



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

της

ΤΣΕΛΕΜΠΗ ΠΕΛΑΓΙΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική
με κατεύθυνση στην «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική»

Σεπτέμβριος 2012

Στην οικογένεια μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας, κ. Νεγκάκη Χρήστο, Καθηγητή του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, η συνεργασία, η βοήθεια και η καθοδήγηση του οποίου συνέβαλλαν σημαντικά για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών με κατεύθυνση την «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για όλη την πολύτιμη γνώση που μας προσέφεραν τα τελευταία δύο χρόνια των σπουδών μας.

Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ θα ήθελα να εκφράσω για την οικογένεια μου και τους συμφοιτητές μου, που με την συμπαράστασή τους και την ηθική υποστήριξη τους αποτελούν στήριγμα για την επίτευξη των στόχων και των ονείρων μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η οικονομική επιστήμη είναι ένας τομέας που χαρακτηρίζεται από συνεχής αλλαγές. Σκοπός των αλλαγών είναι η οικονομική ανάπτυξη των χωρών και το άνοιγμα των αγορών.

Μέχρι και σήμερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν υποχρεωτική μόνο για τις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στα Χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ενώ, προαιρετική η εφαρμογή τους ήταν για τις λίγες επιχειρήσεις που είχαν τις ικανότητες να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των ΔΛΠ, και για εκείνες που ήταν έμμεσα συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Το υψηλό κόστος εφαρμογής και η ανάγκη εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού αποτελούσαν τις κύριες αιτίες που αποθάρρυναν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ. Αποτέλεσμα αυτών των γεγονότων ήταν πληθώρα μικρομεσαίων επιχειρήσεων να μην εφαρμόζει τα ΔΛΠ.

Έτσι, τον Ιούλιο του 2009, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργεί ένα Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποκλειστικά για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΔΠΧΠ για ΜΜΕ). Το πρότυπο αυτό προσέφερε ένα απλοποιημένο σύνολο αρχών και απλοποιημένες διαδικασίες επιμέτρησης και αναγνώρισης, κατάλληλες για μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Σκοπός της εφαρμογής του προτύπου είναι να αυξηθεί η ανταγωνιστικότητα των ΜΜΕ, μειώνοντας παράλληλα το κόστος εφαρμογής.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, γίνεται μια εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και μια παρουσίαση του Διεθνές Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για ΜΜΕ. Στο κεφάλαιο 2 παρουσιάζονται οι εργασίες άλλων ερευνητών πάνω στο συγκεκριμένο θέμα, και μετά ακολουθεί στο κεφάλαιο 3 μια ιστορική παρουσίαση της δημιουργίας των ΔΛΠ και μια ανάλυση της δημιουργίας των ΔΛΠ. Στην συνέχεια, στο κεφάλαιο 4, γίνεται αναλυτική αναφορά στα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, ενώ, παρουσιάζονται τα οφέλη και οι κίνδυνοι από την εφαρμογή του προτύπου από τις ΜΜΕ, στο κεφάλαιο 5. Τέλος, στο κεφάλαιο 6 αναφέρονται τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	7
3.1 Ιστορική Αναδρομή.....	7
3.2 Λόγοι Ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	8
3.3 Η Δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ).....	9
3.3.1 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- IASB).....	10
3.3.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.).....	10
3.3.3 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC).....	11
3.3.4 Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.F.R.I.C.).....	11
3.4 Διαδικασία κατάρτισης ΔΠΧΠ.....	12
3.5 Ρυθμίσεις οικονομικών καταστάσεων (πλαίσιο κατάρτισης).....	15
3.5.1 Πεδίο εφαρμογής.....	15
3.5.2 Σκοπός του πλαισίου.....	19
3.6 Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στον κόσμο.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	22
4.1 Οι ΜΜΕ στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	22
4.2 Ιστορικό του ΔΛΠ για ΜΜΕ.....	23
4.3 Ποιες Επιχειρήσεις έχουν Δικαίωμα Εφαρμογής.....	25
4.3.1 Δημόσιες επιχειρήσεις.....	25
4.3.2 Μη Δημόσιες Επιχειρήσεις.....	26
4.4 Περιεχόμενο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	27
4.5 Μετάβαση στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	29
4.5.1 Η πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	30
4.5.2 Διαδικασίες στην ημερομηνία μετάβασης.....	30
4.5.3 Απαραίτητες γνωστοποιήσεις.....	33
4.6 Βασικές αρχές προτύπου.....	35
4.6.1 Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των καταστάσεων.....	35
4.6.2 Οικονομική Θέση Επιχείρησης.....	38
4.6.3 Αποτελέσματα (Performance).....	39
4.6.4 Διαδικασία Λογιστικοποίησης.....	40
4.6.5 Διαδικασία αποτίμησης.....	40
4.6.6 Αρχή του Δεδουλευμένου.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΤΑ ΔΛΠ ΓΙΑ ΜΜΕ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	43
5.1 Οι ΜΜΕ στην Ελλάδα.....	43
5.2 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά των ελληνικών ΜΜΕ.....	43
5.3 Χρήστες των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων.....	44
5.4 Διαφορές ΔΠΧΠ και ΔΛΠ για ΜΜΕ.....	46
5.5 Οφέλη από την εφαρμογή του ΔΛΠ για ΜΜΕ.....	48
5.6 Κόστη από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	50

5.7 Προβλήματα για τις ελληνικές επιχειρήσεις λόγω εφαρμογής ΔΠΧΠ για ΜΜΕ .	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	54
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	vii

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ

ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
MME	Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
ΧΑ	Χρηματιστήριο Αθηνών
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΣΔΛΠ	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
SAC	Standards Advisory Council
IFRIC	Interpretations issued by the IFRS Interpretations

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μέχρι σήμερα η εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα Ευρωπαϊκά Χρηματιστήρια, είναι υποχρεωτική, ενώ προαιρετική είναι μόνο σε έναν μικρό αριθμό επιχειρήσεων που είτε έχουν το μέγεθος για να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των ΔΛΠ είτε είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις εισηγμένων εταιριών. Ωστόσο, στην Ευρωπαϊκή οικονομία κυρίαρχο ρόλο έχουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες καταλαμβάνουν τον μεγαλύτερο πληθυσμό όλων των επιχειρήσεων. Στις περισσότερες χώρες αποτελούν το 99% των επιχειρήσεων, ενώ μόνο στις Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχουν περίπου 21 εκατομμύρια ΜΜΕ.

Οι ΜΜΕ συντάσσουν κανονικά τις οικονομικές τους καταστάσεις ώστε να γίνονται οι απαραίτητοι έλεγχοι και να παρουσιάζονται οι απαραίτητες πληροφορίες στους χρήστες των καταστάσεων. Κύριοι χρήστες των καταστάσεων είναι οι προμηθευτές, οι πελάτες, οι δανειστές και φυσικά οι μέτοχοι των επιχειρήσεων.

Ωστόσο, υπήρχαν σημαντικοί προβληματισμοί σχετικά με το ποια λογιστικά πρότυπα πρέπει να ακολουθούν οι ΜΜΕ για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Στις περισσότερες χώρες έχουν ήδη εφαρμοστεί τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Τα ΔΠΧΠ προσφέρουν ασφαλείς υπολογισμούς για αυτό και υπάρχει αύξηση των χωρών που τα εφαρμόζουν. Όμως, η αύξηση της χρήσης τους έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των γνωστοποιήσεων και των οδηγιών εφαρμογής που είναι απαραίτητα. Και όλο αυτό έχει οδηγήσει στην αύξηση της έκτασης αλλά και της πολυπλοκότητας των ΔΠΧΠ. Χαρακτηριστικά παράδειγμα είναι πως το 2009 τα ΔΠΧΠ περιλάμβαναν 2850 σελίδες.

Όλη αυτή η πολυπλοκότητα αλλά και ο όγκος επηρέασαν αρνητικά τις ΜΜΕ. Επιπλέον, το κόστος εφαρμογής και η εκπαίδευση του προσωπικού έκαναν ακόμα πιο δύσκολη της εφαρμογή των προτύπων για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τους. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων είναι μικρές σε μέγεθος και σε πολλές περιπτώσεις δεν είχαν την δυνατότητα να συγκεντρώσουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, τον Ιούλιο του 2009 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έκρινε απαραίτητη την δημιουργία ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις, (ΔΠΧΠ για ΜΜΕ), με σκοπό την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, μέσα από ένα απλουστευμένο σύνολο αρχών. Ο όγκος του προτύπου είναι 230 σελίδες και αναφέρεται μόνο στις ανάγκες των ΜΜΕ. Περιλαμβάνει πολλές απλοποιήσεις σχετικά με διαδικασίες όπως αυτές της αναγνώρισης και της επιμέτρησης διαφόρων στοιχείων. Ακόμα, δεν γίνεται καμία αναφορά σχετικά με θέματα που δεν αφορούν τις ΜΜΕ και έχει γίνει σημαντική μείωση των απαραίτητων γνωστοποιήσεων.

Αποτελεί αυτόνομο πρότυπο από τα πλήρη ΔΠΧΠ και είναι στην ευχέρεια κάθε χώρας να επιλέξει αν θα το εφαρμόσει και ποιες επιχειρήσεις πρέπει να το χρησιμοποιούν. Η πρώτη χώρα που εφάρμοσε το πρότυπο αυτό ήταν η Νότια Αφρική, και το υιοθέτησε ως το εθνικά πρότυπο για τις ΜΜΕ. Από της αρχή της έκδοσης τους, δόθηκε σε δημόσια διαπραγμάτευση, ενώ για την υποστήριξη του παρέχεται εκπαιδευτικό υλικό στην ιστοσελίδα του IASB.

Στο κείμενο που ακολουθεί παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ για μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς και τα οφέλη και τα κόστη από την εφαρμογή του. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο 3 παρουσιάζεται μια ιστορική αναδρομή για το ξεκίνημα των ΔΠΧΠ και γίνεται αναφορά στους λόγους για τους οποίους αναπτύχθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και ποια είναι τα κύρια όργανα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Επιπρόσθετα, γίνεται παρουσίαση της διαδικασίας δημιουργίας του προτύπου, αλλά και όλο το πλαίσιο κατάρτισης για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Στο τέλος του κεφαλαίου, παρουσιάζεται η χρήση των ΔΠΧΠ από διάφορες χώρες του κόσμου. Στην συνέχεια, το κεφάλαιο 4 αναφέρεται στις ΜΜΕ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στο ιστορικό που υπάρχει για το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ αλλά και ποιες επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να υιοθετήσουν το πρότυπο αυτό. Στο ίδιο κεφάλαιο, παρουσιάζεται αναλυτικά το περιεχόμενο του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και όλες οι βασικές αρχές που ακολουθούνται. Καταληκτικά, στο κεφάλαιο 5 παρουσιάζεται ο ρόλος των ΜΜΕ στην ελληνική αγορά, οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των πλήρη ΔΠΧΠ και των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, καθώς και όλα τα οφέλη και τα κόστη που περιλαμβάνει η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ από τις επιχειρήσεις. Στο τελευταίο κεφάλαιο 6, αναφέρονται κάποια συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Κατά τις τελευταίες δεκαετίες, η ανάπτυξη των επιχειρήσεων, και κυρίως των ΜΜΕ είναι ραγδαία. Επίσης, η εφαρμογή των πλήρη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για ΜΜΕ, οδήγησαν στην ανάγκη για συνεχή έρευνα των δύο προτύπων, των τροποποιήσεων τους που πραγματοποιούνται κατά διαστήματα, αλλά και των συνεπειών που δημιουργούνται όταν μια ΜΜΕ ξεκινήσει να χρησιμοποιεί το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Εξετάζοντας λοιπόν την παρούσα βιβλιογραφία, πολλές είναι οι βιβλιογραφικές αναφορές που συναντάμε και που αναφέρονται στο θέμα της παρούσας εργασίας.

Κατά το έτος 2007, ο Schiebel παρουσιάζει τις απόψεις του σχετικά με το νέο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ που μόλις είχε προταθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Σύμφωνα με το πρότυπο, οι ΜΜΕ πρέπει να έχουν διαφορετική αντιμετώπιση σχετικά με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Και αυτό γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ έχουν διαφορετικές ανάγκες και ενδιαφέρονται για διαφορετική πληροφόρηση. Άρα και για αυτόν τον λόγο, οι αρχές σύμφωνα με τις οποίες συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διαφέρουν και να προσαρμόζονται στις ανάγκες των ΜΜΕ. Τελικός στόχος, είναι η παροχή συγκρίσιμων οικονομικών καταστάσεων, για τις ΜΜΕ όλων των χωρών που εφαρμόζουν το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Κατά την ανάλυση του, ο Schiebel εξετάζει την σύνδεση και τις ομοιότητες που υπάρχουν μεταξύ των πλήρη ΔΠΧΠ και του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, την ανεξαρτησία ουσιαστικά του νέου προτύπου, και αναφέρει τις δικές του παρατηρήσεις.

Ακόμα, κατά το ίδιο έτος, το 2007, οι Lungu et al., αναλύουν τα ερωτηματολόγια που έχουν δοθεί από το IASB ώστε να φανούν οι αντιδράσεις και οι προβληματισμοί σχετικά με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Το νέο πρότυπο αφορούσε αποκλειστικά επιχειρήσεις που δεν έχουν δημόσια λογοδοσία και που χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τους είναι κυρίως εξωτερικοί χρήστες. Σύμφωνα λοιπόν με την μελέτη, οι ρυθμίσεις που είχαν πραγματοποιηθεί ήταν αρκετά χαλαρές, ωστόσο λόγω του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ οι ρυθμιστικές αρχές κάθε χώρας είχαν ξεκινήσει να εφαρμόζουν καινούριες ρυθμίσεις. Ακόμα, φυσικά, γίνεται αναφορά και στα

συμπεράσματα από τις απαντήσεις που έχουν δοθεί στα ερωτηματολόγια από τους ενδιαφερόμενους.

Κατά το 2009, οι Deaconu et al., αναφέρονται στην ανάγκη για απλούστευση των ΜΜΕ. Ζητείται να γίνει λεπτομερής ανάλυση των ΜΜΕ και να εντοπιστούν όλες οι ανάγκες των φορέων που τα εφαρμόζουν. Αυτές οι ανάγκες πρέπει να αναπτυχθούν έως ένα κατάλληλο σημείο ώστε να έχουν σημαντικό ρόλο στις λογιστικές ενέργειες που υπάρχουν κάθε χρονική στιγμή. Στόχος όλων των μελετών πρέπει να είναι ο καθορισμός των αναγκών των χρηστών των ΜΜΕ. Ακόμα, αυτή η ανάλυση των αναγκών θα βοηθήσει και στην καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων των ΜΜΕ. Μέσω αυτής της ανάλυσης θα γίνεται πιο εύκολα διαχωρισμός των στοιχείων αναγνώρισης και επιμέτρησης και των πληροφοριών που πρέπει να γίνονται γνωστά.

Στην συνέχεια, ο Pacter, το 2010 ερευνά τα κριτήρια που πρέπει να υπάρχουν ώστε να διαχωρίζονται οι επιχειρήσεις σε μικρομεσαίες και μεγάλες. Ο διαχωρισμός αυτός είναι αναγκαίος, ύστερα από την έκδοση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, ώστε να είναι εύκολα κατανοητό ποιες επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα εφαρμογής του. Ακόμα, ο Pacter αναφέρεται και στα κύρια όργανα που είναι υπεύθυνα για την εφαρμογή των προτύπων σε όλες τις χώρες του κόσμου, καθώς επίσης και στα οφέλη και στα κόστη που αποφέρει η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, όπως εμφανίζονται από επιχειρήσεις που τα έχουν ήδη εφαρμόσει.

Το 2011, ο Quagli, ασχολείται και αυτός με τις απαντήσεις που δόθηκαν στα ερωτηματολόγια που δημοσιεύτηκαν από το IASB. Ωστόσο, αυτή η έρευνα επικεντρώνεται στην ομοιογένεια των ερωτηθέντων. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων εκφράζουν την αντίθεση τους με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, σε αντίθεση με τους χρήστες των καταστάσεων. Ακόμα, φαίνεται πως η Αγγλία και οι σκανδιναβικές χώρες δεν προτιμούν το πρότυπο, ενώ οι χώρες της Λατινικής Αμερικής και οι γερμανόφωνες είναι πιο δεκτικές.

Με το ίδιο θέμα, με τα ερωτηματολόγια δηλαδή, ασχολούνται και οι Cole et al., το 2009, αλλά σε αυτήν την έρευνα στόχος είναι να βρεθούν οι κυριότεροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο επιχειρήσεων αλλά και των μη εισηγμένων σε διάφορες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακόμα, αναλύονται τα πλεονεκτήματα από την χρήση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ,

αλλά και η ποιότητα και η αξιοπιστία των πληροφοριών που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Κάποια χρόνια νωρίτερα, το 2006, ο Μυλωνάς, αναφέρεται και αξιολογεί την ικανότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να παρουσιάζουν με εγκυρότητα τα στοιχεία των μεταποιητικών επιχειρήσεων που όμως, δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Ήδη από το 2005 η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ για τις εισηγμένες επιχειρήσεις έχει ξεκινήσει και έχουν δημιουργηθεί και τα πρώτα προβλήματα από την εφαρμογή αυτή. Όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν ήδη εμφανιστεί. Η έρευνα αυτή αναλύει τον βαθμό αποδοχής των ΔΠΧΠ από τις επιχειρήσεις, τις απαραίτητες αλλαγές που πρέπει να γίνουν αλλά και κατά πόσο είναι προετοιμασμένοι και εκπαιδευμένοι οι χρήστες των ΔΠΧΠ. Τέλος, παρουσιάζεται και ένα μοντέλο, που αποτελεί οδηγό για την σωστή εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις.

Το 2003, ο Φίλος Ιωάννης σε ερευνά του αναφέρει έναν οδηγό πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ουσιαστικά, παρέχονται κάποιες χρήσιμες οδηγίες για την αρχική υιοθέτηση των προτύπων από τις επιχειρήσεις.

Επιπρόσθετα, το 2010 οι Bertoni et al. αναπτύσσουν έρευνα σχετικά με τις συνέπειες που έχουν εμφανιστεί από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Αναλύονται όλες οι αντιδράσεις και όλες οι αλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί λόγω της υιοθέτησης του, κυρίως σε χώρες εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ασχολούνται κυρίως με ευρωπαϊκές χώρες για δύο συγκεκριμένους λόγους. Αρχικά, λόγω της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, που ξεκίνησε το 2005, και στην συνέχεια γιατί στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, η πληροφόρηση που παρέχεται αφορά περισσότερο τους πιστωτές, και όχι τους επενδυτές. Στην έρευνα αναφέρεται πως με την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ θα πραγματοποιηθεί εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και ακόμα, η πληροφόρηση που θα δίνεται θα έχει κύριο στόχο τους επενδυτές. Τέλος, αναφέρεται πως ένα κοινό πλαίσιο πληροφόρησης για τους δημόσιους και ιδιωτικούς φορείς θα βοηθήσει τους χρήστες, καθώς θα παρέχει εναρμόνιση και θα μειωθούν οι χρηματοπιστωτικές αναφορές. Όλο αυτό θα συμβάλει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων να λαμβάνουν ουσιαστική πληροφόρηση για την κατάσταση των επιχειρήσεων.

Η εταιρία Grand Thornton κατά τα έτη 2006 και 2009, στις έρευνες της και στην βιβλιογραφία της κάνει μια πλήρη περιγραφή των απαιτήσεων που έχει κάθε πρότυπο. Ακόμα, αναφέρει παραδείγματα όλων των λογιστικών επιλογών που επιτρέπει το κάθε πρότυπο, και όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην λεπτομερή ανάλυση των λογιστικών θεμάτων και προβλημάτων που εμφανίζονται.

Τέλος, το 2010, η Manzarí, με μελέτη της παρουσιάζει την ανάγκη για παροχή πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, τόσο στην Ελλάδα, όσο και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες. Κύριος στόχος είναι να ερευνηθούν οι οικονομίες των χωρών που παρουσιάζουν κάποιες ιδιαιτερότητες. Παράδειγμα τέτοιων χωρών αποτελεί και η Ελλάδα, λόγω των ιδιαίτερων πολιτικών και πολιτιστικών αρχών που την διέπουν. Ακόμα, παρουσιάζονται και απόψεις χρηστών σχετικά με τον βαθμό καταλληλότητας του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

Καταληκτικά, κατά την ολοκλήρωση της βιβλιογραφικής επισκόπησης παρατηρούμε πως αρκετές είναι οι μελέτες που έχουν αναφερθεί στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Τα πρότυπα αποτελούν εργαλείο πλέον, για τις επιχειρήσεις, και παρέχουν ένα συγκριτικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν, αν βέβαια γίνει ορθή χρήση τους. Τα πρότυπα συμβάλλουν ουσιαστικά, ώστε να αναπτυχθούν οι επιχειρήσεις και να μπορούν να ανταποκριθούν στον ανταγωνισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Ιστορική Αναδρομή

Αρχή για τα ΔΛΠ αποτέλεσε το 1930, στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Μετά την χρηματιστηριακή κρίση το 1929, θεωρήθηκε απαραίτητος ο ορισμός κάποιων αρχών και προτύπων για την λογιστική πληροφορία με σκοπό να λειτουργεί σωστά η αγορά και να υπήρχε αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και των οργανισμών.

Αρχικά, οργανώθηκαν διάφορα συμβούλια που έλεγχαν την λογιστική τυποποίηση κυρίως των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Αυτά διατηρήθηκαν μέχρι το 1973, με πολλές ωστόσο αδυναμίες και με μη συγκεκριμένους σκοπούς. Έτσι, το 1972 δημιουργείται το FASB (Financial Accounting Standards Board), το οποίο μέχρι σήμερα είναι το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής.

Η εμφάνιση των προτύπων λογιστικών πληροφοριών συνεχίστηκε και στην Ευρώπη, το 1973, με την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), από αντιπροσώπους διαφόρων χωρών (Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ιρλανδία). Η επιτροπή αυτή λειτούργησε από το 1973 μέχρι και το 2001 και δημιούργησε συνολικά 41 πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα αγγλικά λέγονται IAS (International Accounting Standards).

Το 2001, η IASC, αποφασίζει να αλλάξει την δομή της οργάνωσης της και ακολουθώντας το πρότυπο του FASB, μετονομάζεται σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB). Και τα πρότυπα που εκδίδονται από τότε και στο εξής ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS).

3.2 Λόγοι Ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Κατά το τέλος του Δευτέρου Παγκοσμίου Πολέμου, στις περισσότερες χώρες του Δυτικού κόσμου αναπτύχθηκε ένα νέο είδος επιχείρησης. Αυτές οι νέες επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν την Κεφαλαιαγορά, προκειμένου να απευθυνθούν στο ευρύ επενδυτικό κοινό και μέσω αυτού να υλοποιήσουν τα επενδυτικά τους σχέδια. Επιπρόσθετα, η ανάπτυξη και η χρήση του Χρηματιστηρίου από τις επιχειρήσεις, μετέβαλλαν την μετοχική βάση της σύγχρονης επιχείρησης. Πλέον, η συμμετοχή των μετόχων στο κεφάλαιο δεν συναντούσε γεωγραφικά σύνορα, αλλά ούτε και οι μετακινήσεις των κεφαλαίων ήταν περιορισμένες. Κατά συνέπεια, δημιουργήθηκε η αναγκαιότητα για μια λογιστική τυποποίηση με τα ίδια χαρακτηριστικά για όλους.

Η τυποποίηση των λογιστικών πληροφοριών που παρουσιάζονται είναι ιδιαίτερα απαραίτητη προϋπόθεση για την ορθή ανάπτυξη και την αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο (Alexander et al, 1999). Ουσιαστικά, η παρουσία και η συμμετοχή του κάθε ιδιώτη, είτε εγχώριου είτε ξένου, στο μετοχικό κεφάλαιο των επιχειρήσεων δημιούργησε την ανάγκη να υπάρχουν συγκρίσιμες και τυποποιημένες λογιστικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική πορεία της κάθε οντότητας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημιουργήθηκαν με σκοπό αρχικά, την αποτελεσματική λειτουργία των επιχειρήσεων τόσο σε οικονομική όσο και σε διοικητική βάση και στην συνέχεια, την ακριβή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων της κάθε επιχείρησης. Επιπλέον, ένας ακόμα σκοπός τους, είναι η δημιουργία λογιστικών καταστάσεων που θα παρουσιάζουν στοιχεία με τρόπο συγκρίσιμο, αξιόπιστο και αποτελεσματικό. Πιο συγκεκριμένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσφέρουν όλη την απαραίτητη κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και μεθόδων, ώστε να υπάρχει ομοιομορφία στην παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων και εύκολη πληροφόρηση για κάθε χρήστη.

Όλα τα πρότυπα που υιοθετούνται και εφαρμόζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), καθώς και όλες τις Διερμηνείες τους. Αρχικά, τα πρότυπα που εφαρμόζονταν ονομάζοντας ΔΛΠ, ενώ το Μάρτιο του 2002 μετονομάστηκαν σε ΔΠΧΠ.

Κάθε επιχείρηση, και πιο συγκεκριμένα η διοίκηση της, έχει την δυνατότητα να συντάξει τις οικονομικές της καταστάσεις με οποιοδήποτε τρόπο. Σε περίπτωση

όμως που οι οικονομικές καταστάσεις προσφέρονται και χρησιμοποιούνται και από το εξωτερικό περιβάλλον όπως για παράδειγμα, τους μετόχους και τους πιστωτές, τότε η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ωστόσο, για να μπορεί μια επιχείρηση να τα εφαρμόσει τα Πρότυπα, θα πρέπει πρώτα να εξοπλιστεί με το κατάλληλο σύστημα μηχανογράφησης, να προσφέρει την κατάλληλη εκπαίδευση στους εργαζόμενους και να ελέγξει τις ανάγκες της σε πόρους, είτε για ανθρώπινο δυναμικό είτε για πληροφοριακά συστήματα.

3.3 Η Δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ)

Τα όργανα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB) είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στο παρακάτω σχήμα 3.1 παρουσιάζεται όλη η δομή του :



Πηγή : www.ifrs.org

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

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει έδρα το Λονδίνο. Κύρια δραστηριότητα του είναι η κατάρτιση και η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το σώμα διαθέτει 16 μέλη (από τον Ιούλιο του 2012), με έναν να κατέχει θέση προέδρου και μέχρι δύο θέση αντιπροέδρου. Κάθε ένα μέλος του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διορίζεται για πέντε χρόνια. Η επιλογή των μελών γίνεται από την L.A.S.C., υπό συγκεκριμένα κριτήρια και συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Κατά την διάρκεια όλων των επιλογών, στόχος είναι η ανάπτυξη μιας οργάνωσης που θα περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες τεχνικές ικανότητες, θα έχει την κατάλληλη εμπειρία και κυρίως, όλη την απαραίτητη γνώση των προβλημάτων και των θεμάτων που κυριαρχούν στις αγορές σε όλο τον κόσμο. Τελικός στόχος του σώματος αυτού πρέπει να είναι η ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που θα χαρακτηρίζονται από υψηλή ποιότητα.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το καταστατικό, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πρέπει πρώτον, να δημιουργεί και να δημοσιοποιεί τα Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τα οποία θα πρέπει οι επιχειρήσεις να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Επίσης, πρέπει να συμβάλει στην προώθηση και στην αποδοχή των προτύπων, καθώς ακόμα και να αναζητά όλες τις νέες ανάγκες που αναπτύσσονται για περισσότερη πληροφόρηση σε θέματα οικονομικά από όλες τις επιχειρήσεις, είτε μεγάλες είτε μικρομεσαίες. Τέλος, μια ακόμα υποχρέωση, είναι να γίνεται προώθηση για σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων κάθε χώρας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πριν από την έκδοση κάθε νέου προτύπου έχει την υποχρέωση να δημοσιοποιεί ένα προσχέδιο του προτύπου, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα σχολιασμού από όλους τους ενδιαφερόμενους (Parker, 2008).

3.3.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων κατέχει συμβουλευτικό ρόλο για το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αποτελείται από διάφορους εκπροσώπους χωρών από διάφορα επαγγέλματα και διάφορες χώρες. Στο σύνολο τα μέλη της είναι τριάντα στον αριθμό, διορίζονται από τους διαχειριστές και εκτίουν θητεία τριών ετών. Τα μέλη της επιτροπής μπορεί να προέρχονται από τον χώρο των ελεγκτών, των

οικονομικών αναλυτών, των εκπροσώπων επενδυτικών ομίλων καθώς και από οποιοδήποτε άλλο χώρο που επηρεάζεται και ενδιαφέρεται για τις αποφάσεις του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Κάθε χρόνο, η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων πραγματοποιεί τρεις συνεδριάσεις με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ώστε να παρέχει απαραίτητες συμβουλές και να προσφέρει ενημέρωση για τις πιθανές επιπτώσεις των προτύπων (Cole Vicky, 2009).

3.3.3 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC)

Έδρα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η πολιτεία Delaware στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Σύμφωνα με το καταστατικό της επιτροπής πρέπει να εξυπηρετούνται συγκεκριμένοι σκοποί και στόχοι.

Αποτελείται από είκοσι δύο μέλη και καθένα από αυτά προέρχεται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Δηλαδή, έξι μέλη προέρχονται από την Ευρώπη, έξι μέλη από την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού, έξι από την Βόρεια Ευρώπη και τα υπόλοιπα τέσσερα μέλη από οποιαδήποτε άλλη γεωγραφική περιοχή. Ακόμα, η επίσημη ονομασία των μελών είναι θεματοφύλακες και είναι υπεύθυνοι για την διοίκηση της Επιτροπής.

Πρώτος στόχος είναι η ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που θα χαρακτηρίζονται από επιβλητικότητα, σαφήνεια και υψηλή ποιότητα. Θα πρέπει να προσφέρουν ουσιαστική ποιότητα πληροφόρησης, συγκρισιμότητα και διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις και στις χρηματοοικονομικές αναφορές. Ουσιαστικά, πρέπει να συμβάλλουν στην κατανόηση των πληροφοριών από τους χρήστες. Δεύτερος στόχος αποτελεί η προώθηση της χρήσης και της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και τρίτος, είναι η σημαντική προσπάθεια σύγκλισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα κάθε χώρας (Γεωργίου, 2009)

3.3.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.F.R.I.C.)

Η επιτροπή αυτή συνεδριάζει μόνο όταν είναι αναγκαίο και απαιτείται. Κύριος ρόλος της είναι να παρέχει ερμηνείες και οδηγίες σχετικά με όλα τα πιθανά θέματα και ερωτήματα που προκύπτουν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται.

Εκδίδει οδηγίες, λύσεις και παραδείγματα εφαρμογής. Περιλαμβάνει δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται για τρία χρόνια.

3.4 Διαδικασία κατάρτισης ΔΠΧΠ

Για την δημιουργία και έκδοση ενός ΔΠΧΠ πολλοί είναι οι φορείς που εμπλέκονται στην διαδικασία. Η έκδοση ενός ΔΠΧΠ από το IASB είναι αποτέλεσμα μιας ιδιαίτερα μακροχρόνιας και επίπονης διαδικασίας. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται «DUE PROCESS» και υπάρχει συμμετοχή σε αυτήν από διάφορους τομείς, όπως λογιστές, ρυθμιστικές αρχές, ακαδημαϊκοί, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και διάφοροι άλλοι ιδιώτες που ενδιαφέρονται. Κατά την διαδικασία αυτή ακολουθούνται συγκεκριμένα στάδια, που αναλύονται παρακάτω.

1^ο στάδιο : Καθορισμός ατζέντας (Setting the agenda)

Σε αυτό το στάδιο ελέγχεται και αξιολογείται αν κάποιο λογιστικό θέμα θα προστεθεί στην ατζέντα του IASB, ώστε στην συνέχεια να μπει σε διαδικασία για να γίνει λογιστικό πρότυπο. Το IASB είναι ο αρμόδιος φορέας για την αξιολόγηση αυτή. Το προσωπικό της IASB κάνει συχνά έρευνα για όλα τα δυνατά και πιθανά λογιστικά θέματα, που θα μπορούσαν να αποτελέσουν μέρος της ατζέντας. Στην συνέχεια, το προσωπικό παρουσιάζει τα πιθανά θέματα, ώστε να γίνει η αξιολόγηση τους.

Προκειμένου να λάβει τις αποφάσεις που πρέπει το IASB χρησιμοποιεί ως κύριο κριτήριο τα οφέλη που θα έχουν οι επενδυτές. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζει την αξιοπιστία των στοιχείων που μπορεί να παραχθούν, την ποιότητα του προτύπου που ίσως δημιουργηθεί, τις ήδη υπάρχουσες οδηγίες, και την συνάφεια των στοιχείων για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Για την λήψη της τελικής απόφασης το IASB οργανώνει συνεδρίαση και αυτό που απαιτείται είναι η απλή πλειοψηφία των ψήφων.

2^ο στάδιο : Καταρτισμός του σχεδίου (Project planning)

Για κάθε λογιστικό θέμα που θα προστεθεί στην ατζέντα του IASB, θα δημιουργηθεί και κάποιο σχέδιο. Αφού γίνει η μελέτη του σχεδίου από το IASB, θα αποφασιστεί αν θα διαμορφωθεί κάποια συμβουλευτική ομάδα. Ρόλος της ομάδας αυτής είναι να αντιμετωπίσει σημαντικά θέματα και να παρέχει συμβουλευτικό ρόλο για όλο το προσωπικό. Εάν αποτύχει να εκτελέσει το ρόλο της, πρέπει να αναφέρει αναλυτικά

τους λόγους που απέτυχε. Το σχέδιο διαμορφώνεται και αναφέρει μια επισκόπηση ενός πιθανού χρονοδιαγράμματος, της διαδικασίας που θα ακολουθηθεί και των εγγράφων που θα δημιουργηθούν.

3^ο στάδιο: Ανάπτυξη και έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης (Development and publication of a discussion paper)

Κατά την διάρκεια αυτού του σταδίου, το IASB τις περισσότερες φορές εκδίδει κάποιο έγγραφο συζήτησης. Σκοπός του εγγράφου είναι να εξηγήσει το θέμα στο κοινό και να γίνουν κάποια σχόλια. Το έγγραφο συζήτησης μπορεί να προέρχεται είτε από το IASB είτε από κάποιον ρυθμιστή προτύπων. Η απόφαση για την έκδοση ενός τέτοιου εγγράφου λαμβάνεται σε συνεδρίαση του IASB και χρειάζεται απλή πλειοψηφία των ψήφων. Η έκδοση του εγγράφου συζήτησης δεν είναι υποχρεωτική, αλλά αν δεν γίνει, το IASB πρέπει να δώσει εξηγήσεις για την αιτία που δεν έγινε.

Πιο συγκεκριμένα, το έγγραφο συζήτησης περιέχει μια σύντομη αναφορά του θέματος, τις απόψεις των συντακτών του, τις πιθανές μεθόδους αντιμετώπισης του καθώς και μια πρόσκληση για σχολιασμό από τους ενδιαφερόμενους. Ο χρόνος που δίνεται για τον σχολιασμό του θέματος του εγγράφου συζήτησης είναι συνήθως 120 μέρες, με δυνατότητα παράτασης αν υπάρχει σημαντικός λόγος. Όταν περάσει ο προβλεπόμενος χρόνος, ένα μέρος των σχολίων αναρτάται στην επίσημη ιστοσελίδα του IASB. Στο τέλος αυτού του σταδίου, αν κριθεί απαραίτητο, το IASB μπορεί να κάνει περεταίρω έρευνα για το θέμα και να ζητήσει περισσότερα σχόλια και προτάσεις.

4^ο στάδιο: Ανάπτυξη και έκδοση ενός προσχεδίου (Development and publication of an exposure draft)

Η διαδικασία σε αυτό το στάδιο είναι υποχρεωτική. Είτε προηγουμένως έχει εκδοθεί ένα έγγραφο συζήτησης, είτε όχι, το IASB πρέπει να εκδώσει ένα προσχέδιο προτύπου ώστε να γίνει δημόσιος σχολιασμός. Για την έκδοση του, το IASB κάνει μελέτη της έρευνας και των προτάσεων που έχουν γίνει από το προσωπικό της, των διαφόρων σχολίων και των προτάσεων της συμβουλευτικής ομάδας.

Το προσχέδιο προτύπου περιλαμβάνει μια συγκεκριμένη πρόταση που μπορεί να έχει την μορφή προτύπου ή να αποτελεί τροποποίηση ενός προτύπου που υπάρχει ήδη. Προκειμένου να εγκριθεί ένα προσχέδιο απαιτείται να γίνει συνεδρίαση του IASB και να υπάρχει πλειοψηφία τουλάχιστον 9 μελών του IASB. Ωστόσο, μέσα στο

προσχέδιο, ακόμα και αν εγκριθεί, πρέπει να περιληφθούν και οι απόψεις των διαφωνούντων. Ο προβλεπόμενος χρόνος που δίνεται για τον σχολιασμό του προσχεδίου προτύπου είναι 120 μέρες, και πάλι όμως και εδώ υπάρχει η δυνατότητα παράτασης αν κριθεί απαραίτητο. Και ακόμα, όπως και στο προηγούμενο στάδιο, αν κριθεί απαραίτητο, το IASB μπορεί να κάνει περεταίρω έρευνα για το θέμα και να ζητήσει περισσότερα σχόλια και προτάσεις.

5^ο στάδιο: Ανάπτυξη και έκδοση ενός ΔΠΧΠ (Development and Publication of an IFRS)

Μετά το πέρας του προβλεπόμενου χρόνου για τον σχολιασμό του προσχεδίου προτύπου, το IASB συγκεντρώνει όλα τα σχόλια και τα εξετάζει λεπτομερώς. Στην συνέχεια, πραγματοποιείται συνεδρίαση για να αποφασιστεί αν θα ακολουθήσει και κάποιο ακόμα προσχέδιο προτύπου. Στην περίπτωση που αποφασιστεί να δημοσιευτεί ακόμα ένα, ακολουθείται και πάλι η διαδικασία του 4^{ου} σταδίου. Αμέσως μετά, το IASB ζητά από το προσωπικό του να σχεδιάσει το πρότυπο. Ακολουθεί συνεδρίαση του IASB, ώστε να γίνει έγκριση του προτύπου. Για την έγκριση και την δημοσιοποίηση του προτύπου απαιτείται η θετική ψήφος τουλάχιστον 9 μελών. Στο τέλος, στο πρότυπο που δημοσιεύεται αναφέρονται όλες οι αντίθετες απόψεις των μελών, καθώς και η ημερομηνία εφαρμογής του προτύπου.

6^ο στάδιο: Διαδικασίες μετά την έκδοση ενός ΔΠΧΠ (Procedures after an IFRS is issued)

Μετά την έκδοση ενός ΔΠΧΠ, ακολουθούν και άλλες ενέργειες από το IASB. Το προσωπικό και τα μέλη του IASB, ανά τακτά χρονικά διαστήματα πραγματοποιούν συνεδριάσεις. Ταυτόχρονα, πραγματοποιούνται και διάφορες επιμορφωτικές δραστηριότητες για να εξασφαλιστεί η πιστή εφαρμογή του νέου ΔΠΧΠ. Τέλος, μετά την έκδοση του προτύπου, το IASB μπορεί να ξεκινήσει διάφορες μελέτες ώστε να καταγραφούν όλα τα σχόλια σχετικά με την ποιότητα του προτύπου και τον απολογισμό της εφαρμογής του. Οι μελέτες αυτές αναλύονται και μπορεί να οδηγήσουν σε νέα θέματα που μπορεί να προστεθούν στην ατζέντα του IASB (Bailey G. et al, 2000).

3.5 Ρυθμίσεις οικονομικών καταστάσεων (πλαίσιο κατάρτισης)

Προκειμένου να στεφθεί με επιτυχία η εφαρμογή του ΔΠΧΠ θα πρέπει να υπάρχει μια ισχυρή βάση θεωρίας. Ουσιαστικά, το ΣΔΛΠ πρέπει να ορίζει μια σειρά προϋποθέσεων ώστε να καταφέρνει το ΔΠΧΠ να βοηθά και να δίνει λύσεις σε θέματα λογιστικής με τα οποία έρχονται αντιμέτωπες οι επιχειρήσεις κάθε μέρα. Η θεωρητική βάση θα αποτελέσει μια κατεύθυνση για τις επιχειρήσεις ώστε τα πρότυπα να χαρακτηρίζονται από συνέπεια, συνοχή και αποδοχή τόσο από όλες τις επιχειρήσεις που θα το εφαρμόζουν, όσο και από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Αυτή η θεωρητική βάση υλοποιήθηκε με την ανάπτυξη ενός πλαισίου με αρχές. Η πρώτη απόπειρα για το πλαίσιο αρχών πραγματοποιήθηκε από το FASB κατά το έτος 1979. Λίγα χρόνια αργότερα, και συγκεκριμένα το 1989 το ΣΔΛΠ εκδίδει το Πλαίσιο Κατάρτισης που αφορά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ουσιαστικά, το Πλαίσιο Κατάρτισης δίνει τις σημαντικές κατευθυντήριες αρχές σύμφωνα με τις οποίες θα γίνεται η κατάρτιση και η αξιολόγηση των προτύπων. Δηλαδή, από μόνο του δεν αποτελεί πρότυπο. Σκοπός του είναι να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να προσδιορίσουν αν οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Σε πολλές περιπτώσεις έχει συμβεί να υπάρχουν διαφορές και αντιθέσεις μεταξύ του Πλαισίου Κατάρτισης και του ΔΠΧΠ. Για αυτό το λόγο πραγματοποιούνται συνεχείς ανανεώσεις στο Πλαίσιο, ώστε αυτές οι διαφορές με την πάροδο του χρόνου να μειώνονται. Καταληκτικά, το Πλαίσιο Κατάρτισης αποτελεί την βάση για την ανάπτυξη των λογιστικών εγχειρημάτων (Φίλος, 2003).

3.5.1 Πεδίο εφαρμογής

Το Πλαίσιο Κατάρτισης παρέχει ανάλυση για συγκεκριμένα θέματα. Τα θέματα αυτά είναι :

- 1) Οι παραδοχές για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.
- 2) Ο σκοπός της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.
- 3) Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις.
- 4) Η έννοια του κεφαλαίου και η διατήρηση του.

5) Ο ορισμός, η αναγνώριση και η αποτίμηση των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Παρακάτω γίνεται αναλυτική αναφορά για κάθε θέμα ξεχωριστά.

1) Οι παραδοχές για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται και δημοσιοποιούνται ακολουθώντας συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και παραδοχές. Οι αρχές αυτές είναι απαραίτητο να ισχύουν. Αρχικά, είναι η αρχή συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) σύμφωνα με την οποία είναι σίγουρη η συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης και στο σύντομο μέλλον. Άρα, δεν υπάρχει κανένας λόγος η επιχείρηση να προχωρήσει σε ρευστοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων ή να περιορίσει τον κύκλο των δραστηριοτήτων της.

Επιπρόσθετα, υπάρχει η αρχή της δεδουλευμένης βάσης (accrual basis), σύμφωνα με την οποία, όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης καταχωρούνται στα λογιστικά της βιβλία όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν γίνεται η είσπραξη ή η πληρωμή τους. Με αυτόν τον τρόπο, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων παρέχουν πληροφόρηση για όσες πληρωμές ή εισπράξεις πραγματοποιήσε η επιχείρηση στο παρελθόν αλλά και για όσες πληρωμές ή εισπράξεις είναι να πραγματοποιηθούν στο μέλλον.

2) Ο σκοπός της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

Οι επιχειρήσεις καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με σκοπό να παρέχουν στοιχεία για συγκεκριμένα θέματα, όπως:

❖ Η αποδοτικότητα της επιχείρησης: Όλα τα στοιχεία σχετικά με την αποδοτικότητα που έχει επιτύχει η επιχείρηση παρουσιάζονται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Μέσω της κατάστασης διαφαίνεται κατά πόσο η επιχείρηση διαθέτει την απαραίτητη ικανότητα να διαχειρίζεται σωστά τους διαθέσιμους πόρους της, με απώτερο σκοπό να δημιουργεί ταμειακές ροές.

❖ Η χρηματοοικονομική της θέση: Πληροφορίες αναφορικά με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης υπάρχουν στον Ισολογισμό της. Προσφέρονται στοιχεία που αφορούν την αντιμετώπιση των υποχρεώσεων της και τον τρόπο διαχείρισης των οικονομικών πόρων που διαθέτει η επιχείρηση.

❖ Μεταβολές χρηματοοικονομικής θέσης: Οι μεταβολές που έχουν πραγματοποιηθεί εμφανίζονται σε δύο οικονομικές καταστάσεις, στην κατάσταση

Ταμειακών Ροών (τμήμα προτύπου 7) και στην κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (παράγραφοι προτύπου 6.2-6.3). Δια μέσου των δύο καταστάσεων φαίνονται οι ανάγκες της επιχείρησης για ταμειακές ροές αλλά και η ικανότητα που διαθέτει ώστε να δημιουργεί η ίδια ταμειακές ροές (Bradbury et al,2003).

3) Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων πρέπει να συντάσσονται με βάση κάποια συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Με αυτόν τον τρόπο θα συμβάλουν ώστε οι χρήστες των καταστάσεων να λάβουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις, αλλά και να μπορούν να πραγματοποιούν διαχρονική σύγκριση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης αλλά και σε σύγκριση και με άλλες επιχειρήσεις. Πιο αναλυτικά, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι :

- ✓ Αξιοπιστία: Όλα τα στοιχεία που παρέχονται πρέπει να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία, δηλαδή δεν πρέπει να υπάρχουν σημαντικά λάθη ή παραλείψεις. Οι χρήστες βασίζονται στα στοιχεία αυτά προκειμένου να λάβουν τις αποφάσεις του, για αυτό και πρέπει να παρουσιάζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.
- ✓ Σαφήνεια: Πολλοί από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν διαθέτουν άψογη γνώση των οικονομικών πληροφοριών. Έτσι λοιπόν, τα στοιχεία που παρουσιάζονται θα πρέπει να εμφανίζονται με τρόπο εύκολα κατανοητό ακόμα και για τους χρήστες με μέτρια γνώση επί των οικονομικών θεμάτων.
- ✓ Σημαντικότητα: Τα στοιχεία που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται σημαντικά στην περίπτωση που αν παραλειφθούν, θα επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών των καταστάσεων.
- ✓ Συνάφεια: Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες. Προκειμένου να είναι χρήσιμα τα στοιχεία, θα πρέπει να σχετίζονται με τις ανάγκες των χρηστών και να μπορούν να παρέχουν συγκριτική αξιολόγηση σχετικά με στοιχεία του παρελθόντος και του μέλλοντος, αλλά και να παρέχουν επιβεβαίωση για παλιότερες αξιολογήσεις (Τσακλάγκανος, 2006).

4) Η έννοια του κεφαλαίου και η διατήρηση του.

Η έννοια του κεφαλαίου έχει δύο διαφορετικές πλευρές για τις επιχειρήσεις. Αρχικά, υπάρχει το κεφάλαιο που είναι ουσιαστικά, το επενδυμένο χρηματικό ποσό, και ακόμα, υπάρχει το κεφάλαιο που αναφέρεται στην παραγωγική δύναμη της κάθε επιχείρησης και μετράται με μονάδες προϊόντος.

Οι χρήστες αποφασίζουν ποια από τις δύο μορφές κεφαλαίου θα χρησιμοποιηθεί. Κατά κύριο λόγο, το κεφάλαιο ως επενδυμένο χρηματικό ποσό χρησιμοποιείται όταν οι επενδυτές αποσκοπούν να διατηρήσουν την αγοραστική δύναμη ή το επενδυμένο κεφάλαιο που κατέχουν. Ενώ, ως παραγωγική δύναμη χρησιμοποιείται στην περίπτωση που οι χρήστες ενδιαφέρονται για την επιχειρηματική δύναμη της επιχείρησης (Flegm, 2008).

Κατά την πρώτη μορφή κεφαλαίου, το κέρδος επιτυγχάνεται όταν στο τέλος της χρήσης το ποσό της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από αυτό που ήταν στην αρχή της χρήσης, χωρίς ωστόσο να υπολογίζονται οι διανομές στους μετόχους ή οι εισφορές από αυτούς. Το κέρδος αυτό μπορεί να εκφραστεί είτε σε χρηματικές μονάδες, είτε σε μονάδες αγοραστικής δύναμης. Σύμφωνα με την δεύτερη μορφή κεφαλαίου, το κέρδος επιτυγχάνεται όταν η παραγωγική δυναμική της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης είναι μεγαλύτερη από αυτήν που υπήρχε στην αρχή. Ανάλογα με το ποιος είναι ο στόχος γίνεται και η επιλογή της κατάλληλης έννοιας για να επιτευχθεί κέρδος. Στην πρώτη έννοια, αυτή της διατήρησης του κεφαλαίου υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και του κέρδους και αφορά τον τρόπο που ορίζει η κάθε επιχείρηση το κεφάλαιο που θέλει να διατηρεί (Bailey G.et al,2000).

5) Ο ορισμός, η αναγνώριση και η αποτίμηση των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις περιλαμβάνονται κυρίως τα στοιχεία του ενεργητικού, τα έσοδα και τα έξοδα, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων. Κάθε ένα από αυτά τα στοιχεία πρέπει να αναγνωρίζεται όταν υπάρχουν για αυτό δύο κύριες προϋποθέσεις. Αρχικά, να είναι πιθανή μια εισροή ή εκροή οικονομικών οφελών από ή προς την επιχείρηση, και επίσης, να είναι δυνατός ο καθορισμός του κόστους του στοιχείου, πάντα με αξιοπιστία.

Πιο αναλυτικά, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι :

- ◆ Στοιχεία ενεργητικού: είναι κάθε πόρος που αποτελεί αποτέλεσμα κάποιου γεγονότος του παρελθόντος. Επιπρόσθετα, η χρήση του στοιχείου αυτού θα έχει ως αποτέλεσμα κάποια εισροή οφέλους στην επιχείρηση.
- ◆ Έσοδα: εκφράζει οποιαδήποτε αύξηση των οικονομικών ωφελειών της επιχείρησης. Μπορεί να έχει την μορφή εισροών, είτε την μορφή αύξησης των στοιχείων του ενεργητικού, είτε την μορφή μείωσης των υποχρεώσεων. Αποτέλεσμα όλων είναι να αυξηθούν τα συμφέροντα των μετόχων.
- ◆ Έξοδα: είναι η οποιαδήποτε μείωση πραγματοποιείται στα οικονομικά οφέλη μιας επιχείρησης. Έχουν είτε την μορφή εκροών, είτε την μορφή μειώσεων στα στοιχεία του ενεργητικού είτε την μορφή αύξησης των υποχρεώσεων. Αποτέλεσμα όλων είναι να μειωθούν τα συμφέροντα των μετόχων.
- ◆ Υποχρεώσεις: αφορά όλες τις παρούσες υποχρεώσεις οι οποίες εκρέουν από γεγονότα του παρελθόντος. Για την αντιμετώπιση των υποχρεώσεων πραγματοποιείται εκροή πόρων.
- ◆ Ίδια κεφάλαια: αφορούν το υπολειμματικό συμφέρον των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης όταν πραγματοποιηθεί αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

Τέλος, σχετικά με την επιμέτρηση-αποτίμηση των διαφόρων στοιχείων, μπορεί να πραγματοποιηθεί με διάφορες βάσεις, όπως για παράδειγμα αυτή του τρέχοντος κόστους, του ιστορικού κόστους ή της προεξοφλημένης αξίας (Βλάχος et al, 2007).

3.5.2 Σκοπός του πλαισίου

Κύριος στόχος του πλαισίου είναι να βοηθήσει συγκεκριμένους ενδιαφερόμενους.

Κάποιοι από αυτούς τους ενδιαφερόμενους είναι :

- Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων ώστε να βρουν τα στοιχεία που τους ενδιαφέρουν προκειμένου να λάβουν τις σωστές αποφάσεις. Και ακόμα, ώστε να γίνει αντιληπτό αν τα στοιχεία που παρέχονται έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΠΧΠ.

- Οι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων ώστε να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος που θα αφορά αν οι οικονομικών καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΠΧΠ.
- Τα εθνικά τμήματα που είναι υπεύθυνα για την ανάπτυξη των εθνικών προτύπων.
- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ώστε να προβεί σε αναθεωρήσεις των υπαρχόντων ΔΠΧΠ ή για να αναπτύξει νέα πρότυπα στο μέλλον (Bailey et al, 2000).

3.6 Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στον κόσμο

Στον παρακάτω πίνακα 3.2 παρουσιάζονται οι χώρες του κόσμου που έχουν ήδη εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ για τις επιχειρήσεις τους, αλλά και αυτές όπου η εφαρμογή τους θα γίνει στο σύντομο μέλλον. Από το 2001 που ξεκίνησε η διαδικασία περίπου 120 χώρες έχουν ήδη εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ.

Χώρες	Εφαρμογή Προτύπων για Εισηγμένες Επιχειρήσεις
Ευρωπαϊκή Ένωση	Από το 2005 και μετά, κάθε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την υποχρέωση να εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ για όσες εταιρίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.
Καναδάς	Είναι υποχρεωτικά τα ΔΠΧΠ από τις αρχές του 2011 για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Ακόμα, παρέχεται η δυνατότητα να γίνει εφαρμογή των ΔΠΧΠ και από ιδιωτικές επιχειρήσεις και από οργανισμούς με μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα.
Ινδονησία	Το 2012 θα αποφασιστεί η πλήρη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.
Νότια Αφρική	Για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο της χώρας είναι υποχρεωτική η πλήρη εφαρμογή των ΔΠΧΠ και αυτό έχει ξεκινήσει από το 2005.
Ιταλία	Καθώς αποτελεί κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η εφαρμογή των Ευρωπαϊκή Ένωση ξεκίνησε από το 2005 για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις.
ΗΠΑ	Από το έτος 2007, επιτρέπεται η εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τους

	ξένους εκδότες κινητών αξιών. Κατά το 2012 υπάρχει πιθανότητα για έγκριση από τις επιχειρήσεις ώστε να γίνει υιοθέτηση των προτύπων.
Κίνα	Σε αυτήν την χώρα υπάρχει πλήρη σύγκλιση μόνο με τα εθνικά πρότυπα που υπάρχουν.
Αργεντινή	Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ ξεκίνησε 1 ^η Ιανουαρίου του 2012.
Γαλλία	Ως μέλος κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΠΧΠ από το έτος 2005 για όλες τις εισηγμένες εταιρίες.
Τουρκία	Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική από το 2005.
Αυστραλία	Από το 2005 ζητείται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για όλες τις εταιρίες ιδιωτικού δικαίου.
Ρωσία	Είναι υποχρεωτική η εφαρμογή για όλα τα τραπεζικά ιδρύματα, ενώ παράλληλα δίνει το κράτος το δικαίωμα να χρησιμοποιηθούν τα ΔΠΧΠ και από άλλες επιχειρήσεις.
Μεξικό	Ξεκινά η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ από το 2012.
Σαουδική Αραβία	Η χρήση των ΔΠΧΠ δεν είναι επιτρέπεται για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες.
Ηνωμένο Βασίλειο	Αποτελεί μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ξεκίνησε από το 2005.
Ινδία	Υπάρχει σύγκλιση με τα ΔΠΧΠ και καθορισμένη ημερομηνία.
Ιαπωνία	Τα ΔΠΧΠ μπορούν να χρησιμοποιηθούν από το 2010 μόνο για έναν συγκεκριμένο αριθμό διεθνών επιχειρήσεων. Περίπου το 2012 αναμένεται και η απόφαση για την πλήρη υιοθέτηση των ΔΠΧΠ.
Βραζιλία	Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο και για τα τραπεζικά ιδρύματα από το τέλος του 2010. Ακόμα, είναι υποχρεωτική και για συγκεκριμένους και μεμονωμένους λογαριασμούς εταιριών, και αυτό έχει αρχίσει σταδιακά να γίνεται από το 2012.
Δημοκρατία Της Κορέας	Είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΠΧΠ από το έτος 2011.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

4.1 Οι ΜΜΕ στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα τελευταία χρόνια, περισσότερες από 120 χώρες έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και απαιτούν από τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα. Οι ΜΜΕ έχουν σημαντικό ρόλο αυτήν την στιγμή σε ολόκληρο τον κόσμο. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν περισσότερες από 20 εκατομμύρια ΜΜΕ στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, καθώς και στην Ευρωπαϊκή Ένωση ισχύει περίπου ο ίδιος αριθμός. Ουσιαστικά, κατέχουν κύριο ρόλο στην Ευρωπαϊκή οικονομία, και συμβάλουν σημαντικά στην οικονομική ανάπτυξη και την αύξηση της απασχόλησης. Ακόμα, αποτελούν πηγή αύξησης της επιχειρηματικότητας και πηγή καινοτομιών. Ωστόσο, η παροχή πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους δεν είναι πάντα εύκολη. Κάθε κράτος μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και αυτό δημιουργεί εμπόδια. Το παραπάνω γεγονός δυσχεράνει και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας.

Παράλληλα με όλα τα παραπάνω, υπάρχει αύξηση και του εύρους και της πολυπλοκότητας των ΔΠΧΑ, γι' αυτό και έχουν εκδοθεί αρκετές οδηγίες και γνωστοποιήσεις. Βεβαίως, η αύξηση του εύρους και του όγκου των προτύπων αποτελεί πηγή πίεσης για τις επιχειρήσεις. Πολλές φορές τα πρότυπα υπάρχει περίπτωση να έρχονται σε αντίθεση με τα εθνικά πρότυπα, δημιουργώντας σύγχυση στις επιχειρήσεις. Επιπρόσθετη επιβάρυνση υπάρχει και λόγω του κόστους εφαρμογής αλλά και λόγω της ανάγκης παροχής εκπαίδευσης στο προσωπικό των επιχειρήσεων. Πολλές ακόμα επιχειρήσεις, αμφισβητούν την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις. Επιπρόσθετα, με την εφαρμογή των ΔΛΠ σε κάποιες χώρες έχει δημιουργηθεί πρόβλημα και για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες που παρέχονται υπάρχει πιθανότητα να μην γίνονται απόλυτα κατανοητές από τους χρήστες.

Για να αντιμετωπίσει όλες τις παραπάνω ανησυχίες, το 2009 και συγκεκριμένα τον Ιούλιο, το IASB δημοσιοποίησε το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Ουσιαστικά, αποτελεί ένα αυτόνομο πρότυπο που έχει ως σκοπό να βοηθήσει τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Ο όγκος του είναι μόλις 230 σελίδες και κύρια χαρακτηριστικά του είναι η σαφήνεια και η έλλειψη πολυπλοκότητας. Ένα ακόμα πλεονέκτημα του αποτελεί η δυνατότητα του να μεταφραστεί εύκολα σε άλλες ξένες γλώσσες. Μέσα στο πρότυπο, γίνεται αναφορά για την διαδικασία αναγνώρισης και επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων και όλα παρουσιάζονται με ιδιαίτερα απλοποιημένες διαδικασίες (Bladbury et al,2000).

Το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ δεν συνδέεται με τα πλήρη ΔΠΧΠ. Η κάθε χώρα έχει την δυνατότητα να επιλέξει αν θα το εφαρμόσει και για ποιες επιχειρήσεις θα ισχύει. Ο μοναδικός περιορισμός που υπάρχει είναι πως δεν μπορεί να εφαρμοστεί το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ από εταιρίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο και αυτές που διαπραγματεύονται δημόσια τους τίτλους τους. Σύμφωνα με την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών, το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ έχει την δυνατότητα να συμβάλει ουσιαστικά στην βελτίωση της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως και θα συμβάλλει ώστε οι ΜΜΕ να έχουν πρόσβαση σε νέες μορφές χρηματοδότησης. Κύριος στόχος όλου του προτύπου είναι η καλύτερη παροχή πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

4.2 Ιστορικό του ΔΛΠ για ΜΜΕ

Από το 2001 μέχρι το 2009 πολλές ήταν οι διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν σχετικά με τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Πιο αναλυτικά, στον παρακάτω πίνακα 4.1 παρουσιάζονται με χρονολογική σειρά όλες αυτές οι διαδικασίες.

2001	Το IASB αποφασίζει να δημιουργήσει λογιστικά πρότυπα που θα αναφέρονται αποκλειστικά στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Ζητά και την συμβολή εμπειρογνομώνων για διάφορες λύσεις και συμβουλές.
2002	Το IASC εκφράζει την υποστήριξη του στα σχέδια του IASB σχετικά με το πρότυπο που θα αφορά τις μικρομεσαίες

	επιχειρήσεις.
2003	Γίνεται από το IASB μια δοκιμή απόψεων που αποτελεί την βασική γραμμή για την δημιουργία και ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων.
Ιούνιος 2004- Ιανουάριος 2005	Ένα έγγραφο προς συζήτηση δημοσιεύει ο IASB, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες παρατηρήσεις από το Διοικητικό Συμβούλιο. Έως τον Ιανουάριο του 2005, γίνεται εξέταση των παρατηρήσεων και συζητήσεων και στο τέλος, το IASB αποφασίζει την δημοσίευση του σχεδίου της έκθεσης.
Απρίλιος 2005	Το IASB αποφασίζει να δημοσιεύσει ερωτηματολόγιο που θα αποτελέσει μέσο για να βρεθούν οι παραλείψεις που έχουν γίνει. Και αυτό γιατί υπάρχει ανάγκη για περισσότερα στοιχεία αναφορικά με τυχόν τροποποιήσεις των αρχών αναγνώρισης και επιμέτρησης.
Οκτώβριος 2005	Όλα τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε με την χρήση του ερωτηματολογίου, τίθενται ως θέμα συζήτησης από Ομάδες Εργασίας για MME, από Διεθνής Φορείς και από το Συμβούλιο Ενημέρωσης Προτύπων (το οποίο σήμερα έχει την ονομασία Γνωμοδοτικό Συμβούλιο ΔΠΧΠ)
2006	Από το IASB, συζητούνται όλοι οι προβληματισμοί που υπάρχουν σχετικά με το προσχέδιο της έκθεσης που έχει γίνει. Τον Αύγουστο του έτους δημοσιεύεται ολόκληρο το σχέδιο της έκθεσης στην ιστοσελίδα του IASB.
2007	Σύμφωνα με το σχέδιο της έκθεσης γίνεται πρόταση για πέντε διαφορετικούς τύπους απλουστεύσεων του πλήρους ΔΠΧΠ. Το σχέδιο της έκθεσης μεταφράζεται σε πέντε διαφορετικές γλώσσες, ενώ στην συνέχεια τον Ιούνιο του ίδιου έτους γίνεται δημοσίευση του ερωτηματολογίου στην ιστοσελίδα του IASB σε τέσσερις διαφορετικές γλώσσες επίσης.
2008- Απρίλιο 2009	Γίνεται εκ νέου συζήτηση από το IASB μετά την συλλογή όλων των απαντήσεων από τα ερωτηματολόγια και όλων των δοκιμών που έχουν πραγματοποιηθεί.
Ιούλιος 2009	Εκδίδεται επίσημα το ΔΠΧΠ για MME.

4.3 Ποιες Επιχειρήσεις έχουν Δικαίωμα Εφαρμογής

Οι εθνικές ρυθμιστικές αρχές, καθώς και οι φορείς καθορισμού προτύπων είναι οι υπεύθυνοι για να κρίνουν ποιες επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για ΜΜΕ. Για τον καθορισμό αυτό χρησιμοποιούνται συγκεκριμένα κριτήρια και διάφορα ποσοτικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα το εισόδημα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της κάθε επιχείρησης.

Σύμφωνα με την IASB, το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ προορίζεται για χρήση από διάφορους δημόσιους τομείς, ώστε αν δημοσιοποιούν οικονομικές καταστάσεις που να μπορούν να χρησιμοποιηθούν από όλους τους εξωτερικούς χρήστες. Κάθε οργανισμός, που έχει μετοχές ή συμμετοχικούς τίτλους εισηγμένους στο χρηματιστήριο, ή που είναι χρηματοπιστωτικό ίδρυμα και διατηρεί οικονομικούς πόρους πελατών της, θεωρείται πως έχει δημόσια υπευθυνότητα (Τζανάτος, 2008)

4.3.1 Δημόσιες επιχειρήσεις

Δημόσιες επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές των οποίων οι τίτλοι θέτονται σε διαπραγμάτευση στο χρηματιστήριο. Είτε δεν ανήκουν καθόλου είτε ανήκουν ελάχιστα σε αυτούς που τις διοικούν. Το μεγαλύτερο τμήμα των περιουσιακών της στοιχείων ανήκει στους επενδυτές, δηλαδή σε αυτούς που δεν ασχολούνται καθημερινά με διοικητικές αποφάσεις.

Ωστόσο, δεν θεωρούνται δημόσιες επιχειρήσεις μόνο όσες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Πολλές είναι οι επιχειρήσεις που θεωρούνται δημόσιες λόγω αντικειμένου τους και μόνο. Για παράδειγμα, οι ενώσεις συνεταιρισμών, μια μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο τράπεζα, ακόμα και ένα ΚΤΕΛ, είναι δημόσια επιχείρηση λόγω του αντικειμένου της και μόνο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, όλα τα περιουσιακά τους στοιχεία ανήκουν σε τρίτους επενδυτές, οι οποίοι δεν ασχολούνται με τις καθημερινές αποφάσεις που λαμβάνονται.

Φυσικά, θεωρούνται δημόσιες επιχειρήσεις όλοι οι φορείς του δημοσίου τομέα και της τοπικής αυτοδιοίκησης. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτών σε καμία περίπτωση δεν ανήκουν σε αυτούς που παίρνουν διοικητικές αποφάσεις. Κατέχονται από ένα πιο μεγάλο σύνολο που δεν λαμβάνει καθημερινές αποφάσεις (Βλάχος Χ., 2007).

Τέλος, υπάρχει και μια ειδική κατηγορία φορέων, όπου οι επιχειρήσεις έχουν μορφή ιδιωτικού τομέα, αλλά ουσιαστικά ανήκουν στον δημόσιο τομέα. Για αυτήν την συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων έχουν δημοσιοποιηθεί συγκεκριμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά τα πρότυπα είναι ιδιαίτερα σύνθετα και μεγάλα σε όγκο. Αδιαμφισβήτητα ωστόσο, η γενική εφαρμογή των λογιστικών προτύπων για αυτήν την ειδική κατηγορία επιχειρήσεων είναι παρόμοια με αυτήν που ισχύει για τις επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα.

4.3.2 Μη Δημόσιες Επιχειρήσεις

Στην Ελλάδα το 95% των εταιριών του ιδιωτικού τομέα είναι μη δημόσιες. Ο κύριος λόγος για αυτό το μεγάλο ποσοστό είναι πως συνήθως αυτοί που διοικούν τις εταιρίες, τις κατέχουν κιόλας. Πολλές φορές συμβαίνει να πρόκειται για ένα αφεντικό που μαζί με την οικογένεια του έχουν την ιδιοκτησία της επιχείρησης αλλά την διοικούν κιόλας.

Στο μεγαλύτερο ποσοστό τους, οι μη δημόσιες επιχειρήσεις είναι αρκετά μικρές σε θέμα μεγέθους, γι' αυτό το λόγο και πολύ συχνά αναφέρονται ως μικρομεσαίες. Αυτού του είδους οι εταιρίες έχουν ως κύρια χαρακτηριστικά, τα λίγα προϊόντα που πουλάνε, τον περιορισμένο κύκλο δραστηριοτήτων τους, τα ανεπαρκή κάποιες φορές κεφάλαια και τις ελάχιστες διοικητικές γνώσεις.

Επιπλέον, υπάρχουν περιπτώσεις όπου, ένα μέρος των κεφαλαίων που χρησιμοποιούνται μπορεί να είναι δανεικά χωρίς αυτό να επηρεάζει αρνητικά τον μη δημόσιο χαρακτήρα τους. Κύρια αιτία αυτού του γεγονότος, είναι η ανάγκη των τραπεζών προκειμένου να χορηγήσουν δάνεια. Ουσιαστικά, χρειάζονται κάποιες εγγυήσεις, για αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν δανεικά κάποιες φορές ως μέρος των κεφαλαίων που χρησιμοποιούν.

Ο διαχωρισμός μεταξύ δημόσιων και μη δημόσιων επιχειρήσεων δεν είναι πάντα σαφής και εύκολος. Υπάρχουν πολλές φορές, όπου οι διάφορες επιχειρηματικές δραστηριότητες αλλάζουν και μετασχηματίζονται, κυρίως ανάλογα με την χώρα που αφορούν. Για αυτόν τον λόγο, και τις περισσότερες φορές ο διαχωρισμός, η διαφοροποίηση δηλαδή των επιχειρήσεων, πραγματοποιείται από τις αρχές κάθε κράτους (παράγραφοι προτύπου 1.2-1.6).

Τέλος, θεωρείται αναγκαίο να τονισθεί πως η διάκριση που πραγματοποιείται μεταξύ μικρών ή μη μικρών ελεγχόμενων εταιριών σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα διαφέρει από αυτήν που γίνεται για τις δημόσιες και μη δημόσιες επιχειρήσεις.

4.4 Περιεχόμενο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ έχει θεματική οργάνωση. Είναι δηλαδή χωρισμένο ανά θέμα, και καθένα από αυτά χαρακτηρίζεται από έναν αριθμό. Περιέχει 35 θέματα, και καθένα από αυτά έχει την ίδια ακριβώς βαρύτητα. Ακόμα, περιλαμβάνει και γλωσσάριο.

Σύμφωνα με το IASB, θα γίνει επανεξέταση του προτύπου δύο χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή του ώστε να εξεταστεί η ανάγκη για τυχόν τροποποιήσεις. Ενώ στην συνέχεια, θα γίνεται αναθεώρηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ κάθε τρία χρόνια, για την εξέταση οποιασδήποτε μεταβολής. Κάθε τροποποίηση του προτύπου θα έχει ισχύ ενός έτους από την έκδοση του. Τα τμήματα του προτύπου αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα 4.2

ΑΡΙΘΜΟΣ	ΤΙΤΛΟΣ
Τμήμα 1	Μικρομεσαίες επιχειρήσεις
Τμήμα 2	Αφειτηρία και βασικές αρχές
Τμήμα 3	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Τμήμα 4	Κατάσταση οικονομικής θέσης
Τμήμα 5	Κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων και κατάσταση αποτελεσμάτων

Τμήμα 6	Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και κατάσταση αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων εις νέο
Τμήμα 7	Κατάσταση ταμειακών ροών
Τμήμα 8	Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων
Τμήμα 9	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
Τμήμα 10	Λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και λάθη
Τμήμα 11	Βασικά χρηματοοικονομικά μέσα
Τμήμα 12	Άλλα ζητήματα για τα χρηματοοικονομικά μέσα
Τμήμα 13	Αποθέματα
Τμήμα 14	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
Τμήμα 15	Επενδύσεις σε κοινοπραξίες
Τμήμα 16	Επενδύσεις σε ακίνητα
Τμήμα 17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Τμήμα 18	Άυλα στοιχεία
Τμήμα 19	Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία
Τμήμα 20	Μισθώσεις

Τμήμα 21	Προβλέψεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις
Τμήμα 22	Υποχρεώσεις και καθαρή θέση
Τμήμα 23	Έσοδα
Τμήμα 24	Κρατικές επιχορηγήσεις
Τμήμα 25	Κόστη δανεισμού
Τμήμα 26	Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών
Τμήμα 27	Απομείωση ενεργητικών στοιχείων
Τμήμα 28	Αμοιβές προσωπικού
Τμήμα 29	Φόρος εισοδήματος
Τμήμα 30	Μετατροπή ξένων νομισμάτων
Τμήμα 31	Υπερπληθωρισμός
Τμήμα 32	Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς
Τμήμα 33	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
Τμήμα 34	Εξειδικευμένες δραστηριότητες
Τμήμα 35	Μετάβαση στο ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ

4.5 Μετάβαση στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι αναγκαίες συγκεκριμένες ενέργειες ώστε η μετάβαση των επιχειρήσεων στο πρότυπο να χαρακτηρίζεται από ομαλότητα. Όλες αυτές οι ενέργειες αναφέρονται στο τμήμα 35 του προτύπου (σελ.204-207) όπως αναφέρεται και από τον παραπάνω πίνακα 4.2.

Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ γίνεται από επιχειρήσεις που στο παρελθόν εφάρμοζαν είτε τα Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα είτε οποιαδήποτε άλλες

γνωστές λογιστικές αρχές. Διαφοροποίηση των απαραίτητων ενεργειών υπάρχει αν η επιχείρηση εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ ή όχι. Ωστόσο, ισχύει πως πρώτη εφαρμογή κάθε επιχείρηση μπορεί να κάνει αποκλειστικά μόνο μία φορά. Αν τυχόν, το εφαρμόσει και στην συνέχεια σταματήσει την εφαρμογή του για ένα διάστημα και αργότερα επιλέξει να το ξαναεφαρμόσει, τότε δεν ισχύουν οι απλοποιήσεις και οι ειδικές εξαιρέσεις της πρώτης εφαρμογής (Άθως, 2009).

4.5.1 Η πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ από μια επιχείρηση, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση αυτά που ορίζει το πρότυπο στο Τμήμα 35. Η σύνταξη τους πρέπει να γίνεται απόλυτα με βάση το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και αυτό πρέπει να δηλώνεται στις καταστάσεις ρητά και ανεπιφύλαχτα. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που θα συνταχθούν με βάση το πρότυπο μπορεί να είναι οι πρώτες είτε γιατί αποτελούν τις πρώτες που συντάσσει γενικά η επιχείρηση, είτε γιατί οι αμέσως προηγούμενες καταστάσεις είχαν συνταχθεί με βάση τα πλήρη ΔΠΧΠ, είτε τέλος, γιατί στις αμέσως προηγούμενες είχε γίνει εφαρμογή των εθνικών προτύπων της χώρας.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διαθέτουν κάποια σημαντικά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, πρέπει να παρέχουν τόσο συγκριτικές πληροφορίες για όλα τα απαραίτητα οικονομικά μεγέθη, αλλά επίσης, και περιφραστική συγκριτική πληροφόρηση. Περιφραστική πληροφόρηση μπορούν να παρουσιάσουν οι επιχειρήσεις για πάνω από μία χρονικές περιόδους, Έτσι, για να υπολογίσουμε την ημερομηνία μετάβασης κάθε επιχείρησης στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, χρησιμοποιείται η ημερομηνία της παλιότερης χρονικής περιόδου στην οποία έχουν συνταχθεί οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το νέο πρότυπο.

4.5.2 Διαδικασίες στην ημερομηνία μετάβασης

Κατά την ημερομηνία μετάβασης, η κάθε επιχείρηση δημιουργεί τον ισολογισμό ανοίγματος. Ο ισολογισμός διαμορφώνεται με λογισμό των διαφόρων στοιχείων του ενεργητικού, και των υποχρεώσεων, όπως ορίζεται από το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, με μη λογισμό των υπολοίπων στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων που ορίζει το πρότυπο, με διαδικασία αναδιάταξης σε διάφορους λογαριασμούς στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης και τέλος, με αποτίμηση όλων των

στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σύμφωνα με τις ενέργειες που ορίζει το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

Σε πολλές περιπτώσεις, οι λογιστικές πολιτικές με τις οποίες συντάσσεται ο ισολογισμός ανοίγματος μπορεί να διαφέρουν από αυτές που είχαν χρησιμοποιηθεί κατά την ίδια ακριβώς ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενες λογιστικές πολιτικές. Για αυτές τις περιπτώσεις είναι αναγκαίες κάποιες αναπροσαρμογές που μπορεί να προέρχονται από διάφορες συναλλαγές και άλλα γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν πριν την υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Όλες αυτές οι αναπροσαρμογές πρέπει να υπολογίζονται και να καταχωρούνται κατευθείαν στα παρακρατηθέντα κέρδη.

Ωστόσο, υπάρχουν και κάποιες συναλλαγές για τις οποίες δεν πρέπει να γίνει αλλαγή της λογιστικής αρχής που εφαρμόζονταν σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αυτό όμως ισχύει μόνο κατά της πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Αυτές οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι :

- 1) Οι διακοπείσες λειτουργίες.
- 2) Η λογιστική αντιστάθμιση του κινδύνου (παράγραφος προτύπου 12.16).
- 3) Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.
- 4) Η αποτίμηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
- 5) Οι λογιστικές εκτιμήσεις.

Ακόμα, σχετικά με την κατανομή των αποτελεσμάτων στην μειοψηφία και στους ιδιοκτήτες, όλες οι υποχρεώσεις εφαρμόζονται μετά την ημερομηνία μετάβασης. Εξαιρέση υπάρχει αν έχει γίνει στο παρελθόν προσαρμογή συνενώσεων. Σε αυτήν την περίπτωση, οι υποχρεώσεις εφαρμόζονται από την ημερομηνία που έχει γίνει η προσαρμογή.

Επιπρόσθετα, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ παρέχεται η δυνατότητα οι επιχειρήσεις να κάνουν διάφορες εξαιρέσεις. Κάποια παραδείγματα από αυτές τις εξαιρέσεις αναφέρονται παρακάτω.

- ◆ Αξία αναπροσαρμογής στο τεκμαρτό κόστος: Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει για πρώτη φορά το πρότυπο, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως τεκμαρτό κόστος κτήσης μιας εγκατάστασης ή ενός στοιχείου ιδιοκτησίας, την αναπροσαρμογή που είχε πραγματοποιηθεί σύμφωνα με προηγούμενη λογιστική αρχή, από την ημερομηνία μετάβασης και μετά.

- ◆ Συναλλαγές βάση αξίας μετοχών: Δίνεται η δυνατότητα η επιχείρηση να μην εφαρμόσει το τμήμα 26 «Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών» κατά την πρώτη εφαρμογή. Η εξαίρεση αυτή αφορά διάφορα στοιχεία της καθαρής θέσης ή πληρωμές των οποίων ο διακανονισμός έχει πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία μετάβασης.
- ◆ Αναβαλλόμενοι φόροι: Κατά την πρώτη εφαρμογή, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση, κατά την ημερομηνία μετάβασης, να μην γίνει λογισμός αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων, όταν απαιτείται πολλή προσπάθεια.
- ◆ Τμήμα 18 : Όταν το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, μπορεί η επιχείρηση να μην κάνει εφαρμογή του τμήματος 18 που αναφέρεται στις «Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία», μόνο για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεις που έγιναν πριν την ημερομηνία μετάβασης. Ωστόσο, στην περίπτωση που γίνει κάποια ενοποίηση από την επιχείρηση σύμφωνα με το τμήμα 18, πρέπει να δηλώσει και όλες τις ενοποιήσεις που θα γίνουν στο μέλλον.
- ◆ Ατομικές οικονομικές καταστάσεις: Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι διάφορες συμμετοχές εμφανίζονται στο κόστος όταν γίνει αφαίρεση των προβλέψεων ή στην εύλογη αξία. Ωστόσο, κατά την μετάβαση που γίνεται, οι συμμετοχές μπορούν να αποτιμηθούν στο κόστος ή στο τεκμαρτό κόστος. Το τεκμαρτό κόστος υπάρχει περίπτωση να είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης ή το λογιστικό υπόλοιπο σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνταν (παράγραφοι προτύπου 9.24-9.27) .
- ◆ Συμβάσεις παραχώρησης: Σχετικά με τις συμβάσεις παραχώρησης που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, κατά την πρώτη εφαρμογή και μόνο, δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των παραγράφων 34.12-34.16.
- ◆ Σύνθετοι χρηματοοικονομικοί τίτλοι: Σύμφωνα με το τμήμα 23 του προτύπου, οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν διαχωρισμό των σύνθετων οικονομικών τίτλων. Ο διαχωρισμός γίνεται μεταξύ της υποχρέωσης του και της καθαρής αξίας του κατά την ημερομηνία έκδοσης του. Ωστόσο, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, αυτός ο

διαχωρισμός δεν απαιτείτε, εκτός και αν το στοιχείο της υποχρέωσης είναι σε εκκρεμότητα κατά της ημερομηνία που γίνεται η μετάβαση.

- ◆ Συμβάσεις με μίσθωση: Σχετικά με μία σύμβαση που περιλαμβάνει μίσθωση, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να κάνει την αξιολόγηση σύμφωνα με τα στοιχεία που ισχύουν κατά την ημερομηνία μετάβασης και όχι με βάση την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης.
- ◆ Τεκμαρτό κόστος: Στις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, δίνεται η δυνατότητα κατά την ημερομηνία μετάβασης, να αποτιμήσει σε εύλογη αξία τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τα άυλα στοιχεία και τα επενδυτικά ακίνητα. Ακόμα, αυτήν την εύλογη αξία μπορεί να την υπολογίσει και ως τεκμαρτό κόστος των παραπάνω στοιχείων.
- ◆ Σωρευτικές διαφορές μετατροπών : Σχετικά με τις διαφορές μετατροπών, το τμήμα 30 του προτύπου, που αναφέρεται στις «Συναλλαγματικές μετατροπές», ορίζει πως όποιες διαφορές μετατροπών υπάρχουν πρέπει να καταχωρούνται ως διαφορετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και ακόμα, οι διαφορές που υπάρχουν να καταχωρούνται στα κέρδη ή στις ζημιές προς διάθεση. Όταν όμως γίνεται πρώτη εφαρμογή του προτύπου από κάποια επιχείρηση, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να μην κάνει αναγνώριση των σωρευτικών διαφορών στα ίδια κεφάλαια, κατά την μετάβαση.

Καταληκτικά, στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση δεν έχει την δυνατότητα να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, πρέπει να αναφέρει σχετική γνωστοποίηση. Ακόμα, αν δεν μπορεί η επιχείρηση να αναπροσαρμόσει τον ισολογισμό κατά την ημερομηνία που πραγματοποιείται η μετάβαση, θα πρέπει να εφαρμόσει όλα όσα ορίζει το τμήμα 35 μόλις αυτό γίνει δυνατό, και θα πρέπει να αναφέρει και σχετική γνωστοποίηση, καθώς τα στοιχεία των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων δεν θα είναι συγκρίσιμα (Roberts et al,2002).

4.5.3 Απαραίτητες γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, κάποιες γνωστοποιήσεις είναι απαραίτητες για την μετάβαση της επιχείρησης στο νέο πρότυπο. Οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι :

1) Συμφωνίες των λογαριασμών

Σύμφωνα με την παράγραφο 35 του προτύπου, μετά την υιοθέτηση του προτύπου οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να εμπεριέχουν μια αναφορά όλων των αλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η επιχείρηση.

Επίσης, πρέπει και να υπάρχει συμφωνία ανάμεσα στα ίδια κεφάλαια όπως έχουν καταγραφεί με το παλιότερο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και στα ίδια κεφαλαία σύμφωνα με το νέο πλαίσιο αναφοράς. Αυτή η συμφωνία πρέπει να ισχύει τόσο κατά την ημερομηνία μετάβασης στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, αλλά και στο τέλος της τελευταίας χρήσης, όπου οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης καταρτίστηκαν με το προηγούμενο πλαίσιο αναφοράς.

Επιπρόσθετα, συμφωνία πρέπει να υπάρχει και ανάμεσα στους λογαριασμούς ζημιών ή κερδών που έχουν καταγραφεί στις τελευταίες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν με το παλιότερο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, κατά την τελευταία χρήση, και στους ίδιους λογαριασμούς αλλά βάση του νέου προτύπου για την ίδια ακριβώς χρήση.

Καταληκτικά, η παράγραφος 35 του προτύπου αναφέρει και κάποιες παρατηρήσεις. Αρχικά, αν τυχόν κατά την διαδικασία της μετάβασης βρεθούν λάθη σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, στις γνωστοποιήσεις της που θα δοθούν, θα πρέπει να γίνεται όσο είναι δυνατό, αναφορά για όλες τις μεταβολές που προέρχονται από τις αλλαγές λογιστικών πολιτικών και από μεταβολές λαθών. Ακόμα, σύμφωνα με την παράγραφο 35.15, στην περίπτωση που παλιότερα οι επιχείρηση δεν παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις, αυτό θα πρέπει να αναφερθεί στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που θα καταρτιστούν με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

2) Ανάλυση μετάβασης

Το τμήμα 35 του προτύπου ορίζει πως οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να παρουσιάζουν μια ανάλυση σχετικά με όλες τις αλλαγές που έγιναν κατά την μετάβαση. Ουσιαστικά, πρέπει να αναλύεται η επιρροή της μετάβασης, από το παλιότερο πλαίσιο στο νέο πρότυπο, στην χρηματοοικονομική απόδοση της επιχείρησης, στις ταμειακές της ροές και στην γενικότερη χρηματοοικονομική της θέση.

4.6 Βασικές αρχές προτύπου

Το τμήμα 2 του προτύπου αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα τμήματα. Είναι ιδιαίτερα εκτεταμένο και αυτό γιατί αποτελεί την βάση πάνω στην οποία βασίζονται όλα τα υπόλοιπα τμήματα. Αναφέρεται γενικότερα στο αντικείμενο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, στα στοιχεία της πληροφόρησης που τις κάνουν χρήσιμες, και τέλος, στις βασικές λογιστικές αρχές που πρέπει να ακολουθούνται.

Σκοπός των καταστάσεων που παρέχουν οικονομική πληροφόρηση, είναι να δοθούν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, όλα τα αποτελέσματα (παράγραφος προτύπου 2.2), καθώς και οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης σε όλους τους χρήστες του εξωτερικού περιβάλλοντος που δεν είναι δυνατό να έχουν άμεση παροχή πληροφοριών. Επιπλέον, μέσω των οικονομικών καταστάσεων γίνεται εύκολα αντιληπτή η διαχειριστική ικανότητα που διαθέτει η διοίκηση κάθε επιχείρησης (παράγραφος προτύπου 2.3).

4.6.1 Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των καταστάσεων

Όλες οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ για ΜΜΕ πρέπει να διέπονται από συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά, Αυτά τα χαρακτηριστικά είναι :

Σημαντικότητα (Materiality)

Όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι σημαντικές και ουσιαστικές. Αυτό σημαίνει πως η παράλειψη τους ή κάποιο λάθος σε αυτές μπορεί να οδηγήσει τους χρήστες των καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις. Επιπρόσθετα, η σημαντικότητα έχει σχέση με το μέγεθος της παράλειψης και φυσικά, με τις συνθήκες που υπάρχουν. Βεβαίως, οποιοδήποτε λάθος εντοπιστεί πρέπει να διορθωθεί άμεσα.

Κατανόηση από όλους τους χρήστες (Understandability)

Όλες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται με κατανοητό τρόπο. Στόχος πρέπει να είναι να γίνονται εύκολα κατανοητές από όλους τους χρήστες, ακόμα και από αυτούς που δεν έχουν εξειδικευμένες οικονομικές γνώσεις. Ωστόσο, σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να μην αναφέρονται σημαντικές πληροφορίες στις

οικονομικές καταστάσεις, επειδή υπάρχει η πιθανότητα να μην είναι εύκολα αντιληπτές από κάποιους χρήστες.

Πληρότητα (Completeness)

Όλη η πληροφόρηση που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρης. Ουσιαστικά, αυτό σημαίνει να μην γίνεται καμία παράλειψη σημαντικής πληροφορίας που υπάρχει πιθανότητα να οδηγήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λάβουν λανθασμένες αποφάσεις.

Αξιοπιστία (Reliability)

Οποιαδήποτε πληροφορία παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να χαρακτηρίζεται από αξιοπιστία. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να φανερώνουν την πραγματική κατάσταση της κάθε επιχείρησης. Συχνά οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από προκαταλήψεις σχετικά με τον τρόπο που παρουσιάζονται οι πληροφορίες με στόχο να οδηγήσουν τους χρήστες σε συγκεκριμένες αποφάσεις. Κάτι τέτοιο φυσικά πρέπει να αποφεύγεται προκειμένου οι χρήστες να ενημερώνονται για τα πραγματικά οικονομικά στοιχεία.

Ουσία πάνω από τον τύπο (Substance Over Form)

Όλα τα λογιστικά γεγονότα, καθώς και όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η κάθε επιχείρηση πρέπει να λογίζονται στα βιβλία αρχικά, και στην συνέχεια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ακόμα και αν η ουσία τους δεν συμφωνεί με τον νομικό τους τύπο. Με αυτόν τον τρόπο, οι οικονομικές καταστάσεις αυξάνουν την αξιοπιστία τους.

Συγκρισιμότητα (Comparability)

Μια από τις κυριότερες χρησιμότητες των οικονομικών καταστάσεων είναι πως δίνει στους χρήστες την δυνατότητα να συγκρίνουν τα αποτελέσματα κάθε επιχείρησης, τις ταμειακές ροές και την οικονομική θέση αυτής, με άλλες επιχειρήσεις. Γι' αυτό το λόγο ο υπολογισμός των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και η παρουσίαση τους πρέπει να γίνεται κάθε χρόνο με τον ίδιο τρόπο. Επιπρόσθετα, στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υπάρχει και σχετική ενημέρωση για τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν κατά την σύνταξη τους.

Συνάφεια (Relevance)

Όλες οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να χαρακτηρίζονται από συνάφεια και να συμβάλλουν ώστε οι χρήστες να λαμβάνουν τις σωστές αποφάσεις. Οι χρήστες πρέπει να μπορούν, βάση των πληροφοριών που τους παρέχονται, να κάνουν σωστές αξιολογήσεις για το παρόν και το μέλλον της κάθε εταιρίας, ακόμα και για την μελλοντική επιβίωση της.

Ισορροπία κόστους και οφέλη (Balance between benefit and cost)

Η παροχή των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις δημιουργεί κάποια κόστη. Ωστόσο, τα κόστη αυτά δεν πρέπει να ξεπερνούν τα οφέλη που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις. Τα οφέλη λαμβάνονται από έναν μεγάλο αριθμό εξωτερικών χρηστών. Για παράδειγμα, τα διευθυντικά στελέχη βασίζονται στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να λάβουν καίριες αποφάσεις. Επιπλέον, οι πληροφορίες βοηθούν τις επιχειρήσεις να βελτιώσουν την εικόνα τους προς το κοινό και σε κάποιες περιπτώσεις ίσως ακόμα και να δανειστούν κεφάλαια με μικρότερο κόστος δανεισμού.

Σύνεση (Prudence)

Σε πολλά γεγονότα υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με τα ποσά που μπορεί να εμφανιστούν στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά τις εκτιμήσεις που γίνονται για αυτά τα ποσά πρέπει να υπάρχει ιδιαίτερη σύνεση και πάντα να εκφράζεται κάποια επιφύλαξη, ώστε να μην παρουσιαστούν υποτιμημένες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ή υπερτιμημένα τα στοιχεία του ενεργητικού της. Ωστόσο, ούτε το αντίθετο θα πρέπει να γίνεται, δηλαδή να υπερτιμούνται οι υποχρεώσεις ή να υποτιμάται το ενεργητικό, καθώς κάτι τέτοιο θα φανερώνει προκατάληψη ώστε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Επικαιρότητα (Timeliness)

Όλες οι πληροφορίες πρέπει να παρέχονται το χρονικό διάστημα που λαμβάνονται οι αποφάσεις ώστε να θεωρούνται επίκαιρες. Θα πρέπει να υπάρχει η κατάλληλη παροχή πληροφοριών που θα βοηθάει τους χρήστες στις αποφάσεις τους. Αν δοθούν οι πληροφορίες σε μη κατάλληλο χρόνο, ετεροχρονισμένα δηλαδή, τότε χάνουν την καταλληλότητα τους και την αξιοπιστία τους. Η κάθε πληροφόρηση πρέπει να δίνεται

σε χρόνο καθορισμένο από την διοίκηση, έχοντας ως κύριο σκοπό των καλύτερη κάλυψη των αναγκών των χρηστών (παράγραφοι προτύπου 2.4-2.14).

4.6.2 Οικονομική Θέση Επιχείρησης

Με τον όρο οικονομική θέση, γίνεται αναφορά στην σχέση που υπάρχει μεταξύ του ενεργητικού κάθε επιχείρησης, των υποχρεώσεων της και των ιδίων κεφαλαίων της, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η σχέση αυτή παρουσιάζεται στον Ισολογισμό της κάθε επιχείρησης δηλαδή στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (τιμήμα προτύπου 4). Πιο συγκεκριμένα, οι παραπάνω όροι περιλαμβάνουν :

1) Ενεργητικό

Όλα τα στοιχεία του ενεργητικού είναι οι πόροι που θα προσφέρουν έσοδα στην επιχείρηση στο μέλλον. Θα συμβάλλουν δηλαδή, άμεσα ή έμμεσα στις μελλοντικές εισροές της επιχείρησης. Ωστόσο, τα μελλοντικά έσοδα μπορούν να πραγματοποιηθούν είτε από την χρήση του ίδιου του στοιχείου του ενεργητικού, είτε από τη διάθεση του. Τα στοιχεία του ενεργητικού μπορούν να έχουν υλική ή άυλη μορφή. Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί πως για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως ενεργητικό, δεν είναι αναγκαίο να ανήκει με ιδιοκτησία στην επιχείρηση, αρκεί μόνο η επιχείρηση να διαχειρίζεται τα οφέλη του στοιχείου (παράγραφοι προτύπου 2.17-2.19).

2) Υποχρεώσεις

Οι υποχρεώσεις αναφέρονται σε γεγονότα που θα προκαλέσουν εκροή πόρων από την επιχείρηση. Κάθε υποχρέωση μπορεί να είναι της μορφής νομικής ή έμμεσης. Όταν αναφερόμαστε σε νομική υποχρέωση σημαίνει πως η επιβολή της προέρχεται από κάποιο συμβόλαιο ή από συγκεκριμένες νομικές διατάξεις. Ενώ, όταν γίνεται αναφορά σε έμμεση υποχρέωση σημαίνει πως προέρχεται από ενέργειες της επιχείρησης όταν αναλαμβάνει συγκεκριμένες ευθύνες και όταν δημιουργεί προσδοκίες σε τρίτους και αναλαμβάνει να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της. Η πληρωμή των υποχρεώσεων μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους. Συνήθως, γίνεται με μετρητά, ή με μεταβίβαση στοιχείων, ή με παροχή κάποιας υπηρεσίας (παράγραφοι προτύπου 2.20-2.21).

3) Ίδια κεφάλαια

Τα ίδια κεφάλαια αφορούν το αποτέλεσμα που απομένει όταν από τα στοιχεία του ενεργητικού γίνει αφαίρεση των υποχρεώσεων. Όλα τα στοιχεία τους υπάρχει δυνατότητα να αναλυθούν σε πιο αναλυτικούς λογαριασμούς όπως στα μετοχικά κεφάλαια και στα αποτελέσματα εις νέο (παράγραφος προτύπου 2.22).

4.6.3 Αποτελέσματα (Performance)

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ για ΜΜΕ, δίνεται η δυνατότητα τα συνολικά αποτελέσματα να εμφανίζονται όλα μαζί στην Κατάσταση Συνολικών Αποτελεσμάτων ή χωριστά στην Κατάσταση Κερδών/Ζημιών και στην Κατάσταση Λοιπών Αποτελεσμάτων.

Ουσιαστικά, τα αποτελέσματα αποτελούν την διαφορά που υπάρχει μεταξύ εσόδων και εξόδων της επιχείρησης σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Όλες οι πληροφορίες που δίνονται σχετικά με τα αποτελέσματα χρησιμοποιούνται για την εξαγωγή χρήσιμων στοιχείων και συμπερασμάτων όπως είναι τα κέρδη ανά μετοχή της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, για τα έσοδα και τα έξοδα υπάρχουν οι παρακάτω ορισμοί:

ΕΣΟΔΑ: Πρόκειται για την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, χωρίς όμως αυτό να γίνεται με εισφορά των μετόχων. Ουσιαστικά, αυξάνονται οι οικονομικές ωφέλειες της εταιρίας. Αυτό επιτυγχάνεται είτε με ταμειακές εισροές, είτε με αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού, είτε τέλος, με μείωση των υποχρεώσεων.

Πιο αναλυτικά, μπορεί να έσοδα να προέρχονται από δύο κατηγορίες. Αρχικά, είναι αυτά που δημιουργούνται από τις καθημερινές και κανονικές δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως είναι οι πωλήσεις της εταιρίας, οι τόκοι, τα ενοίκια και οι αμοιβές. Στην δεύτερη κατηγορία, ανήκουν τα κέρδη που είναι εισόδημα αλλά που όμως δεν αποτελούν έσοδα για την επιχείρηση. Αυτά εμφανίζονται διακεκριμένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της επιχείρησης (παράγραφος προτύπου 2.25).

ΕΞΟΔΑ: Πρόκειται για την μείωση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, χωρίς όμως αυτό να γίνεται με διανομή στους μετόχους. Συγκεκριμένα, μειώνονται οι οικονομικές ωφέλειες της εταιρίας. Αυτό επιτυγχάνεται με πολλαπλούς τρόπους, όπως για παράδειγμα με ταμειακές εκροές, με μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή με αύξηση των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Αναλυτικότερα, με τον όρο έξοδα αναφερόμαστε σε δύο κατηγορίες, Αρχικά, υπάρχουν αυτά που προέρχονται από τις καθημερινές και κανονικές δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως είναι οι αμοιβές προσωπικού και οι αποσβέσεις. Σε αυτήν την περίπτωση γίνεται εκροή ταμειακών διαθεσίμων ή μείωση των στοιχείων του ενεργητικού. Επιπρόσθετα, με τον όρο έξοδα νοείται και οποιαδήποτε ζημία προκαλείται από την καθημερινή δραστηριότητα της επιχείρησης. Κάθε ζημία εμφανίζεται και αυτή διακριτά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της επιχείρησης (παράγραφος προτύπου 2.26).

4.6.4 Διαδικασία Λογιστικοποίησης

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα στοιχεία του ενεργητικού, τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Η διαδικασία της ενσωμάτωσης των παραπάνω στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις ονομάζεται λογιστικοποίηση. Προκειμένου να γίνει η διαδικασία της λογιστικοποίησης θα πρέπει κάθε στοιχείο να πληροί δύο συγκεκριμένα κριτήρια.

Το πρώτο είναι το στοιχείο να έχει μια συγκεκριμένη αξία και να υπάρχει δυνατότητα σωστής αποτίμησης της αξίας του. Σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει η πιθανότητα να γίνει απλή εκτίμηση της αξίας του στοιχείου. Κάτι τέτοιο είναι απόλυτα αποδεκτό, χωρίς να μειώνεται καθόλου η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Αν όμως δεν υπάρχει η δυνατότητα να γίνει μια σωστή και αξιόπιστη εκτίμηση, τότε το στοιχείο δεν θα πρέπει να περιλαμβάνεται στις καταστάσεις.

Το δεύτερο κριτήριο, είναι να υπάρχει η πιθανότητα το στοιχείο να αποφέρει μελλοντικό οικονομικό όφελος που θα εισχωρήσει ή θα εκχωρήσει από την επιχείρηση. Σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει αβεβαιότητα για αυτό το κριτήριο, γι' αυτό και στο τέλος κάθε χρονικής περιόδου αναφοράς, επανεξετάζονται όλα τα στοιχεία, τόσο τα σημαντικά όσο και τα λιγότερα σημαντικά.

4.6.5 Διαδικασία αποτίμησης

Το ποσό με το οποίο θα εμφανιστεί η αξία ενός στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις καθορίζεται με την διαδικασία της αποτίμησης. Πάντοτε αρχικά, επιλέγεται μια βάση αποτίμησης της αξίας. Οι πιο συνηθισμένες βάσεις είναι δύο, αυτή της εύλογης αξίας και αυτή του ιστορικού κόστους.

Η βάση της εύλογης αξίας αναφέρεται σε ένα ποσό που θα είναι αποδεκτό για μια μεταβίβαση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή για τον διακανονισμό μιας υποχρέωσης. Θα γίνεται αποδεκτό και από τις δύο πλευρές των εμπλεκόμενων, μέσα στα πλαίσια μια σωστής διαπραγμάτευσης.

Κατά την δεύτερη βάση αποτίμησης, για τα στοιχεία του ενεργητικού, το ιστορικό κόστος είναι τα ταμειακά διαθέσιμα ή η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που υπάρχει πιθανότητα να έχει δοθεί. Ενώ, σχετικά με τις υποχρεώσεις, το ιστορικό κόστος αφορά το καθαρό ποσό των ταμειακών διαθεσίμων όταν ξεκίνησε να υπάρχει η υποχρέωση.

4.6.6 Αρχή του Δεδουλευμένου

Η διαδικασία του λογισμού πραγματοποιείται σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου. Ουσιαστικά, όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έξοδα και τα έσοδα, λογίζονται μόνο όταν καλύπτουν όλα τα κριτήρια.

Πιο συγκεκριμένα, τα στοιχεία του ενεργητικού ακολουθούν την διαδικασία της λογιστικοποίησης όταν αποφέρουν οφέλη που θα εισέλθουν στην επιχείρηση και τα οποία μπορούν να εκτιμηθούν με αξιοπιστία. Σε περίπτωση που είναι απλά ενδεχόμενο να εισρεύσει ένα όφελος, τότε το στοιχείο του ενεργητικού δεν λογίζεται. Αν όμως είναι σχεδόν σίγουρη η εισροή οφέλους, τότε λογίζεται κανονικά. Και αν δεν υπάρχει πιθανότητα το στοιχείο του ενεργητικού να δημιουργήσει όφελος, τότε δεν λογίζεται και πάλι και εμφανίζεται ως έξοδο στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, οι υποχρεώσεις λογίζονται όταν μπορεί να γίνει αξιόπιστα η αποτίμηση τους, όταν υπάρχουν ως αποτέλεσμα προηγούμενων γεγονότων στο τέλος της αντίστοιχης περιόδου και ακόμα, όταν υπάρχει πιθανότητα να μεταβιβαστούν κάποιοι πόροι της εταιρίας προκειμένου να αντιμετωπιστεί η υποχρέωση που υπάρχει. Σε περίπτωση που υπάρχουν κάποιες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, τότε δεν λογίζονται (τμήμα 19 του προτύπου).

Ακόμα, ένα στοιχείο θεωρείται έσοδο όταν προκαλεί αύξηση του οφέλους, ενώ θεωρείται έξοδο όταν δημιουργεί μείωση του οικονομικού οφέλους. Και για τα δύο στοιχεία, ο λογισμός τους προέρχεται από τον λογισμό και την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων.

4.6.7 Διαδικασία αποτίμησης κατά τον αρχικό λογισμό και μεταγενέστερη

Σχετικά με τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις, ο αρχικός λογισμός τους γίνεται με την μέθοδο του ιστορικού κόστους συνήθως, εκτός αν το πρότυπο ζητά κάποια άλλη μέθοδο αποτίμησης. Επιπρόσθετα, υπάρχει και η μεταγενέστερη αποτίμηση. Γίνεται διαχωρισμός ανάλογα με το αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναφέρονται είναι χρηματοοικονομικές ή όχι.

Η αποτίμηση των βασικών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται με την αφαίρεση των προβλέψεων και των απομειώσεων από το αποσβεσμένο κόστος. Ωστόσο, μια σημαντική εξαίρεση είναι οι επενδύσεις της επιχείρησης σε μετοχές, κοινές ή προνομιούχες, των οποίων η αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία. Ακόμα, όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που δεν συγκαταλέγονται στα βασικά, αποτιμώνται με την μέθοδο της εύλογης αξίας (παράγραφοι προτύπου 2.47-2.48).

Σχετικά με την αποτίμηση των μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, για την πλειονότητα των στοιχείων αυτών, η αποτίμηση τους γίνεται αρχικά με την μέθοδο του αρχικού κόστους και στην συνέχεια γίνεται με διαφορετικές βάσεις δεδομένων. Για παράδειγμα, τα αποθέματα, μετά την αποτίμηση τους στο αρχικό κόστος, αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ καθαρής τιμής πώλησης και κόστους κτήσης. Ακόμα, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, αφού αποτιμηθούν στο αρχικό τους κόστος, αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ ανακτήσιμο ποσό και αναπόσβεστο κόστος (παράγραφοι προτύπου 2.49-2.50 και 11.14).

Επιπρόσθετα, για τις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, η αποτίμηση τους πραγματοποιείται σύμφωνα με την καλύτερη εκτίμηση που υπάρχει σχετικά με το ποσό που απαιτείται κατά την ημερομηνία αναφοράς κατά την τακτοποίηση τους (παράγραφοι προτύπου 2.51).

Τέλος, είναι αναγκαίο να αναφερθεί πως δεν επιτρέπεται να πραγματοποιηθεί συμψηφισμός των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, καθώς ούτε των εσόδων και εξόδων, εκτός και αν ορίζεται από το πρότυπο (Bailey G., 2000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΤΑ ΔΔΠ ΓΙΑ ΜΜΕ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

5.1 Οι ΜΜΕ στην Ελλάδα

Οι ΜΜΕ έχουν καταλυτικό ρόλο στην οικονομία κάθε χώρας. Στην πλειονότητα των χωρών της Ευρώπης, καθώς και στην Ελλάδα, οι ΜΜΕ συμβάλουν ουσιαστικά στην απασχόληση, στην ανάπτυξη και στην κοινωνική συνοχή. Χαρακτηριστικά στοιχεία είναι πως οι επιχειρήσεις που έχουν εργατικό δυναμικό μικρότερο από αυτό των 50 ατόμων αποτελούν το 99% των επιχειρήσεων. Ακόμα, αυτές οι επιχειρήσεις παρέχουν απασχόληση στο 75% των συνολικών εργαζομένων του ιδιωτικού τομέα.

Προκειμένου να γίνει ο χαρακτηρισμός μιας επιχείρησης ως ΜΜΕ χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι. Αυτοί οι μέθοδοι είναι τόσο ποιοτικοί, όσο και ποσοτικοί. Ωστόσο, μια τέτοια διαδικασία δεν αποτελεί εύκολη υπόθεση για το λόγο πως υπάρχουν διαφορετικών ειδών επιχειρήσεις, με διαφορές στα μεγέθη και στους τομείς εξειδίκευσης. Ωστόσο, τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα διαφέρουν από αυτά που ισχύουν σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αυτό γιατί κάθε χώρα έχει διαφορετικό μέγεθος επιχείρησης που θεωρεί ως «τυπική επιχείρηση», καθώς και διαφορετικές ανάγκες.

Σημαντικά ποιοτικά κριτήρια, για παράδειγμα, αποτελούν ο τρόπος διοίκησης της επιχείρησης, η ανταγωνιστικότητα που έχει καταφέρει να αναπτύξει η επιχείρηση και η ένταση του κεφαλαίου της. Ενώ, ποσοτικά κριτήρια για την Ελλάδα, είναι ο κύκλος εργασιών έως 25 εκατομμύρια ευρώ και η απασχόληση ανθρώπινου δυναμικού λιγότερου των 50 ατόμων. Όμως, τις περισσότερες φορές, καθώς και στην παρούσα μελέτη, γίνεται χρήση των ποσοτικών κριτηρίων καθώς αποτελούν πιο πρακτικό τρόπο.

5.2 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά των ελληνικών ΜΜΕ

Στην Ελλάδα, οι περισσότερες ΜΜΕ έχουν ανθρώπινο δυναμικό μικρότερο των 10 ατόμων και συνήθως λειτουργούν για περίπου μία γενιά. Χαρακτηρίζονται από μεγάλη συγκέντρωση της ιδιοκτησίας, καθώς οι μετοχές της επιχείρησης συνήθως

κατέχονται από τα μέλη της οικογένειας που ανήκει η επιχείρηση και οι οποίοι αποτελούν και την διοίκηση της.

Άλλο σημαντικό χαρακτηριστικό των ελληνικών ΜΜΕ αποτελεί η μικρή προώθηση των προϊόντων τους σε μεγάλες ανταγωνιστικές αγορές. Τα περισσότερα ελληνικά προϊόντα που παράγονται στην Ελλάδα εξάγονται σε γειτονικές χώρες μόνο όπως η Αλβανία και η Βουλγαρία. Η μικρή αυτή εξαγωγική δραστηριότητα μειώνει τον ανταγωνισμό τους. Κύριοι λόγοι αυτού το αρνητικού χαρακτηριστικού αποτελούν η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η εισαγωγή φτηνών εισαγόμενων προϊόντων από χώρες με χαμηλό κόστος παραγωγής, καθώς και η έλλειψη κρατικών προγραμμάτων για την ανάπτυξη των εξαγωγών.

Η λογιστική των ελληνικών ΜΜΕ στηρίζεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.). Θεωρείται χώρα δικαίου καθώς προσφέρει προστασία σε φορείς όπως οι μέτοχοι, οι εργαζόμενοι, οι πιστωτές και οι διευθυντές και αυτό γιατί δίνεται ιδιαίτερη σημασία στις οικονομικές εκθέσεις των επιχειρήσεων. Πριν κάποιο χρονικό διάστημα πραγματοποιήθηκαν σημαντικές αλλαγές στο δίκαιο που ισχύει στην Ελλάδα. Έγινε προσπάθεια εναρμόνισης της ελληνικής και της ευρωπαϊκής λογιστικής. Κύρια αλλαγή, ήταν η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Η διαδικασία αυτή ξεκίνησε από το έτος 2005 και από τότε έχουν δημιουργηθεί αρκετά προβλήματα στις επιχειρήσεις λόγω της πολυπλοκότητας της διαδικασίας και της διαφορετικής υποδομής που υπήρχε.

Καταληκτικά, οι περισσότερες ελληνικές ΜΜΕ χρησιμοποιούν συνήθως ως κύρια πηγή χρηματοδότησης την Ευρωπαϊκή Επιτροπή καθώς φυσικά, και τις τράπεζες (Μπάλας, 1994).

5.3 Χρήστες των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων

Κύριος στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι να προσφέρουν σημαντικές πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Φανερώνουν την επίδοση της, τις ταμειακές ροές που υπάρχουν και άλλα πολύ χρήσιμα στοιχεία που βοηθάνε τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν μια πλήρη εικόνα της κατάστασης και να λαμβάνουν τις σωστές αποφάσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προέρχονται τόσο από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα οι εργαζόμενοι, όσο και από το εξωτερικό περιβάλλον. Παρακάτω γίνεται αναφορά στους κυριότερους χρήστες των καταστάσεων, οι οποίοι είναι :

- 1) Η Διοίκηση της εταιρίας: οι πληροφορίες που προσφέρονται από τις οικονομικές καταστάσεις βοηθά τα μέλη της διοίκησης να λαμβάνουν τις σωστές διοικητικές αποφάσεις. Πιο συγκεκριμένα, πληροφορούνται σχετικά με το τι διαχείριση έχει γίνει στις ταμειακές ροές, τι χρηματοοικονομικές ανάγκες έχουν εμφανιστεί, αν υπάρχει η δυνατότητα διανομής κερδών στους μετόχους, αν υπάρχει η αναγκαιότητα πραγματοποίησης κάποιας αλλαγής σε κάποιο τομέα της επιχείρησης και φυσικά γίνεται και αποτίμηση της απόδοσης της επιχείρησης.
- 2) Οι τράπεζες : Μέσω των οικονομικών καταστάσεων οι τράπεζες και όλοι οι υπόλοιποι πιστωτές λαμβάνουν στοιχεία σχετικά με την απόδοση της εταιρίας αλλά και τον κίνδυνο που υπάρχει σε περίπτωση που παρέχουν πιστώσεις ή διευκολύνσεις προς την επιχείρηση. Φυσικά, δεν χρησιμοποιούν μόνο τα στοιχεία από τις οικονομικές καταστάσεις για να λάβουν τόσο σημαντικές αποφάσεις, όμως η παροχή αξιόπιστων πληροφοριών και η δυνατότητα σύγκρισης των στοιχείων των καταστάσεων διευκολύνει τις διαδικασίες και βοηθάνε τις ΜΜΕ να αναζητήσουν πηγές χρηματοδότησης σε νέες αγορές.
- 3) Οι ιδιοκτήτες και οι επενδυτές : Οι ιδιοκτήτες και οι επενδυτές που δεν έχουν καθημερινή επαφή με την επιχείρηση, μέσω των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν απαραίτητες πληροφορίες. Αυτές οι πληροφορίες αφορούν την εκτίμηση για την απόδοση της επιχείρησης, το ποσό των διανεμηθέντων κερδών και φυσικά, τον κίνδυνο που διατρέχει η επιχείρηση ώστε να αποφασίσουν αν πρέπει να αγοράσουν μερίδιο από την επιχείρηση.
- 4) Οι εργαζόμενοι της επιχείρησης : Οι εργαζόμενοι πολύ συχνά ανατρέχουν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προκειμένου να έχουν πληροφόρηση για το αν η επιχείρηση παραμένει αξιόπιστη και για το ποια είναι η καθαρή παρούσα αξία της.
- 5) Η Κυβέρνηση : Ουσιαστικά, η κυβέρνηση αποτελεί και τον κύριο αποδέκτη των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Κυρίως οι φορολογικές αρχές του κάθε κράτους χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να υπολογιστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις κάθε επιχείρησης.

Επιπλέον, παρέχονται και άλλα χρήσιμα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για λόγους στατιστικούς και εποπτείας. Πολλές φορές ωστόσο, οι φορολογικές υπηρεσίες δεν αρκούνται από τις οικονομικές καταστάσεις και θέλουν να παρέχουν οι επιχειρήσεις και επιπλέον στοιχεία. Τα ΔΛΠ δεν επεμβαίνουν στον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και δεν δημιουργούν κανένα εμπόδιο.

- 6) Οι πελάτες και προμηθευτές: Τόσο οι πελάτες όσο και οι προμηθευτές ανατρέχουν στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να εκτιμήσουν τον κίνδυνο που υπάρχει στην επιχείρηση. Είναι σημαντικό στοιχείο ώστε να λάβουν τις σωστές αποφάσεις για την σύναψη εμπορικών σχέσεων με την επιχείρηση.

5.4 Διαφορές ΔΠΧΠ και ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Κύριος στόχος του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι να καλύψει τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Μπορεί το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ να προκύπτει από τα πλήρη ΔΠΧΠ, ωστόσο έχουν πραγματοποιηθεί πολλές τροποποιήσεις ώστε να καλύπτει το πρότυπο αποκλειστικά τις ανάγκες των ΜΜΕ. Πιο συγκεκριμένα, οι διαφορές συγκεντρώνονται σε τρία θέματα, τα οποία αναλύονται παρακάτω.

Α) Θέματα των ΜΜΕ : κάποια από τα θέματα των πλήρη ΔΠΧΠ δεν αφορούν τις ΜΜΕ και δεν σχετίζονται με αυτές. Έτσι, αυτά τα θέματα δεν αναφέρονται στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Κάποια από αυτά τα θέματα είναι για παράδειγμα :

- Η ενδιάμεση πληροφόρηση που δίνεται (ΔΛΠ 34- Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση).
- Τα κέρδη που πραγματοποιούνται ανά μετοχή, καθώς και η ανάλογη πληροφόρηση ανά τομέα. Κάτι τέτοιο δεν ζητείται για τις ΜΜΕ.
- Διάφορες παροχές που προέρχονται από την αξία των μετοχών της επιχείρησης και ο διακανονισμός τους πραγματοποιείται με συμμετοχικούς τίτλους (ΔΠΧΠ 2- Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών).
- Η εύλογη αξία των γεωργικών περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 41- Γεωργία).
- Ανακτήσιμο ποσό υπεραξίας (ΔΛΠ 38- Άυλα περιουσιακά στοιχεία).

- Εξορυκτικές βιομηχανίες (ΔΠΧΠ 6- Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων).

B) Απλοποιήσεις στις καταχωρήσεις και επιμετρήσεις στοιχείων:

Στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ για κάποια στοιχεία αναφέρονται απλοποιημένες οι διαδικασίες καταχώρισης και επιμέτρησης. Παρακάτω αναφέρονται κάποια τέτοια παραδείγματα :

- Αντί για την μέθοδο καθαρής θέσης ή αναλογικής ενοποίησης, για τις ΜΜΕ υπάρχει η μέθοδος κόστους για συνεταίρους.
- Σε αντίθεση με το ΔΛΠ 38 που απαιτεί κεφαλαιοποίηση μετά τον υπολογισμό της εμπορικής βιωσιμότητας της επιχείρησης, γίνεται απλά καταχώρηση ως δαπάνη κάθε κόστους που προκύπτει από έρευνα και ανάπτυξη.
- Αντί για τους ετήσιους υπολογισμούς απομειώσεις που είναι υποχρεωτικοί, γίνεται απλά απομείωση υπεραξίας.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μισθώματα, γίνεται απλή επιμέτρηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των διαφόρων μισθωτών.
- Σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα υπάρχουν δύο μόνο κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων και όχι τέσσερις, ενώ υπάρχουν και διάφορες άλλες απλοποιήσεις για τα στοιχεία αυτά με κυριότερη την αρχή της διαγραφής, στην περίπτωση και μόνο που ο εκχωρητής έχει σημαντική ανάμιξη που είναι συνεχιζόμενη.

Γ) Μόνο η πιο απλή επιλογή περιλαμβάνεται :

Σε αντίθεση με τα πλήρη ΔΠΧΠ, τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ παρουσιάζουν μόνο την πιο απλή επιλογή που υπάρχει σχετικά με την λογιστική πολιτική. Οι διάφορες ΜΜΕ έχουν το δικαίωμα να κάνουν χρήση και άλλης πολιτικής, ωστόσο θα πρέπει να γίνεται η ανάλογη παραπομπή στο αντίστοιχο ΔΠΧΠ. Κάποιες από τις πιο απλές επιλογές είναι :

- Σχετικά με την παρουσίαση των λειτουργικών ταμειακών ροών χρησιμοποιείται η έμμεση μέθοδος(παράγραφος προτύπου 7.8) . Προκειμένου

να χρησιμοποιηθεί η άμεση μέθοδος (παράγραφος προτύπου 7.9) πρέπει να γίνει παραπομπή στο ΔΛΠ 7- Καταστάσεις Ταμειακών Ροών.

- Χρήση του κόστους δανεισμού ως δαπάνη. Για κεφαλαιοποίηση πρέπει να γίνει αναφορά στο ΔΛΠ 23- Κόστος Δανεισμού.
- Για όλες τις επιχορηγήσεις χρησιμοποιείται μόνο μία μέθοδος, ενώ αν κάποια ΜΜΕ θέλει να χρησιμοποιήσει μια εναλλακτική γίνεται αναφορά στο ΔΛΠ 20- Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.
- Η χρήση της απόσβεσης κόστους για επενδύσεις σε ακίνητα. Για το μοντέλο της εύλογης αξίας, γίνεται παραπομπή στο ΔΛΠ 40- Επενδύσεις σε ακίνητα (Τζανάτος Δ., 2008).

5.5 Οφέλη από την εφαρμογή του ΔΛΠ για ΜΜΕ

Αδιαμφισβήτητα είναι τα οφέλη από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ από τις ΜΜΕ. Ουσιαστικά, προσφέρουν μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα για την κάθε επιχείρηση και συμβάλουν στην εύκολη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος.

Πιο συγκεκριμένα, ένα από τα κυριότερα οφέλη αφορά τη σημαντική αύξηση της συγκρισιμότητας και της ανταγωνιστικότητας. Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ από τις ΜΜΕ πραγματοποιείται σε όλες τις χώρες της Ευρώπης. Έτσι, δίνεται η δυνατότητα να αντλούνται σημαντικές πληροφορίες για τα οικονομικά στοιχεία ανταγωνιστικών επιχειρήσεων. Παρέχονται στοιχεία σχετικά με την τιμολογιακή πολιτική που ακολουθείται, καθώς και άλλες χρήσιμες πληροφορίες όπως είναι οι τρόποι παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων, τους τρόπους χρηματοδότησης που χρησιμοποιούνται, την οργάνωση που ακολουθεί η διοίκηση της επιχείρησης και την ικανότητα της επιχείρησης να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις της. Με αυτά τα στοιχεία οι Ελληνικές ΜΜΕ έχουν την ευκαιρία να διεισδύσουν σε νέες ευρωπαϊκές αγορές προκειμένου να επιτύχουν αύξηση των εξαγωγών τους. Οι ελληνικές εξαγωγές τα τελευταία χρόνια περιορίζονται μόνο σε γειτονικές χώρες, λόγω χαμηλής ανταγωνιστικότητας που παρατηρείται. Σημαντικό όφελος επίσης, αποτελεί η δυνατότητα που δίνεται στις επιχειρήσεις να αναζητήσουν νέες επενδύσεις και να προσελκύσουν επενδυτές από το εξωτερικό (Bertoni, 2010).

Επιπρόσθετα, ένα ακόμα πολύ σημαντικό και ουσιαστικό όφελος από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις ΜΜΕ είναι η διευκόλυνση που δίνεται σχετικά με την ορθή διαχείριση της κάθε επιχείρησης. Η διοίκηση της εταιρίας έχει μια ιδιαίτερος ακριβή και ξεκάθαρη εικόνα της κατάστασης της επιχείρησης. Μέσω των οικονομικών καταστάσεων παρέχονται ουσιαστικές πληροφορίες όπως είναι οι δανειακές υποχρεώσεις που υπάρχουν, οι προβλέψεις που υπάρχουν για το μέλλον, τα υπόλοιπα στους λογαριασμούς των πελατών και των προμηθευτών, καθώς και τα αποθέματα προϊόντων. Με το σύνολο των πληροφοριών που παρέχονται, η διοίκηση μπορεί να έχει μια ολοκληρωμένη εικόνα για την κατάσταση της επιχείρησης και μπορεί να λάβει τις σωστές και απαραίτητες αποφάσεις, να ορίσει τον κατάλληλο προγραμματισμό, όπως επίσης, να αποφασιστούν νέες τεχνικές για τη παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης, για την τιμολογιακή πολιτική που θα ακολουθείται και για τις αμοιβές που θα δίνονται.

Ακόμα, σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γίνει παράληψη του γεγονότος ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ΜΜΕ αυξάνει την αξιοπιστία των επιχειρήσεων απέναντι στις τράπεζες. Οι τράπεζες αποτελούν κύρια πηγή χρηματοδότησης των επιχειρήσεων και μπορούν να επιτελέσουν και ρόλο επενδυτών στην επιχείρηση. Όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις των ΜΜΕ σύμφωνα με το ΔΠΧΠ, προσφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες που αναζητούν οι τράπεζες., όπως είναι οι ταμιακές ροές που υπάρχουν, η διαχείριση που ακολουθείται, η ικανότητα της επιχείρησης να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις της και η γενικότερη πορεία της σε σχέση με τα προηγούμενα έτη. Όλα αυτά τα στοιχεία που δίνονται διευκολύνουν τη λήψη σημαντικών αποφάσεων από τις τράπεζες (Mantzari, 2010).

Τέλος, όπως θα αναφερθεί και παρακάτω, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ από τις ΜΜΕ, το κόστος εφαρμογής είναι ιδιαίτερα αυξημένο καθώς πρέπει να πραγματοποιηθούν διάφορες επενδύσεις, όπως είναι η εκπαίδευση προσωπικού, και η αγορά νέων λογιστικών προγραμμάτων απαραίτητων για την εφαρμογή των νέων προτύπων. Ωστόσο, το όφελος είναι μεγαλύτερο καθώς έχει η ίδια η επιχείρηση μια ουσιαστική και ξεκάθαρη εικόνα για την οικονομική της κατάσταση, και αυτή η εικόνα παρέχεται και στους υπόλοιπους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

5.6 Κόστη από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ από τις ΜΜΕ, μπορεί να προσφέρει πολλά και ιδιαιτέρως σημαντικά οφέλη, ωστόσο ένα από τα κυριότερα μειονεκτήματα της είναι το κόστος εφαρμογής. Το κόστος επιμερίζεται σε διάφορα στάδια της εφαρμογής. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν :

1) Απαραίτητη Αρχική Επένδυση

Για την εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτούνται αρχικά κάποιες αλλαγές στα λογιστικά συστήματα της επιχείρησης, και γι' αυτό πρέπει να υπάρχει και η κατάλληλη κατάρτιση. Ακόμα, απαιτείται και αναδιαμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων. Όλα αυτά αποτελούν κόστος για την εταιρία, αλλά επειδή τα ΔΠΧΠ ισχύουν για όλες τις χώρες, με την κατάλληλη αναζήτηση θα μπορέσουν να εντοπιστούν λογιστικά πακέτα που είναι ήδη διαθέσιμα, μειώνοντας έτσι το κόστος της αρχικής επένδυσης.

2) Ανάγκη Συμβούλων

Σε διάφορα σημεία τους τα ΔΠΧΠ είναι ιδιαίτερα σύνθετα, δυσκολεύοντας έτσι την κατανόηση τους από τους χρήστες του. Αυτό το γεγονός οδηγεί στην αναζήτηση επαγγελματιών εμπειρογνομόνων που θα προσφέρουν τα απαραίτητα στοιχεία για την κατανόηση τους. Επίσης, σε άλλα σημεία τα ΔΠΧΠ δεν προσφέρουν λεπτομερής οδηγίες που χρειάζονται. Αυτό θα πρέπει να εξαλειφθεί ώστε να μην υπάρχει ανάγκη αναζήτησης πληροφοριών από συμβούλους.

3) Εκπαίδευση

Η αναγκαιότητα για νέα λογιστικά πακέτα, προκαλεί και την αναγκαιότητα για παροχή της κατάλληλης εκπαίδευσης στο προσωπικό της επιχείρησης. Ωστόσο, κάτι τέτοιο πραγματοποιείται μία φορά, με πολύ μικρές ανανεώσεις όποτε είναι αυτό απαραίτητο.

4) Δαπάνες προετοιμασίας

Προκειμένου να γίνει η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ πραγματοποιούνται αρκετές δαπάνες. Ωστόσο, σημαντικό είναι το γεγονός πως οι οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονται με βάση τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι λιγότερες σε έκταση από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα πλήρη ΔΠΧΠ.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω , καθώς και με τα οφέλη που αναλύθηκαν στην ενότητα 5.3, είναι κατανοητό πως η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί αύξηση του κόστους των επιχειρήσεων. Όμως, με την ορθή αξιοποίηση της ολοκληρωμένης εικόνας που θα παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις, τα κόστη αυτά μπορούν

να ξεπεραστούν και να απορροφηθούν. Τα όφελος δυστυχώς δεν μπορεί πάντα να προσδιοριστεί ποσοτικά και ακριβώς, καθώς προκύπτει από τις διάφορες αποφάσεις της επιχείρησης και των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, τα οφέλη που συνδυάζονται με τα κατάλληλα διοικητικά μέτρα για την επιχείρηση, μπορούν να υπερβούν τα κόστη εφαρμογής, όπως έχει δείξει και η εμπειρία από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε ελληνικές ΜΜΕ (Grand Thornton, 2003)

5.7 Προβλήματα για τις ελληνικές επιχειρήσεις λόγω εφαρμογής ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Σκοπός της εφαρμογής του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι να προσφέρει χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατάλληλη ώστε να υπάρχει αξιοπιστία στις πληροφορίες, διαφάνεια και δυνατότητα συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η κάθε επιχείρηση πρέπει να είναι κατάλληλα προετοιμασμένη πριν την υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ., ώστε να μην αντιμετωπιστούν προβλήματα που θα προέρχονται από έλλειψη προετοιμασίας. Ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις η εφαρμογή του προτύπου προκαλεί και μια σειρά από ζητήματα και προβλήματα για τις επιχειρήσεις. Τα σημαντικότερα από αυτά που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις είναι (Κατσιπάνος, 2009):

1) Εκπαίδευση

Μέχρι την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, οι επιχειρήσεις στηρίζονταν στις αρχές και τους κανόνες που επέβαλλαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ΕΓΛΣ. Ωστόσο, μετά την υιοθέτηση του προτύπου και των κατάργηση των ελληνικών προτύπων υπήρξε η αναγκαιότητα για συνεχή εκπαίδευση όλων των εμπλεκόμενων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Ως αποτέλεσμα το κόστος εφαρμογής και η δυσκολία υιοθέτησης αυξάνονται.

2) Κρατική εποπτεία

Ρόλος της κρατικής εποπτείας πρέπει να είναι να ενημερώνει, να συντονίζει, να παρέχει σωστή καθοδήγηση, να προλαμβάνει την εμφάνιση τυχόν προβλημάτων, καθώς και να φροντίζει για την επίλυση τους. Η ισχύουσα νομοθεσία (άρθρα 51-53 του κ.ν. 2190/1920) ορίζει πως οι εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και ΕΠΕ πραγματοποιείται από τα σχετικά τμήματα της Νομαρχίας που ανήκει η έδρα της κάθε επιχείρησης. Ωστόσο, σήμερα η λειτουργία της κρατικής εποπτείας δεν

ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις και στον ρόλο της και υπάρχει αναγκαιότητα πραγματοποίησης σημαντικών αλλαγών.

4) Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων

Η αναγκαιότητα ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, είναι αυτονόητη. Ωστόσο, η ποιότητα του ελέγχου είναι αυτή που θα επηρεάσει και την ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κυρίως για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν την υποχρέωση να γίνει έλεγχος των οικονομικών τους καταστάσεων από νόμιμους ορκωτούς λογιστές, το θεσμικό πλαίσιο που υπάρχει σήμερα χρειάζεται κάποιες απαραίτητες τροποποιήσεις. Σήμερα, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, είναι αναγκαία η ύπαρξη εξειδικευμένων τεχνικών γνώσεων. Τέλος, οι διαφοροποιήσεις που πραγματοποιούνται στο οικονομικό περιβάλλον, περιπλέκουν τις διαδικασίες ελέγχου για αυτό και πλέον ο ρόλος των ελεγκτών δεν περιορίζεται στις παλιότερες απλές διαδικασίες.

5) Θέματα κατά την εφαρμογή

α) Οι λογιστές και οι ελεγκτές πρέπει να έχουν πλήρη ενημέρωση για όλες τις τεχνικές λεπτομέρειες του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Μόνο με αυτόν τον τρόπο μπορεί να επιδεχθεί η ομαλή διαδικασία υιοθέτησης για τις επιχειρήσεις

β) Η εφαρμογή του προτύπου δημιουργεί διάφορα κόστη για τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν. Για αυτό και οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι κατάλληλα προετοιμασμένες για μια σημαντική αύξηση του κόστους.

γ) Στη χώρα μας για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για όλες τις πληροφορίες που θα παρέχονται υπάρχουν διάφοροι νόμοι. Ωστόσο, η αναμόρφωση ολόκληρου του νομοθετικού πλαισίου είναι αναγκαία. Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ αποτελεί μια καλή αφορμή ώστε να γίνει αναδιαμόρφωση του πλαισίου. Το νομοθετικό πλαίσιο πρέπει να προσαρμοστεί στα υπάρχοντα δεδομένα, να αυξήσει τον διοικητικό φόρτο και να απορρίψει διατάξεις που προκαλούν πρόβλημα στην εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Πιο συγκεκριμένα, για το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, πρέπει να γίνει σαφής ορισμός των κριτηρίων με τα οποία χαρακτηρίζεται μια επιχείρηση ως ΜΜΕ και ποιες από αυτές έχουν το δικαίωμα εφαρμογής του προτύπου.

δ) Όλες οι εσωτερικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται στις ΜΜΕ θα διαφοροποιηθούν με την υιοθέτηση του προτύπου. Οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι

προετοιμασμένες για τις αλλαγές αυτές, ώστε να προσαρμοστούν άμεσα στις νέες απαιτήσεις.

ε) Κατά την εφαρμογή του προτύπου, όλες οι ΜΜΕ πρέπει να παρέχουν εκπαίδευση στο προσωπικό, να υποστηρίζουν τις λογιστικές υπηρεσίες τους και να αλλάξουν ή έστω να βελτιώσουν τα μηχανογραφικά συστήματα που χρησιμοποιούν.

6) Επαγγελματίες λογιστές

Μετά την κατάργηση του ΕΓΛΣ και την εφαρμογή των ΔΠΧΠ, τα επαγγελματικά πρότυπα των λογιστών έχουν εισέρθει σε μεγάλες αλλαγές. Οι περισσότεροι επαγγελματίες λογιστές δεν είχαν εξοικείωση με τα ΔΠΧΠ και σίγουρα θα υπάρχουν συνεχώς προβλήματα. Ακόμα, το επάγγελμα του λογιστή θα υποστεί αλλαγές, καθώς θα υπάρχει ενίσχυση του ρόλου του σε καίριες θέσεις, όπως αυτή του διευθυντή των οικονομικών και λογιστικών υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, οι λογιστικές υπηρεσίες που προσφέρονται από διάφορα εξωτερικά λογιστικά γραφεία θα μεταβληθούν και πολλές από αυτές θα μεταβιβαστούν σε γνωστούς και μεγάλους ελεγκτικούς οίκους όπως είναι ο PWC και ο ΣΟΛ, μειώνοντας σημαντικά την δουλειά των μικρότερων γραφείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατά τον τελευταίο αιώνα, οι μεταφορές κεφαλαίων και επενδύσεων έξω από τα σύνορα κάθε κράτους έχουν απελευθερωθεί και έχουν αναπτυχθεί. Το γεγονός αυτό έχει συμβάλει σημαντικά στην εφαρμογή μιας κοινής παγκόσμιας οικονομικής πολιτικής. Οι επενδυτές, προκειμένου να αποφασίσουν να επενδύσουν σε χώρες του εξωτερικού χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες που θα μπορούν να τις κατανοούν και να τις συγκρίνουν. Ωστόσο, κατά το παρελθόν, οι λογιστικές αρχές διέφεραν, καθώς κάθε κράτος στηριζόταν σε διαφορετική πολιτική και νομοθετική βάση. Έτσι, στις περισσότερες περιπτώσεις η παροχή πληροφοριών από τις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης, αλλά και η σύγκρισή τους με άλλες ήταν αδύνατη.

Για αυτόν τον λόγο αναπτύχθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Αποτελούν μια κοινή βάση για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Οι πληροφορίες με αυτόν τον τρόπο γίνονται εύκολα συγκρίσιμες και διευκολύνουν τους επενδυτές και τους υπόλοιπους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λάβουν τις σωστές επιχειρησιακές αποφάσεις.

Επιπρόσθετα, στον ευρωπαϊκό κόσμο, οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) διαθέτουν σημαντικό ρόλο. Για την ακρίβεια, κυριαρχούν στον κόσμο των επιχειρήσεων καθώς στις περισσότερες χώρες αντιπροσωπεύουν το 99% των επιχειρήσεων. Ουσιαστικά, αποτελούν την βάση της κοινωνικής οικονομίας, και μια πηγή ανάπτυξης των καινοτομιών και της επιχειρηματικότητας. Λόγω λοιπόν της σημαντικότητας τους, θεωρήθηκε αναγκαία η ανάπτυξη ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που θα αφορά αποκλειστικά τις ΜΜΕ. Το πρότυπο λοιπόν αυτό δημοσιεύτηκε τον Ιούλιο του 2009, και προσφέρει απλοποιημένες διαδικασίες και δεν περιλαμβάνει θέματα που δεν αφορούν τις ΜΜΕ.

Μέσα από την παρούσα εργασία, προσφέρεται μια αναφορά στα ΔΠΧΠ και μια αναλυτική παρουσίαση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Γίνεται μια σύγκριση μεταξύ τους και αναφέρονται όλα τα οφέλη και τα κόστη για τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, μπορεί το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ προσφέρει ένα εύχρηστο σύνολο λογιστικών αρχών που θα βοηθάει

τους επενδυτές να συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες, όμως η μετάβαση στο νέο πρότυπο αποτελεί μια επίπονη διαδικασία. Η ανάγκη για εκπαίδευση του προσωπικού και η ανάγκη αναβάθμισης των λογιστικών προγραμμάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, δυσκολεύει την εφαρμογή του. Ακόμα, για χώρες όπως η Ελλάδα, η αυξημένη γραφειοκρατία που υπάρχει, καθώς και οι φορολογική νομοθεσία δυσχεραίνουν την κατάσταση.

Συμπερασματικά, τα οφέλη από το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι ιδιαίτερα σημαντικά, και ξεπερνάνε στις περισσότερες περιπτώσεις τα κόστη εάν γίνει σωστή εφαρμογή του προτύπου. Στην Ελλάδα, προκειμένου οι ελληνικές επιχειρήσεις να επωφεληθούν πλήρως από τα οφέλη του προτύπου,, θα πρέπει να πραγματοποιηθούν σημαντικές αλλαγές στις εθνικές λογιστικές αρχές. Σκοπός όλων είναι η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ να αυξήσει τόσο την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων, όσο και να προσελκύσει νέους επενδυτές από χώρες του εξωτερικού, πράγματα ιδιαίτερα σημαντικά, κυρίως κατά την περίοδο οικονομικής κρίσης που διανύουμε.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I) Ελληνόγλωσση

- 1) Γεωργίου Α., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- 2) Τζανάτος Δ., (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές του από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- 3) Πρωτοψάλτης Ν., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης : Παραδείγματα Εφαρμογής, Τόμος Β', Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- 4) Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4^η έκδοση, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα.
- 5) Τσόλης Κ., Φίλιος Β., (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
- 6) Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.
- 7) Grand Thornton, (2006-2009), Επιπτώσεις εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
- 8) Τσακλάγκανος Α., (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδοτικός οίκος Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
- 9) Άθως Γεωργίου, (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- 10) Κατσιπάνος Σ., (2009), Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι επιπτώσεις τους στις επιχειρήσεις στην Ελλάδα, Πτυχιακή Διατριβή, Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης.

II) Ξενόγλωσση

- 1) Alexander D., Britton A., (1999), Financial reporting, International Thomson Business, London.
- 2) IASB, (2007), "IFRS for Small and Medium-sized Entities, July 2009.
- 3) Parker H., (2008), Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000", Accounting and Business Research, Vol.38, Issue 2, pp.162-164.
- 4) Athianos S., Vazakidis A., Drisakis N., (2004), Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece, 4th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association, University of Piraeus.
- 5) Evans, L. Gebhardt, G. Hoogendoorn, M. Marton, J. Pietra, RD Mora, Ai Thinggard, F. Vehmanen, P. & Wagenhofer, (2005), Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper, Accounting in Europe, pp 23-45
- 6) Michele Bertoni, (2010). The evolution of financial reporting for private entities in the European Union.
- 7) Άθως Γεωργίου). To what to extent would the proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities.

- 8) Mantzari E., (2010), the usefulness of International Financial Reporting Standards (IFRSs) for a Greek medium-sized entity: An internal user's perspective, University of Essex.
- 9) Bladbury, Michael E., (2003), Implications for the conceptual framework arising from accounting for financial instruments, Abacus, p.24.
- 10) Flegm, Eugene, (2008), the need for reliability in accounting, Journal Of Accountancy.
- 11) Bailey G., Wild K., (2000), International Accounting Standards: a guide to preparing accounts, ABG Professional Information, London.
- 12) Shearer & Sleigh-Johnson, (2007), Financial reporting: IFRS for SMEs- Decision Time for private company GAAP?, Accountancy Magazine.
- 13) Cole Vicky, (2009), Are users of Financial Statements of publicly and non-Publicly traded companies different or not, ssrn.
- 14) Quagli Alberto, (2011), how is the IFRS for SMEs accepted in the European Context? An analysis of the Homogeneity among European Countries, Users and Preparers in the European Commission Questionnaire, University of Geneva.
- 15) Bailey Georgette, (2000), International Accounting Standards: a guide to preparing accounts, ABG professional information, London.
- 16) Banker R., Datar M., Kaplan R., (1989), Productivity measurement and management accounting, Journal of Accounting, Auditing and Finance, pp.528-554, Vol. 4
- 17) Roberts C., Gordon P., Weetman P., (2002), International financial accounting: a comparative approach, Pearson, New York.
- 18) Coppens L., Peek E., (2005), An analysis of earnings management by European private firms, Journal of Business Finance & Accounting, pp.601, Vol. 35.

III) Διαδίκτυο

- 1) www.iasb.org
- 2) www.ifrs.com
- 3) www.taxheaven.gr
- 4) www.economics.gr
- 5) www.soel.gr
- 6) <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>
- 7) http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf
- 8) www.in.gr