.Π. για Μ.Μ.Ε. στις επιχειρήσεις που επιλέγουν να το εφαρμόσουν, δεν πρέπει να παραλείψουμε το σημαντικό κόστος που θα προκύψει από την εφαρμογή και αφορά στην απαιτούμενη γενική αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων (εκπαίδευση προσωπικού, νέα πληροφοριακά συστήματα κ.α.), γεγονός για το οποίο θα πρέπει να είναι έτοιμες τόσο οι επιχειρήσεις αλλά και τα διάφορα κράτη που θα υιοθετήσουν το νέο πρότυπο (www.taxheaven.gr).

3.4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο κ. Τσακλαγκάνος στο βιβλίο του παρουσίασε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που προέκυψαν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρουσιάζει πλεονεκτήματα, από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

- ❖ Οι χρήστες των Λογιστικών καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις.
- ❖ Θα εξασφαλίσουν αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

- ❖ Θα συμβάλλουν στη σωστή και αξιόπιστη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και του Κρατικού προϋπολογισμού λόγω της ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων.
- ❖ Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν θα χρειάζεται να ετοιμάσουν λογιστικές καταστάσεις σε κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς.
- ❖ Θα εμποδίσουν σε μεγάλη έκταση την χρησιμοποίηση της «δημιουργικής» λογιστικής και την ωραιοποίηση των λογιστικών καταστάσεων.
- ❖ Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν την πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης, την πραγματική οικονομική απόδοσή της και τις ταμειακές ροές μετά την πλήρη εφαρμογή και συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. και τις αντίστοιχες διερμηνείες.
- ❖ Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξασφαλίσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν τα δικά τους πρότυπα.
- ❖ Τα Δ.Λ.Π. είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιρειών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Διαβλέπονται, ωστόσο, και ορισμένα μειονεκτήματα ή περιορισμοί με την καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. όπως:

- ❖ Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών, οικονομικών και πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών.
- ❖ Θα είναι υπερβολή να επικαλούμαστε συνεχώς τα Δ.Λ.Π. για τη επίλυση παντός προβλήματος και κάθε κακής οικονομικής κατάστασης και ζημίας ιδιαίτερα όταν οφείλονται σε ανθρώπινα λάθη και παραλήψεις.
- ❖ 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 (Τσακλαγκάνος, 2005).

3.5. Έρευνα σχετικά με τα Δ.Λ.Π.

Ο αναπληρωτής καθηγητής λογιστικής κ. Καραμάνης και ο καθηγητής στρατηγικής κ. Παπαδάκης σχεδίασαν έρευνα με τίτλο «Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελλάδα: Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές». Η υλοποίηση της έρευνας πραγματοποιήθηκε από μια μεγάλη ομάδα, η οποία αποτελέστηκε από φοιτητές, ορκωτούς ελεγκτές, οικονομικούς διευθυντές και στελέχη εποπτικών αρχών.

Σύμφωνα με αυτή την έρευνα προέκυψαν διάφορα αποτελέσματα (δεν αναλύονται όλες οι ερωτήσεις αλλά αυτές που συμπίπτουν με την παρούσα πτυχιακή):

- ❖ Τα Δ.Λ.Π. αξιολογήθηκαν θετικά από τους ελεγκτές και παρουσιάστηκε μια υπεροχή έναντι των ελληνικών προτύπων.
- ❖ Στην πράξη η εφαρμογή των προτύπων παρουσιάζει δυσκολίες, οι οποίες σχετίζονται με την έλλειψη ολοκληρωμένης νομοθεσίας και με την έλλειψη ενημέρωσης.
- ❖ Το κόστος για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν υπήρξε μεγάλο και πολλοί θεωρούν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι σημαντικότερη από το κόστος.
- ❖ Η χρήση πληροφοριακών συστημάτων θεωρήθηκε απαραίτητη για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., με στόχο την βελτίωση των υποδομών (Καραμάνης, 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Η τεχνολογία στις μέρες μας κινείται με γρήγορους ρυθμούς και αλλαγές πραγματοποιούνται σχεδόν σε ημερήσια βάση. Η χρήση της τεχνολογίας έχει γίνει πλέον εύκολη και απλοϊκή, με αποτέλεσμα η χρήση της να γίνεται και από άτομα τα οποία δεν γνωρίζουν να την χειρίζονται.

4.1. Η σημασία της μηχανογράφησης σε μια επιχείρηση και η προσφορά της

Μηχανογράφηση καλείται η οργάνωση μιας επιχείρησης με την χρήση Η/Υ και προγραμμάτων για την επεξεργασία (ανάγνωση, σύγκριση, ενημέρωση κ.λπ.) πληροφοριών και την απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επεξεργασίας.

Η μηχανογράφηση έκανε την εμφάνιση της λόγω της ανάγκης για τυποποίηση και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων. Αποσκοπεί στην βελτίωση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας, και κατ' επέκταση και στην αύξηση του ανταγωνισμού. Η αύξηση της ανταγωνιστικότητας οφείλεται στη σωστή διαχείριση των πόρων της εταιρείας (ανθρώπινο δυναμικό, κεφάλαια, μηχανολογικό εξοπλισμό, κ.λπ.) και την λειτουργιών της. Η συνεισφορά της μηχανογράφησης έγκειται στο γεγονός ότι εξασφαλίζει την ταχύτητα και την αξιοπιστία της πληροφορίας. Γενικότερα, η λήψη σωστών αποφάσεων με τη βοήθεια της μηχανογράφησης βοηθάει στη σωστή διαχείριση της επιχείρησης.

Όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο τυποποίησε ουσιαστικά τις λογιστικές διαδικασίες. Η λογιστική αυτή τυποποίηση άνοιξε το δρόμο και έφερε τη μηχανογράφηση στις ελληνικές επιχειρήσεις. Μέχρι την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν αδύνατη οποιαδήποτε μαζική προσπάθεια μηχανογράφησης των λογιστικών διαδικασιών ακριβώς γιατί έλειπε η τυποποίηση.

Μερικές από τις αλλαγές που έφερε η εφαρμογή της μηχανογραφημένης λογιστικής είναι:

- ❖ Σημαντική αύξηση της παραγωγικότητας της λογιστικής εργασίας με τη δυνατότητα επεξεργασίας μεγαλύτερου όγκου πληροφοριών σε συντομότερο χρόνο.

- ❖ Εξασφάλιση της συγκέντρωσης και παροχής αξιόπιστων πληροφοριών προς τους διοικούντες της επιχείρησης για τη λήψη των καθημερινών αποφάσεων.
- ❖ Αύξηση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας των οργάνων ελέγχου των επιχειρήσεων (εφοριακοί, ορκωτοί λογιστές, τραπεζικοί υπάλληλοι, κλπ).

Η μηχανογραφημένη λογιστική ορίζεται ως η καταγραφή, επεξεργασία και οργάνωση των λογιστικών πράξεων με τη βοήθεια του συστήματος ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Προκύπτουν πολλά πλεονεκτήματα της μηχανογραφημένης λογιστικής έναντι του χειρόγραφου συστήματος. Η σύγκριση είναι πραγματικά άνιση από κάθε άποψη. Τα κυριότερα είναι:

- ❖ Άμεση, πλήρης και σωστή πληροφόρηση με τη μηχανογραφική τήρηση της λογιστικής στη διοίκηση της επιχείρησης
- ❖ Αυτοματοποίηση λογιστικών διαδικασιών
- ❖ Αυτοματοποίηση και τυποποίηση λογιστικών καταστάσεων
- ❖ Άμεση και διαρκής ενημέρωση για την πορεία της επιχείρησης
- ❖ Μείωση του λειτουργικού κόστους των επιχειρήσεων
- ❖ Αύξηση του διαθέσιμου χρόνου των λογιστών (Γκίνογλου, Ταχυνάκης και Πρωτόγερος, 2004).

4.2. Πληροφοριακά συστήματα

Πληροφοριακό σύστημα (αγγλικά *Information System*) ονομάζεται ένα σύστημα αλληλοσχετιζόμενων στοιχείων, ανθρωπίνου δυναμικού και αυτοματοποιημένων υπολογιστικών συστημάτων, τα οποία συλλέγουν ή ανακτούν, επεξεργάζονται, αποθηκεύουν και διανέμουν πληροφορίες (Δουκίδης, Φραγκοπούλου και Αναγνωστοπούλου, 1993).

Τα πληροφοριακά συστήματα βοηθούν στη λήψη αποφάσεων, στο συντονισμό, και στον έλεγχο. Μπορούν επίσης να βοηθήσουν τη διοίκηση στην ανάλυση προβλημάτων, στην απεικόνιση σύνθετων θεμάτων, καθώς και στη δημιουργία νέων προϊόντων. Τα πληροφοριακά συστήματα βοηθούν στην ταχύτερη και ακριβή επεξεργασία δεδομένων, στη μεγάλη αποθηκευτική ικανότητα και στην ταχύτερη επικοινωνία μεταξύ τοποθεσιών (Φωλίνας, 2006).

Τα επίσημα πληροφοριακά συστήματα μπορεί να βασίζονται σε υπολογιστές ή να είναι χειρόγραφα. Τα χειρόγραφα συστήματα χρησιμοποιούν την τεχνολογία χαρτιού και μολυβιού. Τα πληροφοριακά συστήματα με υπολογιστές βασίζονται σε τεχνολογία υλικού και λογισμικού υπολογιστών για την επεξεργασία και τη διάδοση των πληροφοριών.

Η λειτουργία ενός πληροφοριακού συστήματος απαιτεί τα ακόλουθα στοιχεία:

- ❖ Λογισμικό και υλικό ηλεκτρονικών υπολογιστών (computer software and hardware)
- ❖ Διαδικασίες οι οποίες εκτελούνται εκτός του ηλεκτρονικού μέρους του συστήματος (manual procedures)
- ❖ Άνθρωποι
- ❖ Υποδείγματα (models) για ανάλυση, προγραμματισμό, έλεγχο και λήψη αποφάσεων
- ❖ Βάση δεδομένων (database) η οποία θα περιέχει στοιχεία ή δεδομένα του οργανισμού στο σύνολό τους
- ❖ Δίκτυο (networker) (Νικολάου, 1999)

Υπάρχουν πολλά είδη πληροφοριακών συστημάτων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ανάλογα με τις ανάγκες και τις οικονομικές δυνατότητες της επιχείρησης. Τα σημαντικότερα πληροφοριακά συστήματα είναι τα εξής:

- ❖ SCMS (Supplier and Contract Management System / Συστήματα Διαχείρισης Αλυσίδας Εφοδιασμού)
- ❖ KMS (Knowledge Management Systems / Συστήματα Διαχείρισης Γνώσης)
- ❖ OAS (Office Automation Systems / Συστήματα Αυτοματοποίησης Γραφείου)
- ❖ TPS (Transaction Processing System / Συστήματα Επεξεργασίας Συναλλαγών)
- ❖ ERP (Enterprise Resource Planning / Συστήματα Ενδοεπιχειρησιακού Σχεδιασμού)
- ❖ ESS (Executive Support Systems / Συστήματα Υποστήριξης Διοίκησης)
- ❖ DSS (Decision Support Systems / Συστήματα Υποστήριξης Απόφασης)
- ❖ MIS (Management Information Systems / Διοικητικά Συστήματα Πληροφόρησης) (Φωλίνας, 2006).

4.3. Λογιστικά πληροφοριακά συστήματα

Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα (*Accounting Information Systems – AIS*) είναι ένα σύστημα συλλογής, αποθήκευσης και επεξεργασίας των οικονομικών και λογιστικών δεδομένων.

Οι πληροφορίες που προκύπτουν από την όλη διαδικασία είναι σχετικές:

- ❖ Με την χρηματοοικονομική απόδοση ενός οργανισμού (scorekeeping information)
- ❖ Με την καθοδήγηση της διοίκησης σε θέματα που χρήζουν άμεση δράση (attention – directing information)
- ❖ Με την στήριξη λήψης των αποφάσεων (decision – making information) (Νικολάου,1999)

Κάποιες εταιρείες οι οποίες προωθούν λογιστικά πληροφοριακά συστήματα είναι:

- ❖ Η Microsoft
- ❖ Η Sage Group
- ❖ Η Oracle
- ❖ Η SAP

4.3.1. Οι δραστηριότητες των Λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων

Κάθε Accounting Information Systems περιλαμβάνει πέντε βασικές δραστηριότητες:

- ❖ Συλλογή δεδομένων,
- ❖ Επεξεργασία δεδομένων,
- ❖ Διαχείριση δεδομένων,
- ❖ Έλεγχος δεδομένων,
- ❖ Παραγωγή πληροφορίας.

Συλλογή δεδομένων

Η συλλογή δεδομένων περιλαμβάνει μεθόδους οι οποίες ξεκινούν από τη συλλογή των δεδομένων της συναλλαγής, συνεχίζουν με την καταγραφή των δεδομένων αυτών σε φόρμες και την αρχειοθέτηση των δεδομένων αυτών για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσής τους και της ακρίβειάς τους. Αν τα δεδομένα που

εισάγονται, είναι ποσοτικά ενδεχομένως να χρειαστεί να μετρηθούν πριν την καταγραφή τους.

Επεξεργασία δεδομένων

Η επεξεργασία δεδομένων περιλαμβάνει κάποια βήματα:

- ❖ Κατάταξη των δεδομένων
- ❖ Ταξινόμηση των δεδομένων
- ❖ Ομαδοποίηση των δεδομένων σε κατηγορίες ανάλογα το σκοπό της επεξεργασίας
- ❖ Υπολογισμός όπως πρόσθεση, αφαίρεση, πολλαπλασιασμός και διαίρεση μεταξύ των δεδομένων.
- ❖ Σύγκριση ή εξέταση αντικειμένων δεδομένων από ξεχωριστές ομάδες ή αρχεία για να βρεθούν ποια ταιριάζουν ή να καθοριστούν το πώς αυτά διαφέρουν.

Διαχείριση δεδομένων

Η δραστηριότητα της διαχείρισης δεδομένων αποτελείται από τρία βήματα:

- ❖ Αρχειοθέτηση δεδομένων,
- ❖ Ενημέρωση δεδομένων και
- ❖ Ανάκληση δεδομένων.

Η αρχειοθέτηση περιλαμβάνει την τοποθέτηση των δεδομένων σε προκαθορισμένες θέσεις που ονομάζονται αρχεία ή βάσεις δεδομένων. Η ενημέρωση συνιστάται στην προσαρμογή των αποθηκευμένων δεδομένων, έτσι ώστε να είναι σύμφωνα με τα νεοεισερχόμενα γεγονότα λειτουργίες ή αποφάσεις που αφορούν την επιχείρηση. Η ανάκληση αφορά την προσβασιμότητα και την εξαγωγή αποθηκευμένων δεδομένων, είτε για περαιτέρω επεξεργασία δεδομένων ή για την αναφορά τους στους χρήστες τους.

Έλεγχος δεδομένων

Ο έλεγχος των δεδομένων έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο της ασφάλειας των πηγών των δεδομένων και τη διασφάλιση της εγκυρότητας αυτών, καθώς και τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων. Για τον έλεγχο αυτό χρησιμοποιούνται κάποιες τεχνικές. Μία τέτοια τεχνική συνίσταται στην επικύρωση των δεδομένων που εισάγονται, με τον έλεγχο αυτών των δεδομένων των συναλλαγών από τη σύγκριση τους με τα επικυρωμένα αντίστοιχα αρχεία που υπάρχουν ήδη.

Παραγωγή πληροφορίας

Η δραστηριότητα της παραγωγής πληροφοριών περιλαμβάνει την επεξεργασία των πληροφοριών μέσω βημάτων όπως η μετάφραση της, η αναφορά της και η επικοινωνία της πληροφορίας με το υπόλοιπο σύστημα, καθώς και τη μετάβασή της στους αρμόδιους χρήστες (Γκίνογλου, Ταχυνάκης και Πρωτόγερος, 2004).

4.3.2. Τύποι των Λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων

Οι τρεις τύποι των Accounting Information Systems είναι:

- ❖ Συστήματα manual: Αυτά χρησιμοποιούνται από μικρούς οργανισμούς και αποτελούνται από τα έγγραφα, το γενικό καθολικό, το ημερολόγιο, ειδικά ημερολόγια και άλλα καθολικά.
- ❖ Συστήματα legacy: Αυτά βασίζονται συχνά σε παλιά τεχνολογία. Αυτά είναι σχεδιασμένα να εξυπηρετούν συγκεκριμένες ανάγκες και είναι πλήρως κατανοητά από το προσωπικό που τα χειρίζεται ήδη. Από την άλλη όμως αυτά τα συστήματα είναι ακριβό να διατηρηθούν, συχνά δεν έχουν τους απαραίτητους πόρους, συχνά δεν είναι σχεδιασμένα να είναι φιλικά στο χρήστη, είναι δύσκολο να ανταποκριθούν σε μία ενδεχόμενη συγχώνευση ή επέκταση του οργανισμού.
- ❖ Τα νέα ενοποιημένα συστήματα: αυτά είναι φιλικά στο χρήστη, κοστίζουν λιγότερο, χρειάζονται λιγότερο χρόνο για την επεξεργασία των δεδομένων (www.accountinginformationssystem.org).

4.3.3. Στόχοι ενός Λογιστικού πληροφοριακού συστήματος

Οι δύο βασικοί στόχοι ενός Accounting Information Systems είναι η παροχή πληροφοριών που αφορούν τις δραστηριότητες μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού καθώς και η παροχή πληροφοριών σχετικές με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Οι δύο στόχοι του AIS μπορούν να επιτευχθούν με βάση δύο δραστηριότητες: Η πρώτη δραστηριότητα περιλαμβάνει την επεξεργασία των συναλλαγών και η δεύτερη περιλαμβάνει την επεξεργασία των πληροφοριών.

Επεξεργασία συναλλαγών

Οι συναλλαγές είναι ανταλλαγές που άλλοτε έχουν οικονομική αξία και άλλοτε όχι. Οι συναλλαγές βοηθούν στη διενέργεια καθημερινών επιχειρησιακών λειτουργιών, καθώς και στην εξαγωγή οικονομικών αποτελεσμάτων.

Οι βασικοί τύποι συναλλαγών είναι ίδιοι σχεδόν για όλες τις επιχειρήσεις., όπως:

- ❖ Πωλήσεις εμπορευμάτων ή υπηρεσιών σε πελάτες.
- ❖ Αγορά εμπορευμάτων, πρώτων υλών, υπηρεσιών και παγίων από προμηθευτές.
- ❖ Αποδείξεις μετρητών από πελάτες και άλλους.
- ❖ Πληρωμή μετρητών σε προμηθευτές και άλλους.
- ❖ Προετοιμασία της μισθοδοσίας και πληρωμή μετρητών σε εργαζόμενους για τις υπηρεσίες τους.

Οι λογιστικές συναλλαγές επεξεργάζονται μέσα από λογιστικά αρχεία μέσω κάποιας διαδικασίας, που ονομάζεται λογιστικός κύκλος.

Ο λογιστικός κύκλος περιλαμβάνει κάποιες ενέργειες οι οποίες διενεργούνται από όλες τις επιχειρήσεις με σταθερή συχνότητα. Οι ενέργειες αυτές είναι:

- ❖ Η δημιουργία ενός αρχείου με την συναλλαγή.
- ❖ Η κωδικοποίηση με λογαριασμούς που περιλαμβάνει (χρεώσεις και πιστώσεις).
- ❖ Η αποθήκευση των νέων δεδομένων σε νέο αρχείο.
- ❖ Μετά από ένα χρονικό διάστημα, οι χρεοπιστώσεις συμψηφίζονται προκειμένου να βγει ένα αποτέλεσμα.
- ❖ Η εμφάνιση κάποιων αναφορών.

Στο τέλος μια λογιστικής περιόδου, διενεργούνται κάποιες τελευταίες διορθώσεις προκειμένου να υπολογιστούν τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης και η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Οι αναφορές και τα έγγραφα που προκύπτουν περιέχουν πληροφορίες αξιοποιήσιμες για την ίδια την επιχείρηση ή για εξωτερικούς παράγοντες όπως για τους πελάτες, τους προμηθευτές και τις τράπεζες.

Η επεξεργασία των συναλλαγών διενεργείται από κάποια υποσυστήματα του AIS γνωστά και ως **Πληροφοριακά Συστήματα Επεξεργασίας Συναλλαγών**

(Transaction Processing Systems – TPS). Κάθε τύπος συναλλαγής απαιτεί κάποιο δικό του διαφορετικό TPS, αλλά η συνένωση όλων των TPS μεταξύ τους αποτελεί έναν οδηγό για την πορεία της επιχείρησης.

Ένα TPS είναι εύκολο στη χρήση του και η σωστή αξιοποίησή του παρέχει πλεονεκτήματα όπως:

- ❖ Αποδοτική και οικονομική επεξεργασία των συναλλαγών.
- ❖ Συλλογή ανά τακτά χρονικά διαστήματα των συναλλαγών και επεξεργασία τους.
- ❖ Προσεκτικός έλεγχος των δεδομένων που εισάγονται και ακριβής επεξεργασία των δεδομένων των συναλλαγών.
- ❖ Ασφαλής επεξεργασία και αποθήκευση των δεδομένων που εισάγονται και επεξεργάζονται.
- ❖ Δίνει τη δυνατότητα αλλαγών και προσαρμογών σε αυτό ανάλογα με τις ανάγκες της επεξεργασίας των συναλλαγών (Χαράμης,1994).

Επεξεργασία των πληροφοριών

Η επεξεργασία των πληροφοριών παρέχει πληροφορίες απαραίτητες για τη λήψη αποφάσεων. Σκοπός τους είναι η διευκόλυνση του σχεδιασμού και του ελέγχου των εσωτερικών λειτουργιών μίας επιχείρησης.

Ο κύριος χρήστης είναι η διοίκηση της επιχείρησης. Οι αποφάσεις θα έχουν επίπτωση στο στρατηγικό σχεδιασμό, τον βραχυπρόθεσμο σχεδιασμό, το διοικητικό έλεγχο και τον λειτουργικό έλεγχο της.

Η επεξεργασία των πληροφοριών γίνεται από το MIS μίας επιχείρησης μαζί με το AIS. Οι πληροφορίες που παρέχει ένα σύστημα επεξεργασίας πληροφοριών περιλαμβάνουν:

- ❖ Μία άμεση σχέση με τη συγκεκριμένη απόφαση για την οποία θα ληφθούν υπόψη.
- ❖ Αξιόπιστη και ικανοποιητική ακρίβεια.
- ❖ Συνοπτικότητα.
- ❖ Δημιουργούνται ακριβώς την ώρα που χρειάζονται.
- ❖ Δεν είναι καθόλου περίπλοκες, αντιθέτως είναι απλές και κατανοητές (www.enotes.gr).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο. EXTENSIBLE BUSINESS REPORTING LANGUAGE (XBRL)

Τα τελευταία χρόνια, ο κυριότερος τρόπος επικοινωνία μεταξύ των επιχειρήσεων είναι το διαδίκτυο, το οποίο διευκόλυνε την μεταφορά των οικονομικών δεδομένων σε διάφορες μορφές (Ettredge et al, 2000). Σε συνδυασμό με τα πληροφοριακά συστήματα κατάφεραν να ξεπεράσουν πολλές δυσκολίες, όπως τα πολλά χαρτιά και τους φακέλους. Επιπρόσθετα, η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έφερε σημαντικές αλλαγές στις Ελληνικές Επιχειρήσεις και δημιούργησε την ανάγκη εύρεσης νέων διαδικτυακών τεχνολογιών ειδικά σχεδιασμένων για τα ΔΛΠ. Η XBRL είναι μια νέα τεχνολογία και πιο συγκεκριμένα είναι ένα ελεύθερο πρότυπο ανοιχτού κώδικα, το οποίο σχεδιάστηκε για να μεταφέρει οικονομικά δεδομένα με την χρήση του διαδικτύου. Στα πλαίσια της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ, η Ευρωπαϊκή Ένωση αποφάσισε να χρησιμοποιήσει και να προωθήσει το πρότυπο XBRL ως έναν κοινό κώδικα για υπολογιστές στην «γλώσσα» των ΔΛΠ.

5.1. eXtensible Business Reporting Language

Η XBRL είναι μια γλώσσα για την ηλεκτρονική επικοινωνία των επιχειρήσεων και των οικονομικών δεδομένων σε όλο τον κόσμο. XBRL σημαίνει: eXtensible Business Reporting Language (Weber, 2003).

Η XBRL είναι ένα έγγραφο XML (Extensible markup Language). Σύμφωνα με την XML, οι ετικέτες αναγνώρισης εφαρμόζονται σε δεδομένα για την καλύτερη επεξεργασία τους μέσω της χρήσης ενός λογισμικού (Debreceny et al, 2010).

Τα πνευματικά δικαιώματα ανήκουν σε μία ανεξάρτητη μη κερδοσκοπική νομική οντότητα, την XBRL International, που ιδρύθηκε το 1999 με πρωτοβουλία του σώματος ορκωτών λογιστών της Αμερικής. Αυτή τη στιγμή οριστική αντιπροσώπευση υπάρχει στην Γερμανία, την Ιρλανδία, την Ολλανδία, την Ισπανία και την Αγγλία, ενώ προσωρινή αντιπροσώπευση υπάρχει στο Βέλγιο, τη Δανία, τη Γαλλία, την Πολωνία και τη Σουηδία.

Οι κυριότερες εφαρμογές του προτύπου που έχουν ήδη ολοκληρωθεί είναι:

- ❖ Η ηλεκτρονική προτυποποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

- ❖ Η ηλεκτρονική προτυποποίηση των Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων και ο εναρμονισμός τους με το Sarbanes & Oxley Act
- ❖ Η ηλεκτρονική προτυποποίηση των αναφορών των τραπεζών, βάση της Βασιλείας II, προς την Κεντρική Τράπεζα
- ❖ Η αξιολόγηση και η παρουσίαση του πιστωτικού κινδύνου των ασφαλιστικών εταιριών
- ❖ Η δημιουργία ενός παγκόσμιου Λογιστικού Καθολικού

Στην Ελλάδα η XBRL χρησιμοποιείται από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και την Hellastat.

Η υιοθέτηση της XBRL επιταχύνθηκε μέσω κάποιων γεγονότων:

- ❖ Οι Ηνωμένες Πολιτείες τον Ιούνιο του 2009 επέβαλλε τη σταδιακή χρήση της από τις επιχειρήσεις, οι οποίες υποχρεώθηκαν να σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε μορφή XBRL.
- ❖ Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τον Ιούνιο του 2008 εξέδωσε ένα διευρυμένο XBRL Taxonomy.
- ❖ Η Ιαπωνική Υπηρεσία Χρηματοπιστωτικής Υπηρεσίας εφάρμοσε στις εγχώριες αγορές και στα επενδυτικά κεφάλαια τη χρήση της XBRL, ξεκινώντας με τις οικονομικές καταστάσεις του πρώτου τριμήνου που έληξε τον Ιούνιο του 2008 (www.xbrl.org).

5.2. Η λειτουργία της XBRL

Η XBRL χρησιμοποιεί ετικέτες για τη μοναδική αναγνώριση των δεδομένων που εισάγει στο σύστημα. Το Taxonomy βοηθάει στην περιγραφή των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου, μέσω των Linkbases που δίνουν σχήμα στους λογαριασμούς. Έτσι δημιουργείται ένα Instance document με τις τελικές μορφές των οικονομικών καταστάσεων. Το instance document αποκτάει αριθμούς όταν εισάγονται τα δεδομένα στο λογισμικό και στο τέλος, εξάγονται τα αποτελέσματα σε όποια μορφή επιθυμεί ο χρήστης.

5.3. Taxonomy

Η XBRL χρησιμοποιεί ένα λεξικό (Taxonomy) που δίνει στο σύστημα εντολές. Το Taxonomy περιγράφει τις ετικέτες των οικονομικών εκθέσεων. Τα βασικά συστατικά ενός Taxonomy είναι:

- ❖ Schema
- ❖ Linkbases (Debceny and Gray, 2001)

Η ανάπτυξη του Taxonomy για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έγινε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η οριστική του έκδοση τοποθετείται το 2008. Βάσει του Taxonomy παράγεται η τελική αναφορά (www.ifrs.org).

5.4. Schema

Το Taxonomy απαιτεί μια δομή και μια σαφή προδιαγραφή. Αποτελεί τη βάση του λεξικού και περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς (elements) και το balances attribute (χρέωση, πίστωση).

Οι λογαριασμοί πρέπει να έχουν μια δομή, η οποία να είναι κοινή ώστε να υπάρχει μία ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις (De la Fe et al, 2000).

5.5. Linkbases

Τα linkbases βοηθούν στην συσχέτιση των εννοιών μεταξύ τους. Υπάρχουν πέντε τύποι:

- ❖ Presentation Linkbases: Καταχωρείται η γραφική αναπαράσταση της οικονομικής αναφοράς (π.χ. μετά τα Ενσώματα Πάγια έχουμε τα Ασώματα).
- ❖ Calculation Linkbases: Περιλαμβάνει όλες τις αριθμητικές πράξεις που πραγματοποιούνται σε μια οικονομική κατάσταση (π.χ. τα Συνολικά Πάγια είναι το άθροισμα των Ενσώματων και των Ασώματων Παγίων).
- ❖ Label Linkbases: Επιτρέπει την πολλαπλή ερμηνεία ενός λογαριασμού σε διαφορετικές γλώσσες.
- ❖ Definition Linkbases: Προσδιορίζει τις σχέσεις – υποκατηγορίες που υπάρχουν ανάμεσα στους όρους σε διαφορετικά επίπεδα αναφορών (π.χ. οι καταθέσεις στην τράπεζα είναι μέρος των Διαθέσιμων Ρευστών).

- ❖ Reference Linkbases: Δίνει πληροφορίες για το Λογιστικό πρότυπο στο οποίο αναφέρεται κάθε στοιχείο (π.χ. IAS 12) (Hannon, 2004).

5.6. Instance document

Το instance document είναι η οικονομική αναφορά της επιχείρησης σύμφωνα με τους κανόνες της XBRL. Περιλαμβάνει τα δεδομένα που πραγματοποιήθηκαν σε μια συγκεκριμένη περίοδο. Το instance document οργανώνει τα οικονομικά δεδομένα σύμφωνα με το taxonomy schema και συνδέονται με linkbases (Deshmukh, 2004).

5.7. Οφέλη

Η XBRL παρέχει σημαντικά οφέλη στην επιχείρηση, όπως στους λογιστές, ελεγκτές, διευθυντές, επενδυτές, καθώς και στους εξωτερικούς παράγοντες όπως πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες, κυβερνήσεις, ρυθμιστικές αρχές, οικονομικές υπηρεσίες, χρηματιστήρια (Boyer - Wright et al, 2010).

Τα πρότυπα που δημιουργούνται έχουν μια ποικιλία μορφών. Χρησιμοποιούν εργαλεία τα οποία αποδίδουν πιο παραγωγικά. Η παραγωγικότητα επιτρέπει στην πρόσβαση τόσο σε εγχώριες όσο και σε ξένες αγορές, με αποτέλεσμα την αύξηση της ροής του κεφαλαίου μέσα στην κεφαλαιαγορά.

Η διαδικασία της XBRL απλοποιεί τη δημιουργία των οικονομικών εκθέσεων, με την αυτοματοποίηση της συλλογής και της ανάλυσης των δεδομένων.

Η πληροφόρηση που προσφέρει έχει χαμηλό κόστος για την επιχείρηση. Παρόλα αυτά η ταχύτητα επεξεργασίας των δεδομένων είναι γρήγορη μέσω της βελτιστοποίησης των διαδικασιών.

Η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η διαφάνεια των δεδομένων είναι ένας πρωταρχικός στόχος. Η ποιότητα των πληροφοριών εξυπηρετεί την επιχείρηση στη λήψη σωστών αποφάσεων. Οι επενδυτές, για παράδειγμα, θεωρούν ότι είναι μια ευκαιρία για να επεξεργαστούν εταιρείες σε όλο τον πλανήτη. Αυτό όμως προκαλείται από την υψηλή ποιότητα των πληροφοριών που εξάγει.

Το λογισμικό της XBRL μειώνει το χρόνο αναζήτησης μέσω χειρονακτικής εργασίας και μια διαδικασία μπορούσε να πραγματοποιηθεί μέσα σε ώρες γίνεται σε δευτερόλεπτα (Deloitte, 2009).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι κανόνες τους οποίους καλούνται να υιοθετήσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις. Το 2001 μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π. εκδόθηκαν από την Επιτροπή Προτύπων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και εφαρμόζονταν υποχρεωτικά από τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδόθηκαν με σκοπό να εναρμονιστούν με τα τοπικά λογιστικά πρότυπα κάθε χώρας, ώστε να υπάρξει μία ομοιομορφία στη διεθνή πληροφόρηση. Ωστόσο, παρατηρούνται πολλές διαφορές σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία.

Οι διαφορές που διαπιστώνονται καθώς και η υποχρεωτική και καθολική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δυσκόλεψε τις επιχειρήσεις σε πολλούς τομείς. Ωστόσο παρατηρήθηκαν και πολλά οφέλη από την χρήση τους.

Στην εφαρμογή τους βοήθησαν τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, τα οποία απλοποίησαν τις διαδικασίες, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν από όλους και να υπάρχει μια ομαλή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στην κορωνίδα των πληροφοριακών συστημάτων είναι το πρότυπο XBRL. Είναι μια ανερχόμενη γλώσσα επικοινωνίας μεταξύ των επιχειρήσεων για ανταλλαγή οικονομικών δεδομένων. Μέσω του taxonomy, των linkbases και του schema μετατρέπουν τα οικονομικά δεδομένα μιας επιχείρησης σε οικονομικές καταστάσεις σε διεθνή γλώσσα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπήρξαν ένα αγκάθι για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Ωστόσο το πρότυπο XBRL τις βοήθησε να καταφέρουν να εναρμονιστούν με τις διεθνείς απαιτήσεις και να ανταγωνιστούν επάξια τις υπόλοιπες χώρες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Boyer-Wright K., Summers G., Kottemann J., (2010), “XBRL: Is it Time?”, *Issues in Informing Science and Information Technology*, vol. 7, pp. 510-518.

Bradbury M., (2007), “An Anatomy of an IFRIC Interpretation” , *Accounting in Europe*, vol. 4, pp. 109–122.

David A., Archer S., (2006), *International Accounting/Financial Reporting Standards Guide*, Εκδόσεις CCH, Σικάγο.

Debreceny R., Farewell S., Piechocki M., Felden C., Gräning A., (2010), «Does it add up? Early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC», *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 29, pp. 296–306.

Debreceny R., Gray G.L., (2001), «*The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL*», *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 2, pp.47-74.

De la Fe S., Hoffman C., Huh E., (2000), *XBRL Taxonomy - Financial Reporting for Commercial and Industrial Companies*, US GAAP 12.

Deloitte, (2009), «eXtensible Business Reporting Language: Moving to a global standard for electronic business reporting», pp.1-4, Διαθέσιμο στον ιστότοπο: <http://www.deloitte.com>

Deshmukh A., (2004), “XBRL”, *Communications of the Association for Information Systems*, vol. 13, pp. 196-219.

Epstein J. Barry, (2003), *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, Εκδόσεις Wiley, Καναδάς.

Ettredge M., (2002), “Timely Financial Reporting at Corporate Web Site”, *Communications of the ACM*, vol. 45, No. 6, pp.67-71.

Floropoulos J., Moschidis O., (2004), «Are small enterprises ready for the implementation of IFRS? The case of Greece», *East-West Journal of Economics and Business*, vol. 7, pp. 81–116.

Hannon, N., (2003), «XBRL for General Ledger», *The Journal Taxonomy Strategic Finance*, vol. 85(9), pp. 46-51.

Weber, R.A., (2003), “XML, XBRL, and the future of business and business reporting”, *In: Roohani SJ, editor. Trust and data assurances in capital markets: the role of technology solutions, PricewaterhouseCoopers LLP*, pp. 3–6.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., (2007), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα.

Γεωργίου Α., (2006), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

Γκίνογλου Δ. – Ταχυνάκης Π. – Πρωτόγερος Ν., (2004), *Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα – Μηχανογραφημένη Λογιστική*, Αθήνα, Εκδόσεις Rosili.

Globaltraining, (2007), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007*, 4^η Έκδοση, Αθήνα.

Grant Thornton, (2004), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IFRS: Αναλυτική παρουσίαση*, Τόμος Α', Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Α', Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.

Grant Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.-Αναλυτική Παρουσίαση*, Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Α', Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα.

Δουκίδης Γ., Φραγκοπούλου Α., Αναγνωστόπουλος Ι., (1993), *Electronic Data Interchange Ηλεκτρονική Μεταβίβαση Δεδομένων*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Καββαδίας Λ., (2003), *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα : Ανάλυση, ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές, διάταξη ύλης κατά λογαριασμό ισολογισμού, αναλυτικό παράδειγμα μετατροπής οικονομικών καταστάσεων από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ΕΛΛ.Α.Π.) στα διεθνή λογιστικά πρότυπα (Δ.Α.Π.)*, Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα.

Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.): Θεωρία και Πράξη*, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.

Καραμάνης Κ., Παπαδάκης Β., (2008), Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελλάδα: Επιπτώσεις για ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές, *Έκθεση αποτελεσμάτων εμπειρικής έρευνας*, σελ. 1-83.

Μυλωνάς, Δ., (2006), *Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα*, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Νικολάου Ι. Α., (1999), *Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα*, Εκδόσεις Ευγενία Μπένου, Αθήνα.

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

Παπαθανασίου Γ. Κ., (2006), *Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.*, Η Καθημερινή. Διαθέσιμο στον ιστότοπο: http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economy_1_22/04/2006_181688

Πρωτοβάλτης Γ. Ν., Βροστούρης Κ. Π., Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, (2002), *Διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες: πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής*, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα.

Πρωτοβάλτης Ν., (2004), «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*», Ναυτεμπορική, αριθμός φύλλου 22491.

Σακέλλης Ι. Ε., (2002), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα.

Σακέλλης Ι. Ε., (2005), *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα.

Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, (2004), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές / Μικρομεσαίες επιχειρήσεις*. Διαθέσιμο στον ιστότοπο: <http://www.seodi.gr>

Τσακλαγκάνος Α. Ά., (2005), *Χρηματοοικονομική λογιστική : σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Εκδοτικός οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

Χατζηδημητρίου Γ., Γαλανού Γ., (2003), *Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. όταν ετοιμαστούν οι επιχειρήσεις*, Ημερησία. Διαθέσιμο στον ιστότοπο: <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26516&subid=2&pubid=89776>

Φωλίνας Δ., (2006), *Ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα διαχείρισης επιχειρηματικών πόρων*, Εκδόσεις Ανίκουλα, Αθήνα.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.accountinginformationssystems.org

www.e-forologia.gr

www.enotes.gr

www.iasplus.com

www.ifrs.org

www.taxheaven.gr

www.xbrl.org