

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**  
**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ**  
**ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**MBA EXECUTIVE**

**ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (Δ.Π.Χ.Π.) ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ**  
**ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

**ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΚΑΛΑΪΤΖΟΠΟΥΛΟΥ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

*Επιβλέπων Καθηγητής: Θεοφάνης Καραγιώργος*

*Εξεταστής: Δημήτριος Σουμπενιώτης*

**ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ, 2008**

Copyright © Αναστασία Καλαϊτζοπούλου, 2008  
Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της μεταπτυχιακής εργασίας από το Δ.Π.Μ.Σ. στη Διοίκηση Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η επιστήμη της Λογιστικής έχει δεχθεί επιδράσεις από τις εξελίξεις των αγορών και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας που συντέλεσε στο να υπάρχει ανάγκη για ομοιομορφία και συνεχή προσαρμογή προς διεθνώς αποδεκτούς κανόνες, που στην περίπτωσή της λογιστικής είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).

Στην Ελλάδα θεσπίστηκε και ισχύει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) που έγινε νόμος του κράτους με το Π.Δ. 1123/1980 και τον Ν.1041/1981. Στη συνέχεια καθιερώνεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα με τον Ν.2992/2002. Τα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) ή ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), όπως ονομάζονται πλέον, εφαρμόζονται υποχρεωτικά στη χώρα μας, όπως και στην υπόλοιπη Ευρωπαϊκή Ένωση για πρώτη φορά στη χρήση 2005 για τις εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Όσον αφορά τις μη εισηγμένες εταιρίες εξακολουθεί να ισχύει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) αποφάσισε τη δημιουργία ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις (ΔΠΧΠ για ΜΜΕ), δημοσιεύοντας τον Φεβρουάριο του 2007 για δημόσιο σχολιασμό το Έγγραφο Διαβούλευσης – ΕΔ (Draft) του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις - ΔΠΧΠ για ΜΜΕ (IFRS for SMEs). Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να προσφέρει ένα απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, και βασίζεται στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση, παρουσίαση και ο σχολιασμός του παραπάνω προτύπου, σύμφωνα πάντα με το δημοσιευμένο ΕΔ (draft) και ενόψει της εκπόνησης του τελικού προτύπου εντός του 2008.

Ειδικότερα θα παρουσιαστεί η διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο, οι βασικές διαφορές με τα πλήρη ΔΠΧΠ, τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και οι δυσκολίες από την μελλοντική εφαρμογή του με αναφορά τόσο σε παγκόσμιο επίπεδο αλλά και ειδικότερα στις εταιρίες της Ελλάδας.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>1</b>	<b>Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</b>	<b>6</b>
1.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ	6
1.2	ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	7
1.3	ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	8
1.3.1	<i>Τα Στάδια των Διαδικασιών</i>	9
1.3.2	<i>Οι Διακρίσεις της Λογιστικής</i>	9
1.4	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	10
1.5	ΓΕΝΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	13
1.6	ΟΙ ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ	16
<b>2</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ</b>	<b>17</b>
2.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	17
2.2	ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.)	18
2.2.1	<i>Οι Σκοποί του Ε.Γ.Λ.Σ.</i>	20
2.2.2	<i>Η Δομή και Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.</i>	21
2.2.3	<i>Οι Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.</i>	22
2.3	ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	24
2.4	ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	26
<b>3</b>	<b>ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ</b>	<b>28</b>
3.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	28
3.2	ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΌΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	29
3.2.1	<i>Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C)</i>	29
3.2.2	<i>Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΣΔΛΠ (I.A.S.B.)</i>	30
3.2.3	<i>Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)</i>	30
3.2.4	<i>Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)</i>	31
3.2.5	<i>Η Ευρωπαϊκή Ένωση</i>	32
3.3	ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	32
3.4	ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ) ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (ΔΠΧΠ) ΣΕ ΪΣΧΥ	33
3.5	ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (FRAMEWORK)	35
3.5.1	<i>Γενικά</i>	36
3.5.2	<i>Πεδίο Εφαρμογής του «Πλαισίου Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων»</i>	36
3.5.2.1	<i>Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων</i>	37
3.5.2.2	<i>Βασικές αρχές και παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων</i>	38
3.5.2.3	<i>Ο Ορισμός, η Αναγνώριση και η Αποτίμηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων</i>	39
3.5.2.4	<i>Οι Έννοιες του Κεφαλαίου και της Διατήρησής του</i>	41
3.6	ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	42
<b>4</b>	<b>Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (ΔΠΧΠ) ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (SMALL MEDIUM SIZED ENTERPRISES – SMES)</b>	<b>43</b>
4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	43
4.2	Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ – ΔΠΧΠ ΓΙΑ ΜΜΕ (IFRS FOR SMES)	43
4.3	ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗΣ (ΕΔ) ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	44
4.3.1	<i>Η Ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις</i>	46

4.3.2	<i>Η Μετάβαση στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Παράγραφος 38)</i>	49
4.4	ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΔΠΧΠ ΓΙΑ ΜΜΕ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΠΧΠ	54
4.5	ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΠ ΓΙΑ ΜΜΕ	57
4.6	ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	58
4.6.1	<i>Βασικές Διαπιστώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ στις Ελληνικές Εισηγμένες Επιχειρήσεις</i>	58
4.6.2	<i>Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και η εφαρμογή τους στις Μικρομεσαίες Ελληνικές Επιχειρήσεις</i>	60
	<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	<b>63</b>
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>65</b>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## 1 Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

### 1.1 Εισαγωγή στη Λογιστική - Η Έννοια της Λογιστικής Επιστήμης

Μία ενδεικτική εννοιολογική προσέγγιση της λογιστικής είναι αυτή του Αμερικανικού Ινστιτούτου των Ορκωτών Λογιστών<sup>1</sup> που ορίζει «Λογιστική είναι η επιστήμη της συγκέντρωσης και συστηματικής κατάταξης των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων αλλά και η τεχνική της συνοπτικής απόδοσης, ανάλυσης και ερμηνείας τους όπως επίσης και της παροχής πληροφοριών για τα αποτελέσματα δραστηριότητας και τη λήψη αποφάσεων.»

Η λογιστική επιστήμη, δηλαδή, είναι μία σύνθετη επιστήμη που συνδυάζει και χρησιμοποιεί πολλές άλλες επιστήμες, προκειμένου να γνωστοποιήσει<sup>2</sup>:

- τις αριθμητικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων (resources) και των ιδίων και ξένων πηγών χρηματοδότησής τους (sources of the resources) καθώς και λοιπών παραμέτρων που σχετίζονται με τη λειτουργία, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική θέση των επιχειρήσεων και οργανισμών και
- διάφορα άλλα χρήσιμα πληροφοριακά στοιχεία που σχετίζονται με τη λειτουργία, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική θέση των επιχειρήσεων και οργανισμών.

Οι σύγχρονοι ορισμοί της λογιστικής επιστήμης δεν παρουσιάζουν προσήλωση μόνο στην ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής διάρθρωσης και των μεταβολών της, στην συνδεσμολογία των λογαριασμών και τη διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

Με την εξέλιξη της επιστήμης διαχρονικά, η λογιστική έχει διευρύνει σημαντικά τις εφαρμογές της. Η εισαγωγή της μηχανογράφησης και της μηχανοργάνωσης απάλλαξε τον λογιστή από μεγάλο όγκο εργασίας ρουτίνας, συμπίεσε το κόστος που συνεπάγεται η

---

<sup>1</sup> American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.)

<sup>2</sup> Φίλος, Ι. (2003) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, σελ.15

λογιστική παρακολούθηση, ενώ παράλληλα προσέδωσε χαρακτήρα μεγαλύτερης αξιοπιστίας στα αποτελέσματά της.

Εξαιτίας των παραπάνω εξελίξεων σημειώθηκε σημαντική διεύρυνση στις κατευθύνσεις της λογιστικής. Η οπτική της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Financial Accounting viewpoint) που επιμένει στον ιστορικό και απολογιστικό χαρακτήρα της λογιστικής συμπληρώνεται πλέον από την άποψη της Διοικητικής Λογιστικής (Managerial Accounting viewpoint). Η οπτική αυτή εισάγει πληροφορίες και εκτιμήσεις για το πώς θα διαμορφωθούν μελλοντικά μεγέθη όπως πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.ά. Θεωρεί, μάλιστα, ότι οι πληροφορίες αυτές έχουν πιθανόν μεγαλύτερη χρησιμότητα για τους εσωτερικούς χρήστες (διοίκηση, μάνατζμεντ) σε σχέση με τα ιστορικά στοιχεία.

Επιπλέον, εξέλιξη παρατηρούμε και σε άλλους κλάδους της λογιστικής που έχουν αναπτυχθεί όπως αυτός της Κοινωνικής Λογιστικής (Social Accounting) και της Λογιστικής του Ανθρώπινου Δυναμικού ( Human Resources Accounting) που ασχολούνται με την λογιστική παρακολούθηση πληροφοριών κοινωνικού και γενικά ποιοτικού χαρακτήρα.

Η Λογιστική Επιστήμη δέχτηκε παράλληλα και επιδράσεις από τις εξελίξεις των αγορών και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας που συντέλεσε στον να υπάρχει ανάγκη για ομοιομορφία και συνεχή προσαρμογή προς διεθνώς αποδεκτούς κανόνες, που στην περίπτωση της λογιστικής είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π).

Όλοι οι παραπάνω ορισμοί εκφράζουν την λογιστική ως επιστήμη. Είναι όμως σαφές ότι υπάρχει δυσκολία στην διατύπωση αυστηρά περιοριστικού ορισμού, λόγω της ταχύτητας αλλαγής των οικονομικών δεδομένων και των αναγκών προσαρμογής της Λογιστικής στις νέες απαιτήσεις και ανάγκες των οικονομικών οργανισμών<sup>3</sup>.

## **1.2 Οι Σκοποί της Λογιστικής**

Σύμφωνα με τις σύγχρονες απαιτήσεις της οικονομίας η Λογιστική Επιστήμη εξυπηρετεί την ανάγκη παροχής πληροφόρησης στα ενδιαφερόμενα μέρη. Αυτά είναι οι χρήστες των λογιστικών πληροφοριών και διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες<sup>4</sup>:

### **A. Οι εσωτερικοί χρήστες**

---

<sup>3</sup> Μυλωνάς, Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, σελ.25

<sup>4</sup> Ευθύμογλου, Π., (2001), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.27

Η διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη χρησιμοποιούν τις λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να προγραμματίσουν και να ελέγξουν τις τρέχουσες επιχειρηματικές δραστηριότητες, να προσδιορίσουν τους μακροπρόθεσμους επιχειρηματικούς στόχους και να διαμορφώσουν τις στρατηγικές επιλογές της επιχείρησης. Επίσης το σωματείο των εργαζομένων της επιχείρησης χρησιμοποιεί τις λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να καθορίσει τις διεκδικήσεις του κατά τις διαπραγματεύσεις με τη διοίκηση.

## B. Εξωτερικοί χρήστες

Οι εξωτερικοί χρήστες είναι εκείνοι οι ενδιαφερόμενοι οι οποίοι δεν σχετίζονται άμεσα με τις τρέχουσες δραστηριότητες της επιχείρησης αλλά έχουν ενδιαφέροντα ή ενδιαφέρονται για την επιχείρηση. Οι κυριότερες ομάδες εξωτερικών χρηστών είναι οι μέτοχοι και οι δυνητικοί επενδυτές, οι χρηματοδοτικοί οργανισμοί, δανειστές και προμηθευτές και οι δημόσιες υπηρεσίες.

Οι πρωταρχικοί σκοποί της λογιστικής επιστήμης είναι:

- Ο προσδιορισμός της χρηματοοικονομικής κατάστασης των οικονομικών μονάδων (περιουσιακή και κεφαλαιακή διάρθρωση)
- Η συστηματική παρακολούθηση των μεταβολών που επέρχονται στην περιουσία και τους πόρους των οικονομικών μονάδων
- Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων καθώς και της προέλευσης των αποτελεσμάτων αυτών και
- Η ενημέρωση των ενδιαφερομένων για την πορεία των οικονομικών μονάδων.

Μετά την ενημέρωση όμως των ενδιαφερομένων με ποσοτικοποιημένες πληροφορίες για τις οικονομικές μονάδες, σημαντικό είναι ότι αυτές θα χρησιμοποιηθούν από αυτούς για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων<sup>5</sup>.

Σε επίπεδο εσωτερικών χρηστών απαραίτητη είναι η διασφάλιση του ελέγχου (συνεχούς και περιοδικού) για την ομαλή διαχείριση και την τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται από το νομοθετικό πλαίσιο, καθώς και τις αποφάσεις του οικονομικού οργανισμού.<sup>6</sup>

### 1.3 Τα Στάδια των Διαδικασιών και οι Διακρίσεις της Λογιστικής

Για την επίτευξη των σκοπών που προαναφέρθηκαν, η Λογιστική Επιστήμη χρησιμοποιεί δομημένες διαδικασίες και τεχνικές. Οι διαδικασίες αυτές γίνονται σε στάδια με σκοπό να διασφαλιστεί η ορθότητα των λογιστικών δεδομένων.

---

<sup>5</sup> Ευθύμογλου, Π., (2001), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.25

<sup>6</sup> Χρυσοκέρης, Ι., (1996), Αρχές Γενικής Λογιστικής, Τόμος Α', σελ.144-145



### 1.3.1 Τα Στάδια των Διαδικασιών

Τα στάδια των διαδικασιών της λογιστικής περιλαμβάνουν<sup>7</sup>:

1. Καταγραφή και καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών (recording)
2. Κατάταξη και ταξινόμησή τους (classifying)
3. Αναφορά (έκθεσή τους) στους ενδιαφερόμενους (reporting)
4. Ανάλυση - ερμηνεία των στοιχείων (analyzing and interpreting)
5. Διενέργεια προβλέψεων με βάση τα στοιχεία (forecasting and budgeting)
6. Λήψη αποφάσεων ( decision making)

Παράλληλα με τα στάδια των διαδικασιών που ακολουθεί η λογιστική επιστήμη, απαραίτητη είναι και η διάκρισή της σε διαφορετικά είδη βάσει διαφόρων κριτηρίων, που βοηθούν στην καλύτερη αποτύπωση των πληροφοριών και την πληρέστερη εξυπηρέτηση των σκοπών της.

### 1.3.2 Οι Διακρίσεις της Λογιστικής

Ένας σημαντικός διαχωρισμός της λογιστικής γίνεται με βάση τις ανάγκες των χρηστών που θα χρησιμοποιήσουν την πληροφόρηση που παρέχει. Με βάση αυτόν τον διαχωρισμό η λογιστική διακρίνεται στην Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική<sup>8</sup>.

- Η Χρηματοοικονομική Λογιστική περιλαμβάνει τις εργασίες που σχετίζονται με τη λογιστική καταγραφή και ταξινόμηση των συναλλαγών της επιχείρησης με τρίτους, την καταχώρηση και παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, όπως αυτή καταγράφεται κατά είδος και τις εργασίες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και υπολογισμών των φόρων.

- Η Διοικητική Λογιστική (η οποία αναφέρεται ως συνώνυμη ή σχετιζόμενη με τη λογιστική κόστους ή τη βιομηχανική λογιστική) περιλαμβάνει τις εργασίες που σχετίζονται με την κατάταξη, την καταχώρηση και την κατανομή και τη συγκέντρωση των τρεχουσών και των προβλεπόμενων δαπανών μιας επιχείρησης σε κατηγορίες που εξυπηρετούν πρωτίστως τις ανάγκες ενημέρωσης της διοίκησης της επιχείρησης.

Στην ίδια κατηγοριοποίηση μπορούν να προστεθούν και δύο επιπλέον διακρίσεις<sup>9</sup>:

- Η Φορολογική Λογιστική που έχει ως αντικείμενο την εξέταση των επιπτώσεων της φορολογικής νομοθεσίας στα στοιχεία των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και

- Η Ελεγκτική με αντικείμενο την ανεξάρτητη έρευνα και τον έλεγχο των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν στην λογιστική παρακολούθηση στα πλαίσια των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών και προτύπων, των νόμων και των αποφάσεων των μετόχων.

Με βάση το περιεχόμενο της, η λογιστική διακρίνεται σε Γενική και Αναλυτική Λογιστική<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Τσακλάγκανος, Α., (2001), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.5

<sup>8</sup> Φίλος, Ι. (2003) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, σελ.17

<sup>9</sup> Ευθύμογλου, Π., (2001), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.31-32

- Η Γενική Λογιστική παρακολουθεί τις συναλλαγές της οικονομικής μονάδας με τρίτους και εμφανίζει τη δομή της περιουσιακής συγκροτήσεως. Στην Γενική Λογιστική εμφανίζεται, επίσης, η διαχείριση ή εκμετάλλευση της οικονομικής μονάδας κατ' είδος αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων καθώς και τα συνολικά αποτελέσματα από τη δραστηριότητά της.
- Στην Αναλυτική Λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων. Με τη διαδικασία αυτή επιτυγχάνεται ο αναλυτικός προσδιορισμός του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης αλλά και ο έλεγχος της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της οικονομικής μονάδας .

Ανάλογα με την ιδιότητα του φορέα η λογιστική διακρίνεται σε Δημόσια και Ιδιωτική Λογιστική<sup>11</sup>. Η πρώτη αναφέρεται στα οικονομικά του κράτους και η δεύτερη ασχολείται με την περιουσία και τις οικονομικές πράξεις των επιχειρήσεων γενικώς.

Με βάση την οικονομική επιστήμη η λογιστική διακρίνεται σε Μικροοικονομική Λογιστική (Microaccounting) και σε Μακροοικονομική Λογιστική (Macroaccounting)<sup>12</sup> :

- Η Μικροοικονομική Λογιστική περιλαμβάνει την Επιχειρηματική Λογιστική (Business Accounting) η οποία περιλαμβάνει την Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική, την Κυβερνητική Λογιστική (Governmental Accounting) και την Λογιστική της Οικογενειακής Μονάδας (Household Accounting).
- Η Μακροοικονομική ή Εθνική Λογιστική<sup>13</sup> περιλαμβάνει την Λογιστική Εθνικού Εισοδήματος (National Income Accounting), την Λογιστική Εισροών – Εκροών (Input - Output Accounting), την Λογιστική Χρηματικών Ροών (Money Flow Accounting) και την Λογιστική Ισοζυγίου Πληρωμών (Balance of Payments Accounting).

#### **1.4 Λογιστικές Μέθοδοι και Συστήματα**

Οι επιχειρήσεις για να καταγράφουν τις καθημερινές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και ταυτόχρονα για να ενημερώνουν τους λογαριασμούς με τις μεταβολές αυτές χρησιμοποιούν τα λογιστικά βιβλία.

Κατά την ιστορική αναδρομή της Λογιστικής αναπτύχθηκαν διάφορες λογιστικές μέθοδοι και στα πλαίσια κάθε μεθόδου διάφορα επιμέρους συστήματα.

---

<sup>10</sup> Λεοντάρης, Μ., (2002) , Γενική Λογιστική, σελ. 10

<sup>11</sup> Λεοντάρης, Μ., (2002) , Γενική Λογιστική, σελ. 10

<sup>12</sup> Ιγνατιάδης, Α., (2000), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Ι, σελ.69

<sup>13</sup> Ράφτης, Τ., (1979), Μακροοικονομική Λογιστική, σελ.73

Οι λογιστικές μέθοδοι που είναι σε χρήση είναι κυρίως<sup>14</sup>:

α. Η Απλογραφία ή Απλογραφική Μέθοδος (Single – Entry Accounting).

Χαρακτηριστικό της μεθόδου αυτής είναι ότι αποτελεί ατελή ή ελλιπή μέθοδο. Δεν παρακολουθούνται με λογιστικές εγγραφές όλα τα λογιστικά γεγονότα, οι μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την δράση της οικονομικής μονάδας.

Πλεονεκτήματα, όμως, της μεθόδου είναι το χαμηλό κόστος της και η ευκολία στη χρήση της.

Η Απλογραφία απευθύνεται σε οικονομικές μονάδες μικρού μεγέθους (π.χ. ελεύθερους επαγγελματίες, μικροεμπόρους κ.α.)

β. Η Διπλογραφία ή Διπλογραφική Μέθοδος (Double - Entry Accounting)

Η ονομασία προκύπτει από το γεγονός ότι κάθε συναλλαγή ή εσωτερική διακίνηση απαιτεί την καταγραφή της μεταβολής δύο τουλάχιστον λογαριασμών. Με αυτά τα δεδομένα η μέθοδος αυτή παρακολουθεί πλήρως τις οικονομικές πράξεις και προσδιορίζει έτσι το ακριβές μέγεθος του κάθε περιουσιακού στοιχείου σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο.

Ανάλογα με τους διάφορους παράγοντες που διαμορφώνουν τη λογιστική οργάνωση μιας μονάδας, η λογιστική πρακτική μελέτησε και παρουσίασε στα πλαίσια της Διπλογραφικής Μεθόδου διάφορες παραλλαγές της που ονομάστηκαν Λογιστικά Συστήματα. Το σύνολο των συστημάτων αυτών μπορούν καταταγούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

- Συστήματα Συνθετικό-αναλυτικά και
- Συστήματα Αναλυτικό-συνθετικά

Η παραπάνω διάκριση βασίζεται στην πορεία που ακολουθούν οι εγγραφές και στα βιβλία που διαδοχικά ενημερώνονται.

Γενικό χαρακτηριστικό της πρώτης κατηγορίας των συστημάτων είναι ότι τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται πρώτα συνοπτικά στα λεγόμενα Γενικά ή Συνθετικά βιβλία και στη συνέχεια οι καταχωρήσεις (εγγραφές) μεταφέρονται στα λεγόμενα Αναλυτικά ή Ειδικά Βιβλία. Στα συστήματα της δεύτερης κατηγορίας η πορεία των εγγραφών είναι αντίστροφη. Στο πρώτο στάδιο και μόλις πραγματοποιηθεί μια συναλλαγή σ' ένα τμήμα της οικονομικής μονάδας π.χ. ανάληψη ή κατάθεση, γίνεται στο τμήμα αυτό ενημέρωση των ειδικών ή αναλυτικών βιβλίων (έτσι εξυπηρετείται η ανάγκη της άμεσης και χωρίς καθυστέρηση ενημέρωσης των οικείων λογαριασμών). Στο τέλος καθοριζόμενων περιόδων (ημέρας, εβδομάδας) το συνολικό ποσό των ομοειδών συναλλαγών σε ένα τμήμα π.χ. των καταθέσεων μεταφέρεται στα Γενικά ή Συνθετικά Βιβλία που τηρούνται στο λογιστήριο της οικονομικής

---

<sup>14</sup> Βαζακίδης Α., Σταυρόπουλος Α., Χατζής Α., (2005), Λογιστικό Σχέδιο – Μηχανογράφηση Λογιστηρίου, σελ.22-23

μονάδας. Είναι φανερό ότι σε τέτοιες περιπτώσεις, όπου τα συνθετικό-αναλυτικά συστήματα θα ήταν αδύνατο να λειτουργήσουν. Τα αναλυτικό-συνθετικά συστήματα εφαρμόζονται στις περιπτώσεις όπου λόγω της μεγάλης ποικιλίας και της πυκνότητας των συναλλαγών, υπάρχει καταμερισμός και διοικητική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας σε τμήματα, υπηρεσίες κ.λ.π., ενώ εξάλλου τα συστήματα αυτά βοηθούν και αποτελούν προϋπόθεση για ένα τέτοιο καταμερισμό και αποκέντρωση, αλλά και για καταμερισμό των λογιστικών εργασιών.

Τα κυριότερα λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται και χρησιμοποιήθηκαν στην λογιστική αναφέρονται ενδεικτικά και είναι τα ακόλουθα<sup>15</sup>:

- Το Κλασικό Σύστημα

Αποτελεί τη βασική έκφραση των συνθετικών-αναλυτικών συστημάτων, εφαρμόστηκε ευρέως και είναι γνωστό και ως Ιταλικό Σύστημα.

Το σύστημα αυτό προβλέπει ένα Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο (Σ.Η.) στο οποίο καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις με χρονολογική σειρά και αναλυτικά σε τρόπο που να μπορεί να γίνει η ενημέρωση κατευθείαν στο γενικό και στα αναλυτικά καθολικά.

- Το Συγκεντρωτικό Σύστημα

Το κλασικό σύστημα είναι κατάλληλο για μικρές μόνο επιχειρήσεις, γενικά για επιχειρήσεις όπου εμφανίζεται μικρή κίνηση και κυρίως όπου ο ρυθμός των συναλλαγών επιτρέπει χρονικά την καθυστέρηση στην ενημέρωση των λογαριασμών. Όταν, όμως οι συναλλαγές είναι πιο πυκνές και ο ρυθμός ή ο όγκος τους αυξημένος, επιβάλλεται η διάσπασή τους για λόγους καθαρά οργανωτικούς.

Το συγκεντρωτικό σύστημα διαφέρει από το κλασικό στα παρακάτω σημεία. Χρησιμοποιούνται πολλά αναλυτικά ημερολόγια που το καθένα τους υποδέχεται μία ειδικότερη κατηγορία οικονομικών πράξεων. Ακολουθεί η ενημέρωση των συγκεντρωτικών βιβλίων με τη συγκεντρωτική αναφορά των δεδομένων των αναλυτικών ημερολογίων στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο (Σ.Η) και από εκεί στο Γενικό Καθολικό (Γ.Ε.).

- Το Σύστημα του Ημερολογίου

Ουσιαστικά δεν πρόκειται για ένα ξεχωριστό τυπικό λογιστικό σύστημα οργάνωσης της λογιστικής πρακτικής, αλλά περισσότερο για ένα τρόπο οργάνωσης της λογιστικής πρακτικής μέσα στα δύο κύρια λογιστικά συστήματα. Πολλοί συγγραφείς το θεωρούν ως μία παραλλαγή του συγκεντρωτικού συστήματος. Πρόκειται συγκεκριμένα για τη συγχώνευση σε ένα, δύο βασικών βιβλίων που τηρούνται και στα δύο προηγούμενα συστήματα, δηλαδή του

---

<sup>15</sup> Σταυρόπουλος Α., Βαζακίδης Α., Τσόπογλου Σ., (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.85-88

ημερολογίου με το καθολικό. Το σύστημα αυτό μπορεί να λειτουργήσει είτε στο κλασικό είτε στο συγκεντρωτικό σύστημα οπότε δημιουργείται ένα νέο σύστημα, ενώ η επιλογή εξαρτάται κυρίως από το πλήθος των οικονομικών πράξεων.

- Το Αποτυπωτικό Σύστημα

Στο σύστημα αυτό με κατάλληλη γραμμογράφηση, με τη χρήση καρτελών και με μεγάλη προσοχή στο να τοποθετούμε τις καρτέλες την μία κάτω από την άλλη στην σωστή θέση, κάνουμε μία εγγραφή και αυτή ενημερώνει ταυτόχρονα άλλες καρτέλες.

- Το Μηχανογραφημένο Σύστημα

Είναι το τελευταίο σύστημα που υπάρχει και το χρησιμοποιούν οι περισσότερες επιχειρήσεις. Στο σύστημα αυτό καταχώρησης, μία λογιστική εγγραφή που γίνεται στο ημερολόγιο, ενημερώνει αυτόματα το γενικό καθολικό, το αναλυτικό καθολικό και βγαίνει το ισοζύγιο της επιχείρησης. Με το σύστημα αυτό εξασφαλίζονται ακριβέστερα αποτελέσματα σε σύντομο χρόνο.

## 1.5 Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές

Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές είναι ένας τεχνικός όρος της Λογιστικής που περιλαμβάνει τις συνήθειες, τους κανόνες και τις διαδικασίες που είναι παραδεκτές από τη λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο.

Οι αρχές αυτές είναι το αποτέλεσμα της λογιστικής θεωρίας, της νομολογίας και της λογιστικής πρακτικής, ενώ διαχρονικά εξελίσσονται και αναθεωρούνται.

Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές είναι οι ακόλουθες<sup>16</sup>:

- 1) Η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας (accounting entity principle). Σύμφωνα με την αρχή αυτή όλες οι λογιστικές πληροφορίες είναι της επιχείρησης, η οποία θεωρείται ότι έχει δική της υπόσταση και δική της περιουσία και υποχρεώσεις έναντι στους ιδιοκτήτες και τους τρίτους. Τόσο οι δραστηριότητες της επιχείρησης όσο και η περιουσία της είναι ανεξάρτητες από αυτές των ιδιοκτητών της.
- 2) Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης ή η αρχή της δημοσιότητας και επαρκούς πληροφόρησης (full disclosure principles). Η αρχή αυτή καθιστά απαραίτητη την εμφάνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε αναγκαίου στοιχείου ή πληροφορίας για την επιχείρηση, προς πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών. Τέτοια

---

<sup>16</sup> Ευθύμογλου, Π., (2001), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.37-42

στοιχεία είναι για παράδειγμα οι μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων, ο αριθμός των εν κυκλοφορία μετοχών κ.α.

- 3) Η αρχή της συντηρητικότητας (conservative principle). Στην αντιμετώπιση ενός λογιστικού γεγονότος, που αναφέρεται π.χ. στη μέτρηση ενός χρηματοοικονομικού μεγέθους, είναι ενδεχόμενο να υφίστανται περισσότερες από μία προσεγγίσεις. Η αρχή αυτή βασίζεται στο ότι τα συμφέροντα της επιχείρησης εξυπηρετούνται καλύτερα όταν υιοθετεί μία συντηρητική προσέγγιση, δηλαδή όταν επιλέγεται η εναλλακτική εκείνη προσέγγιση, η οποία έχει την μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στα συμφέροντα των ιδιοκτητών της επιχείρησης.
- 4) Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης (continuity of life - the going concern). Η διάταξη του άρθρου 43 παρ.1 εδάφιο (α) του Ν.2190/1920 ορίζει ότι οι κανόνες αποτίμησης που προβλέπονται στον νόμο εφαρμόζονται εφόσον θεωρείται δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας. Η διάταξη αυτή βασίζεται ασφαλώς στις γενικά παραδεκτές αρχές της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης η οποία, εφόσον δεν υπάρχει μαρτυρία για το αντίθετο, θα εξακολουθεί να λειτουργεί στο μέλλον. Η αρχή αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί οδηγεί στα εξής:
  - Στην εμφάνιση στον ισολογισμό του κόστους που θα καταλογισθεί σε μελλοντικές περιόδους, αντί την εμφάνιση της δυνάμενης να ρευστοποιηθεί αξίας του στην τρέχουσα περίοδο
  - Στην εμφάνιση στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μόνο εκείνου του τμήματος του κόστους που αφορά δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδουΈτσι η αρχή αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.
- 5) Η αρχή του ιστορικού κόστους (historic cost principle). Σύμφωνα με την αρχή αυτή το χρηματικό ποσό με το οποίο αποκτήθηκε ένα περιουσιακό στοιχείο αποτελεί την αξία (λογιστική) αυτού του στοιχείου. Το κόστος κτήσης ενός αγαθού εμφανίζεται ως μία αξία των μελλοντικών υπηρεσιών που θα προσφέρει στην επιχείρηση αυτό το αγαθό και η οποία αξία προσδιορίζεται άμεσα και είναι συγκεκριμένη.  
Η παραπάνω αρχή έχει υποστεί πολύ κριτική κυρίως σε περιόδους υψηλών ρυθμών πληθωρισμού
- 6) Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου. Τα έσοδα που περιλαμβάνονται σε μία περίοδο προσδιορίζονται ανεξάρτητα από τα έξοδα με την εφαρμογή της αρχής της πραγματοποίησης του εσόδου. Τα έσοδα γενικώς αναγνωρίζονται και εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία κατά τα χρονικά σημεία που λαμβάνει χώρα η πώληση του προϊόντος ή η παροχή της υπηρεσίας.

- 7) Η αρχή του δεδουλευμένου (accrual basis of accounting). Η αρχή του δεδουλευμένου χαρακτηρίζει όλη τη διαδικασία προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος. Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται και καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιούνται χωρίς οποιαδήποτε αναφορά ως προς τους χρόνους στους οποίους έγιναν οι σχετικές ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές.
- 8) Η αρχή της αντιστοίχισης των εσόδων και εξόδων ή αρχή του προσδιορισμού του αποτελέσματος (matching principle). Η αρχή αυτή σημαίνει ότι, αφού τα έσοδα μίας λογιστικής περιόδου έχουν προσδιοριστεί και καταγραφεί, τα έξοδα που αντιστοιχούν με τα έσοδα αυτά πρέπει να αφαιρεθούν από τα έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία της περιόδου.
- 9) Η αρχή της περιοδικότητας (periodicity principle). Σύμφωνα με την αρχή αυτή η ζωή των επιχειρήσεων διαιρείται σε ίσες χρονικές περιόδους και μέσα σε κάθε χρονική περίοδο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η περίοδος αυτή είναι κατά κανόνα η περίοδος ενός έτους.
- 10) Η αρχή της αντικειμενικότητας ή η αρχή του δικαιολογητικού (objectivity principle). Σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας τα λογιστικά γεγονότα πρέπει να βασίζονται σε αντικειμενικές αποδείξεις, δηλαδή παραστατικά που προβλέπονται από τη νομοθεσία.
- 11) Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων. Η ομοιογένεια των λογιστικών πληροφοριών διαχρονικά εξασφαλίζεται με την εφαρμογή, κατά τη διάρκεια των διαδοχικών λογιστικών χρήσεων, σταθερών λογιστικών μεθόδων. Στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να μεταβάλει μία λογιστική μέθοδο που εφαρμόζει, το γεγονός πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις της.
- 12) Η αρχή του ουσιώδους (materiality principle). Ουσιώδεις λογιστικές πληροφορίες είναι εκείνες που μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σε γενικούς όρους θα μπορούσε να λεχθεί ότι ουσιώδης είναι η πληροφορία όταν το όφελος από τη χρησιμοποίησή της είναι μεγαλύτερο από το κόστος που συνεπάγεται η δημιουργία της και μη ουσιώδης είναι η πληροφορία της οποίας το κόστος υπερκαλύπτει το αντίστοιχο όφελος.
- 13) Η αρχή της ποσοτικοποίησης (quantifiability principle). Υπάρχουν διάφορα είδη πληροφοριών που ενδιαφέρουν ένα χρήστη. Τέτοιες πληροφορίες περιλαμβάνουν και παράγοντες που δεν μπορούν άμεσα να μετρηθούν. Οι λογιστικές πληροφορίες πρέπει να παρέχονται σε ποσοτικοποιημένους όρους. Η νομισματική μονάδα μέτρησης έχει γίνει από πολλούς αποδεκτή ως η μόνη κοινή μονάδα μέτρησης των λογιστικών μεγεθών και κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 14) Η αρχή της σταθερής νομισματικής μονάδας. Η αρχή αυτή ορίζει μία κοινή νομισματική μονάδα – το ευρώ για την Ελλάδα- η οποία χρησιμοποιείται ως κοινή

μονάδα μέτρησης για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι εξελίξεις στις τιμές και ο πληθωρισμός δε λαμβάνονται υπόψη, εφόσον σύμφωνα με την αρχή αυτή η αγοραστική αξία του νομίσματος θεωρείται ότι παραμένει διαχρονικά σταθερή.

## **1.6 Οι Θεμελιώδεις Αρχές της Λογιστικής και η Λογιστική Τυποποίηση**

Η Λογιστική έχει βασικό έργο τη συστηματική και μεθοδική παρακολούθηση της οικονομικής ζωής της οικονομικής μονάδας από την ίδρυσή της μέχρι την διακοπή των δραστηριοτήτων της. Παράλληλα, σε τακτά χρονικά διαστήματα (κυρίως ανά δωδεκάμηνο) προσδιορίζει τα αποτελέσματα χρήσεως και τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης στο τέλος της λογιστικής περιόδου. Για την επίτευξη των παραπάνω σκοπών η Λογιστική βασίζεται σε ένα σύνολο κανόνων ή αρχών που αποκαλούνται και συστήματα ή πρότυπα.

Διεθνείς οργανισμοί ασχολούνται με τον καθορισμό λογιστικών προτύπων, πολλά από τα οποία υιοθετούνται από την εθνική νομοθεσία διαφόρων χωρών ή και καθίστανται υποχρεωτικά για όλες ή για μερικές επιχειρήσεις της χώρας.

Με τον τρόπο αυτόν εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των λογιστικών αποτελεσμάτων, η δυνατότητα σύγκρισης λογιστικών δεδομένων και διευκολύνονται οι διαδικασίες ελέγχου όλων των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ίδια πρότυπα. Στις ΗΠΑ, ο όρος που χρησιμοποιείται για τα πρότυπα αυτά είναι οι Γενικά Παραδεκτές ή οι Γενικής Αποδοχής Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). Στο Ηνωμένο Βασίλειο εδρεύει το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΔΠ (International Accounting Standards Board – IASB) που θέτει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΔΠ (International Accounting Standards – IAS) ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Standards – IFRS). Σημειώνεται ότι προς το παρόν δεν υπάρχει απόλυτη συμβατότητα μεταξύ των U.S. GAAP και των IFRSs.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

#### 2.1 Εισαγωγή – Ιστορική Αναδρομή

Μετά τη Βιομηχανική Επανάσταση και τη δημιουργία του θεσμού των ανωνύμων εταιριών δημιουργήθηκε η ανάγκη να ληφθούν νομοθετικά για τη λογιστική απεικόνιση της δραστηριότητας των εταιριών. Έτσι στα τέλη του 19<sup>ου</sup> αιώνα πολλές χώρες άρχισαν να λαμβάνουν νομοθετικά μέτρα, σχετικά με τον τρόπο κατάρτισης και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανωνύμων εταιριών.

Στην Ελλάδα<sup>17</sup> μέχρι το έτος 1918 ίσχυαν οι διατάξεις του Ναπολεόντειου Εμπορικού Κώδικα του 1807, ο οποίος περιλάμβανε μόνο έντεκα άρθρα για τις ανώνυμες εταιρίες. Στα άρθρα αυτά δεν αναφέρεται τίποτα περί ισολογισμού και απογραφής. Οι μοναδικές σχετικές διατάξεις των άρθρων 8 και 9 ορίζουν ότι «πας έμπορος...οφείλει να έχει» κλπ. (βιβλίο ημερολογίου, βιβλίο αντιγραφής επιστολών και βιβλίο απογραφών).

Έτσι, το έτος 1918, με το Ν.1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιριών», θεσπίστηκαν, για πρώτη φορά, διατάξεις περί της καταρτίσεως και του περιεχομένου ισολογισμού των ανωνύμων εταιριών. Αξιοσημείωτο είναι ότι, το μισό σχεδόν κείμενο αυτού του νόμου, που αποτελείται από δεκαοκτώ άρθρα, καταλαμβάνεται από τις διατάξεις περί ισολογισμού, οι οποίες το έτος 1920, περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στο νόμο 2190 που ψηφίστηκε το έτος αυτό και ίσχυαν επί 42 ολόκληρα χρόνια δηλ. μέχρι το έτος 1962, μέσα στο οποίο τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με το ΝΔ 4237, οι διατάξεις του οποίου ίσχυαν μέχρι 31/12/1986. Είναι τα άρθρα 42α, 42β, 42γ, 42δ, και 43 του κωδικοποιημένου Ν.2190/1920 (η κωδικοποίηση έγινε το 1963 με το Β.Δ. 174)

Οι διατάξεις αυτές (του κωδικοπ.Ν.2190/1920) αντικαταστάθηκαν όλες με τις σύγχρονες διατάξεις της 4<sup>ης</sup> (78/660/ΕΟΚ) Οδηγίας της ΕΟΚ. Η αντικατάσταση έγινε με το Π.Δ. 409/1986 που ισχύει από 1-1-1987.

Αποδείχθηκε, όμως, σύντομα ότι με τη θέσπιση κανόνων αναφερόμενων μόνο στο περιεχόμενο του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, δεν επιτυγχάνεται η κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών, γιατί, κατά την επεξεργασία των αριθμητικών μεγεθών των περιουσιακών στοιχείων για την καταχώρηση

---

<sup>17</sup> Γρηγοράκος, Θ., (2001), Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σελ.30-31

τους στον ισολογισμό και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, παρεμβαίνει το υποκειμενικό στοιχείο και η αυθαιρεσία, με συνέπεια οι σχετικοί κανόνες να μην εμφανίζονται ομοιόμορφα, έτσι ώστε να μη δύναται να γίνει λόγος ότι με τους κανόνες αυτούς επιτεύχθηκε κάποια ικανοποιητική τυποποίηση των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης.

Έγινε κατανοητό ότι για την κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης, δεν είναι αρκετοί οι κανόνες περί καταρτίσεως τους, αλλά απαιτείται η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου, του τρόπου λειτουργίας κλπ των τηρητέων λογαριασμών από τους οποίους πηγάζει ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης.

Δηλαδή, απαιτείται η τυποποίηση ολόκληρης της λογιστικής εργασίας, η τυποποίηση της λογιστικής απεικονίσεως και παρακολουθήσεως της όλης δράσεως της οικονομικής μονάδας. Πέρα από αυτό, έγινε αντιληπτό και το ότι με την τυποποίηση αυτή εξασφαλίζεται και η δημιουργία ενιαίων πηγών αντλήσεως αληθινού ομοιόμορφου και συγκρίσιμου πληροφοριακού υλικού πολύτιμου για την ίδια την οικονομική μονάδα, για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει, καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας (κατάρτιση εθνικών λογαριασμών και εθνικής στατιστικής, προγραμματισμός της οικονομικής αναπτύξεως, της πολιτικής χρηματοδοτήσεως, τιμών, αμοιβών, κλπ.)

Η καθολική αυτή τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα καλείται Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Όταν οι κανόνες τυποποιήσεως της λογιστικής δεν αφορούν το σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας, άλλα ορισμένο κλάδο επιχειρήσεων, τότε η μερική (τμηματική) αυτή τυποποίηση καλείται Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

## **2.2 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)**

Στην Ελλάδα θεσπίστηκε και ισχύει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) που έγινε νόμος του κράτους με το Π.Δ. 1123/1980 και τον Ν.1041/1981. Η εφαρμογή του έγινε υποχρεωτική με το Π.Δ. 186/1992 (άρθρο 7) για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Το Ελληνικό λογιστικό μοντέλο σήμερα είναι ένας συνδυασμός Αγγλοσαξονικού (ισχύει κυρίως για τις εισηγμένες εταιρίες που εφαρμόζουν Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) και Γαλλογερμανικού με σοβαρή επιρροή αυτού από τη φορολογική νομοθεσία (για τις μη εισηγμένες εταιρίες, που βασίζεται στο Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και το Ν.2190/1920). Σε διεθνές επίπεδο υπάρχει μία γενική αποδοχή του Αγγλοσαξονικού μοντέλου με ταχύτατες αλλαγές και με ανάγκη πληροφοριών με μελλοντικό προσανατολισμό. Κατά τη διατύπωση των σχετικών διατάξεων του ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που αναφέρονται σε θέματα, τα οποία έχουν ρυθμιστεί από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών

Προτύπων (International Accounting Standards Committee, I.A.S.C), έχουν ληφθεί υπόψη οι ρυθμίσεις της παραπάνω διεθνούς επιτροπής και έχει γίνει εναρμόνιση σε συνδυασμό με τις διατάξεις των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ελληνικής νομοθεσίας.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει σήμερα την παρακάτω μορφή σε επίπεδο ανάλυσης πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή Θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
ΟΜΑΔΑ 1η	ΟΜΑΔΑ 2η	ΟΜΑΔΑ 3η	ΟΜΑΔΑ 4η	ΟΜΑΔΑ 5η
10 Εδαφικές Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά Διαφορές-Αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχ/τα - Τεχνικές Εγκ/σεις-Λοιπός Μηχαχολογικός Εξοπλισμός	22 Υποπροϊόντα & Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τρ/ζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά Μέσα	23 Παραγωγή σε Εξέλιξη Προϊόντα κ.λ.π. στο στάδιο της κατεργασίας	33 Χρεώστες Διάφοροι	43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός εξοπλισμός	24 Πρώτες και Βοηθητικές Υγες-Υλικά συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρου-Τέλη
15 Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Πάγιων	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων	45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Εξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως	26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46 .....	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17 .....	27 .....	37 .....	47 .....	57 .....
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	28 Είδη Συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκ/τα	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	29 Αποθεμ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	49 Προβλέψεις-Μακρ. Υποχρ. Υποκ ή άλλων Κέντρων	59 Βραχ/σμες Υποχρ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ/ΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος	Οργανικά Έξοδα κατ'Είδος			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικρουζόμενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων-Αγορών και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και αχρήστου Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεως και Εμπράγματων Ασφαλειών
63 Φόροι-Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών(Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Εκτάκτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε Εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα	84 Έσοδα από προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογ/σμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα Χρήσεως	96 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματων Ασφαλειών
67 .....	77 .....	87 .....	97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Υπ/των ή άλλων Κέντρων	79 Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λογ/σμοί Τάξεως Υποκ/των ή άλλων Κέντρων

### 2.2.1 Οι Σκοποί του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σκοποί του Ε.Γ.Λ.Σ είναι σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν.1041/1981 οι εξής<sup>18</sup>:

<sup>18</sup> Αληφαντής Γ., (2002), Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική, σελ.91

- α) Η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών καθώς επίσης και η με ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών,
- β) Η βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων,
- γ) Η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, και
- δ) Ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα

Ήδη από την εμπειρία των άλλων ευρωπαϊκών κρατών, που πολλά χρόνια πριν είχαν καθιερώσει για τη χώρα τους το ενιαίο λογιστικό σχέδιο, προκύπτουν οι στόχοι και τα πλεονεκτήματα του τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στο δημόσιο τομέα.<sup>19</sup>

Οι στόχοι του Ε.Γ.Λ.Σ στον ιδιωτικό τομέα μπορούν να συνοψιστούν επιγραμματικά στους παρακάτω τομείς:

- α) Στην απλούστευση της λογιστικής εργασίας
- β) Στην καθιέρωση κατάρτισης ενιαίων οικονομικών καταστάσεων
- γ) Στην ταχύτερη και μέσα από την μηχανογράφηση άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης πληροφοριών
- δ) Στο ενιαίο και αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις
- ε) Στη διευκόλυνση ουσιαστικού και τυπικού ελέγχου από τη διοίκηση
- στ) Τέλος, παρέχονται προς κάθε τρίτο ενδιαφερόμενο στοιχεία συγκρίσιμα και ως εκ τούτου καθοριστικά.

Οι στόχοι του δημοσίου τομέα μπορούν να συνοψιστούν στους εξής:

- α) Απλουστεύεται και γίνεται ενιαίος ο κάθε κρατικός έλεγχος επί των επιχειρήσεων (φορολογικός, αγορανομικός)
- β) Τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων είναι ομοιόμορφα ως προς το περιεχόμενό τους ώστε να διευκολύνει το Δημόσιο στην άσκηση της δημοσιονομικής και οικονομικής του πολιτικής (σύνταξη εθνικών λογαριασμών)
- γ) Η δια της λογιστικής τυποποίηση, ως μορφή οργάνωσης, οδηγεί σε αύξηση των κερδών των επιχειρήσεων, με επακόλουθο τη δια της φορολογίας αύξηση και των εσόδων του δημοσίου.

### **2.2.2 Η Δομή και Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.**

Η δομή και το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως ορίζεται από το Π.Δ. 1123/80 αποτυπώνεται ως εξής<sup>20</sup>:

<sup>19</sup> Ντιμέρης Λ., Καλαμαράς Ν., (2001), Γενική Λογιστική – Θεωρία & Εφαρμογή, σελ.209-210

<sup>20</sup> Λεοντάρης, Μ., (2002) , Γενική Λογιστική, σελ. 16-17

- 1) *Μέρος Πρώτο*: Βασικές αρχές του Γ.Λ.Σ. – Διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών. Το Γ.Λ.Σ. ακολουθεί το δεκαδικό σύστημα. Οι ομάδες 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8 αποτελούν τον πρώτο κύκλο της γενικής λογιστικής. Η ομάδα 9 αποτελεί τον δεύτερο κύκλο της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης (κοστολόγησης) και η ομάδα 10 αποτελεί τον τρίτο κύκλο των λογαριασμών τάξεως.
- 2) *Μέρος Δεύτερο*: Γενική λογιστική. Περιέχει το σχέδιο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και οδηγίες για τη λειτουργία και τη σύνδεση των λογαριασμών αυτών με διευκρινήσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο.
- 3) *Μέρος Τρίτο*: Λογαριασμοί τάξεως. Οι λογαριασμοί αυτοί εμφανίζουν αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, στοιχεία για συμβάσεις κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, εμπράγματα ή άλλου είδους εγγυήσεις. Ακόμα μπορεί να περιλαμβάνει λογαριασμούς που παρέχουν διάφορα στατιστικά στοιχεία και άλλες πληροφορίες. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν κατά ζεύγη.
- 4) *Μέρος Τέταρτο*: Περιλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις και τους αριθμοδείκτες.
- 5) *Μέρος Πέμπτο*: Περιλαμβάνει την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης
- 6) *Μέρος Έκτο*: Περιλαμβάνει το παράρτημα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

### 2.2.3 Οι Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1: Βασικές Αρχές του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου**

1. Η αρχή της αυτονομίας
2. Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων – εσόδων στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής
3. Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Το Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>21</sup> διέπεται από την αρχή της αυτονομίας στο χώρο του Σχεδίου Λογαριασμών (ΣΛ). Πιο συγκεκριμένα, το ΣΛ του Ε.Γ.Λ.Σ. χωρίζεται σε τρία μέρη καθένα από τα οποία περιλαμβάνει τους λογαριασμούς:

Α) Γενικής Λογιστικής (ομάδες 1-8)

Η γενική λογιστική έχει ως σκοπό:

<sup>21</sup> Κουκούλης Δ., Στεφάνου Κ., (2004), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.197

- Την παρακολούθηση και καταγραφή των συναλλαγών με τρίτους
- Τη συγκέντρωση των εσόδων-εξόδων κατά λειτουργία
- Τον προσδιορισμό του αποτελέσματος
- Την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Τον εσωτερικό έλεγχο
- Την κατάρτιση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

#### B) Αναλυτικής Λογιστικής

Η αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) επεξεργάζεται λογαριασμούς των ομάδων:

- Ομάδα 2 (αποθέματα)
- Ομάδα 6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος)
- Ομάδα 7 (οργανικά έσοδα κατ' είδος)
- Ομάδα 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων μόνο από 81-85)

Σκοπός της αναλυτικής λογιστικής είναι η εξαγωγή του κόστους παραγωγής και η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση. Παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου εκμετάλλευσης και των τμημάτων της.

#### Γ) Τάξεως (ομάδα 0)

Περιλαμβάνονται λογαριασμοί που παρέχουν πληροφορίες κα στατιστικά στοιχεία, όπως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις που λαμβάνονται ή παρέχονται κ.α.

Οι λογαριασμοί αυτών των τριών μερών λειτουργούν (χρεοπιστώνονται) σε ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα. Αυτό σημαίνει ότι κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης η οικονομική ζωή μιας επιχειρήσεως παρακολουθείται με τρία ξεχωριστά λογιστικά κυκλώματα. Η ξεχωριστή αυτή παρακολούθηση των διαφόρων οικονομικών γεγονότων μέσα στη λογιστική περίοδο του έτους εκφράζει την έννοια της αρχής της αυτονομίας. Έτσι, πχ οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως λειτουργούν ανεξάρτητα από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Η αυτονομία αυτή της αναλυτικής λογιστικής εξασφαλίζεται με διάμεσους λογαριασμούς που ανοίγονται και λειτουργούν στο δικό τους λογιστικό κύκλωμα.

Η δεύτερη αρχή που διέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων- εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογαριασμοί αποθεμάτων, εξόδων, εσόδων όπως και οι λογαριασμοί εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, καταγράφουν στη χρέωσή τους ποσά με κριτήριο το είδος των αγορών, των εξόδων και εσόδων και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται. Σύμφωνα με αυτήν την

αρχή οι παραπάνω λογαριασμοί δέχονται μόνο χρεοπιστώσεις και αντλιογισμούς. Κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν έχουμε καμία εσωτερική μεταφορά και γενικά καμία χρεοπίστωση που να μπορούσε να νοθεύσει τα πρωτογενή τους στοιχεία.

Η τρίτη αρχή πάνω στην οποία θεμελιώνεται μαζί και με τις προηγούμενες του Ε.Γ.Λ.Σ είναι η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης (80.00) καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης εσωλογιστικά (με λογιστικές εγγραφές) δια της μεταφοράς σε αυτόν:

Στη χρέωση:

- Της αξίας των αποθεμάτων (έναρξης και αγορών χρήσης)
- Των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6)

Στην πίστωση:

- Της αξίας των αποθεμάτων λήξης
- Των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)

Με τη μεταφορά των παραπάνω λογαριασμών στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, οι λογαριασμοί των ομάδων 6 και 7 εξισώνονται ενώ οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2 εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξης με την οποία εμφανίζονται στον Ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης.

### **2.3 Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι Οικονομικές Καταστάσεις**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) προβλέπει δια των διατάξεων του κεφαλαίου 4.1 (Ε.Γ.Λ.Σ. Π.Δ. 1123/1980)<sup>22</sup> τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Σχετικά με επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά βιβλία Γ'κατηγορίας του Κ.Β.Σ., άρθρα 7 και 29 Π.Δ. 183/1992, προβλέπουν<sup>23</sup>:

Ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ. 11023/1980 ΦΕΚ 283 Α) μόνον ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών. Η λοιπή ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ τριτοβαθμίου λογαριασμού, όπως η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων σε επίπεδο τεταρτοβαθμίου λογαριασμού, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

<sup>22</sup> Ε.Γ.Λ.Σ. Π.Δ. 1123/1980 – ΦΕΚ 283 Α.

<sup>23</sup> Μυλωνάς, Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, σελ.52-53



Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 42<sup>α</sup>, παρ.1 του Ν.2190/1920) περιλαμβάνουν:

- I. Τον ισολογισμό
- II. Τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης
- III. Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων
- IV. Το προσάρτημα

Τα πιο πάνω έγγραφα αποτελούν ενιαίο σύνολο και βάσει της παρ.2 του άρθρου 42<sup>α</sup> του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με τα άρθρα 42<sup>α</sup>-ε, 43 και 43<sup>α</sup> και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια και ακρίβεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης.

Με το άρθρο 42α: Προβλέπονται διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις) και αναφέρονται οι προϋποθέσεις δημοσίευσης από τις εταιρίες συνοπτικού ισολογισμού (παρ.6, 7 & 8, άρθρου 42<sup>α</sup>)

Με το άρθρο 42β: Προβλέπονται γενικές διατάξεις για τη δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Με το άρθρο 42γ: Γίνεται αναφορά στη δομή (κατάρτιση) του ισολογισμού

Με το άρθρο 42δ: Αναφέρεται στη δομή (κατάρτιση) του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Με το άρθρο 42ε: Προβλέπονται ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Με το άρθρο 43: Ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την αποτίμηση, όπως οι ισχύουσες γενικές αρχές. Τα ποσά των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να προκύπτουν από την αποτίμηση αυτών, σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Παρέκκλιση από τις αρχές που προβλέπει το πιο πάνω άρθρο επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και η παρέκκλιση αυτή αναφέρεται απαραίτητα στο προσάρτημα, πλήρως αιτιολογημένη.

Η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920 γίνεται βάσει της τιμής κλήσης ή του κόστους παραγωγής και των κατωτέρω γενικών αρχών:

- I. Η επιλεγείσα μέθοδος αποτίμησης εφαρμόζεται συνεχώς στις επόμενες χρήσεις, χωρίς να μεταβάλλεται από χρήση σε χρήση.
- II. Σε κάθε χρήση εφαρμόζεται η αρχή της συντηρητικότητας, δηλαδή σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτήν.
- III. Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις, ανεξάρτητα εάν κατά τη χρήση προκύπτει κέρδος ή ζημία (άρθρο 42<sup>ε</sup>, παρ.14)
- IV. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν στη δεδομένη χρήση λογίζονται σ' αυτήν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης και πληρωμής τους.

V. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά.

VI. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Με το άρθρο 43ε: Το περιεχόμενο του προσάρτηματος καθορίζεται από το ως άνω άρθρο, καθώς και από πλήθος άλλων διατάξεων των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές στο προσάρτημα καταχωρούνται πολλές πληροφορίες, επεξηγήσεις και αναλύσεις, ώστε αυτός που μελετά τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, σε συνδυασμό με το προσάρτημα, να έχει σαφέστερη πληροφόρηση για τα οικονομικά αποτελέσματα της δεδομένης χρήσης, όπως και για τον τρόπο εξαγωγής αυτών.

Όπως είναι φυσικό η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται βάσει των παραδεδεγμένων αρχών – μεθόδων της λογιστικής, σε δεδομένη χρονική στιγμή (31/12 ή 30/6) συνήθως και για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (ετήσια χρήση, υπερδωδεκάμηνη χρήση ή χρήση μικρότερη του έτους)

Στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται:

I. Η περιουσία της εταιρίας (Ενεργητικό – Παθητικό – Κεφάλαια) συνολικά ή αναλυτικά

II. Οι μεταβολές που επήλθαν στα περιουσιακά στοιχεία και

III. Τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν (κέρδη ή ζημιά)

Για τις οικονομικές καταστάσεις αναφέρεται και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), κεφάλαιο 4.1 (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ 283/Α).

Συγκεκριμένα αναφέρονται τα παρακάτω:

- Υπόδειγμα ισολογισμού
- Υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης
- Υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων
- Υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμών γενικής εκμετάλλευσης
- Προσάρτημα των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης

#### **2.4 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι επίσημος αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και τις αρχές και κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων<sup>24</sup>.

Στην κορυφή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε όπως αναλύθηκε παραπάνω το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.). Ακολουθεί ο βασικός νόμος για τη

---

<sup>24</sup> Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, σελ.43-44

λειτουργία των Ανωνύμων Εταιριών (Ν. 2190 / 1920) όπως ισχύει σήμερα, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992), ο κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) καθώς και μία σειρά μικρότερης σημασίας νομοθετήματα όπως το Π.Δ. 299/2003 για τις αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων ορίζει την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και από την 1η Ιανουαρίου 2005 υπάγονται σε αυτά όλες οι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Σκοπός της εφαρμογής αυτής είναι η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά της ΕΕ επιχειρήσεις προκειμένου να διευκολυνθεί η αξιολόγησή τους σε μια ολοκληρωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στις αρχές του 2004, ψηφίστηκε στη χώρα μας ο Νόμος 3229/04 με τον οποίο επικυρώθηκε το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να ισχύσουν δηλαδή στα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή καλύτερα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) από 1/1/2005. Αυτό είναι πάνω κάτω γνωστό εδώ και αρκετό καιρό, όχι όμως και οι προεκτάσεις και επιπτώσεις μιας τέτοιας μεταρρύθμισης στον επιχειρηματικό κόσμο της Ελλάδας, ο οποίος όμως πρέπει να σημειωθεί ότι κυριαρχείται ως επί το πλείστον από μικρές και μικρομεσαίες (οικογενειακές ή συγγενικές) επιχειρήσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ

#### 3.1 Εισαγωγή

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και την κατάργηση των οικονομικών συνόρων αποκτά ιδιαίτερη σημασία η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από ολοένα και μεγαλύτερο αριθμό χωρών προκύπτει από την επιτακτική ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων, μία ανάγκη που προκαλείται από παράγοντες όπως η παγκοσμιοποίηση, οι απαιτήσεις των επενδυτών και η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας.

Απόρροια των παραπάνω αποτελεί η ανάγκη για ενιαία λογιστική εμφάνιση των οικονομικών μεγεθών και κατά συνέπεια εναρμόνιση και κοινή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. σκοπό έχει τη δημιουργία προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και τη δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων αυτής. Ακόμη αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και ο ανταγωνισμός.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών και διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους. Τα Δ.Λ.Π πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μίας χώρας αλλά:

- Α) Πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. βάσει νόμου όπως η Ελλάδα για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες
- Β) Σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των επαγγελματικών οργανώσεων των λογιστών όπως π.χ. η Κύπρος
- Γ) Ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά πρότυπα για να τα εναρμονίσουν με τα Δ.Λ.Π. όπως η Μεγάλη Βρετανία.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είχε την ευθύνη για την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π. από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 30.

Επίσης από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRSs)

### **3.2 Τα Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C) και η Ευρωπαϊκή Ένωση<sup>25</sup>.

#### **3.2.1 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C)**

Η επιτροπή συστήθηκε το 1973 κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Αγγλίας.

Η επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων. Για την επίτευξη του σκοπού της υπήρχαν δεκατρία μέλη μερικής απασχόλησης, τα οποία προέρχονταν από ένα ευρύ φάσμα γνωστικών αντικειμένων. Τον Μάρτιο του 2002, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της, λαμβάνοντας υπόψη τις προτάσεις μελέτης με τίτλο «Προτάσεις για τη Δόμηση της I.A.S.C. στο μέλλον.»

Το αποτέλεσμα της αναδιοργάνωσης ήταν η ανασύσταση της I.A.S.C. ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. Αποτελεί τη μητρική εταιρία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) με έδρα το Λονδίνο, της ανεξάρτητης αρχής η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων.

Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), είναι:

- Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν

---

<sup>25</sup> Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, σελ.28-31

διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις,

- Η προώθηση της χρήσης και της σχολαστικής εφαρμογής αυτών των προτύπων και
- Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Η επιτροπή αποτελείται σήμερα από είκοσι δύο μέλη, τα οποία ονομάζονται θεματοφύλακες και είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκηση της. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μία ευρεία διεθνής βάση, τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές.

Συγκεκριμένα:

- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από τη Βόρειο Αμερική
- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ευρώπη
- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού και
- Τέσσερις θεματοφύλακες προέρχονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, ώστε να επιτυγχάνεται γεωγραφική ισορροπία.

### **3.2.2 Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΣΔΛΠ (I.A.S.B.)**

Αποτελείται από δώδεκα μέλη πλήρους απασχόλησης και δύο μέλη μερικής απασχόλησης. Τα μέλη του σώματος επιλέγονται από την I.A.S.C. Το κριτήριο της επιλογής είναι η δημιουργία μίας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη παγκοσμίων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) καθώς και των Προσχεδίων του Προτύπων (Exposure Draft). Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, το I.A.S.B. πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

### **3.2.3 Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)**

Αποτελείται από τριάντα ή και παραπάνω μέλη. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το I.A.S.B., οι οποίες έχουν ως σκοπό:

- Την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B., σχετικά με τα τρέχοντα έργα

- Την πληροφόρηση του I.A.S.B για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών

Τα μέλη της S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για χρονικό διάστημα τριών ετών

### 3.2.4 Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)

Αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π.)

Οι σχέσεις που συνδέουν τα τέσσερα παραπάνω όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π και των Δ.Π.Χ.Π απεικονίζονται στο παρακάτω διάγραμμα:



Πηγή : I.A.S.B. website

### 3.2.5 Η Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τη σημασία και τον σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών αρχών, κανόνων, κανονισμών και πρακτικών και πρότεινε όπως από το 2005 τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

### 3.3 Εκπόνηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Η εκπόνηση των ΔΠΧΠ γίνεται μέσω μίας διεθνούς διαδικασίας στην οποία εμπλέκονται λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η επιχειρηματική κοινότητα, χρηματιστήρια, εποπτικές αρχές, ακαδημαϊκοί και άλλοι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί και ιδιώτες.

Η διαδικασία για την εκπόνηση ενός ΔΠΧΠ είναι συνήθως η εξής<sup>26</sup>:

- i. Προσδιορισμός από το προσωπικό του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ΣΔΛΠ όλων των επιμέρους ζητημάτων που σχετίζονται με ένα λογιστικό θέμα και μελέτη του θέματος με αναφορά στο «Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ΣΔΛΠ
- ii. Μελέτη των λογιστικών προτύπων και πρακτικών σε διάφορες χώρες και ανταλλαγή απόψεων με εθνικά λογιστικά σώματα για το εν λόγω θέμα
- iii. Συζήτηση με το Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων για την πιθανότητα να συμπεριληφθεί το εν λόγω θέμα στην ημερήσια διάταξη του IASB
- iv. Δημιουργία μίας συμβουλευτικής ομάδας (για να συμβουλευεί το IASB) για το εν λόγω θέμα
- v. Έκδοση ενός Εγγράφου Συζήτησης (ΕΣ) για δημόσια σχόλια
- vi. Έκδοση ενός Προσχεδίου Προτύπου (ΠΠ) με την έγκριση τουλάχιστον οκτώ μελών του ΣΔΛΠ και τη συμπερίληψη στο ΠΠ των απόψεων των διαφωνούντων μελών
- vii. Συζήτηση του ΠΠ στο ΣΔΛΠ λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις όλων των ενδιαφερομένων
- viii. Έγκριση του ΔΠΧΠ από το ΣΔΛΠ με τουλάχιστον οκτώ θετικές ψήφους (και τη συμπερίληψη στο ΔΠΧΠ των απόψεων των διαφωνούντων μελών)
- ix. Έκδοση του ΔΠΧΠ από το ΣΔΛΠ μαζί με τη «βάση των συμπερασμάτων» η οποία επεξηγεί την απόφαση για κάθε θέμα που συμπεριλαμβάνεται στο εκδοθέν ΔΠΧΠ

---

<sup>26</sup> Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, σελ.1.11 - 1.12



### 3.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) σε Ισχύ

<i>ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ</i>	<i>Τίτλος</i>
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
ΔΛΠ 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος
ΔΛΠ 16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα
ΔΛΠ 19	Παροχές σε Εργαζόμενους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστική Απεικόνιση και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
ΔΛΠ 29	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΔΛΠ 31	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά Μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική πληροφόρηση
ΔΛΠ 36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
ΔΛΠ 38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΛΠ 39	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41	Γεωργία
ΔΠΧΠ 1	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΔΠΧΠ 2	Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών
ΔΠΧΠ 3	Συνενώσεις Επιχειρήσεων
ΔΠΧΠ 4	Ασφαλιστήρια Συμβόλαια
ΔΠΧΠ 5	Μη κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
ΔΠΧΠ 6	Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
ΔΠΧΠ 7	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΠΧΠ 8	Λειτουργικοί Τομείς

Οι Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ) και της Ειδικής Επιτροπής (ΕΕΔΠΧΠ) σε ισχύ είναι οι ακόλουθες:

<i><b>ΜΕΔ/ ΕΕΔΠΧΠ</b></i>	<i><b>Τίτλος</b></i>	<i><b>Ημ/νία. Απόφασης</b></i>	<i><b>Σχετίζεται με</b></i>
ΜΕΔ 7	Εισαγωγή του Ευρώ	10/97	ΔΛΠ 21
ΜΕΔ 10	Κρατική Υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες	1/98	ΔΛΠ 20
ΜΕΔ 12	Ενοποίηση – Οικονομικές Μονάδες Ειδικού Σκοπού	1/98	ΔΛΠ 27
ΜΕΔ 13	Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες – Μη νομισματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες	6/98	ΔΛΠ 31
ΜΕΔ 15	Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα	6/98	ΔΛΠ 17
ΜΕΔ 21	Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων	8/99	ΔΛΠ 12
ΜΕΔ 25	Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της	8/99	ΔΛΠ 12
ΜΕΔ 27	Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης	2/00	ΔΛΠ 17

ΜΕΔ 29	Γνωστοποίηση Συμφωνίες για Παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών	5/01	ΔΛΠ 1
ΜΕΔ 31	Έσοδα – Συμφωνίες Ανταλλαγής Αναφορικά με Διαφημιστικές Υπηρεσίες	5/01	ΔΛΠ 18
ΜΕΔ 32	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία – Κόστη Δικτυακού Τύπου	5/01	ΔΛΠ 38
ΕΕΔΠΧΠ 1	Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Θέσης Εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις	5/04	ΔΛΠ 1, 8, 16, 23, 36, 37
ΕΕΔΠΧΠ 2	Συμμετοχές Μελών σε Συνεργατικές Οντότητες και Παρόμοια Εργαλεία	11/04	ΔΛΠ 32, 39
ΕΕΔΠΧΠ 4	Καθορισμός κατά πόσο ένας Διακανονισμός Περιλαμβάνει Μίσθωση	12/04	ΔΛΠ 8, 16, 37, 38
ΕΕΔΠΧΠ 5	Δικαιώματα σε Συμφέροντα που Προκύπτουν από Ταμεία Αποδραστηριοποίησης, Αποκατάστασης και Περιβαλλοντικής Επανάρθωσης	12/04	ΔΛΠ 8, 27, 28, 31, 37, 39, ΜΕΔ 12
ΕΕΔΠΧΠ 6	Υποχρεώσεις που προκύπτουν από Συμμετοχή σε Συγκεκριμένη Αγορά – Απορρίμματα Ηλεκτρικού και Ηλεκτρονικού Εξοπλισμού	9/05	ΔΛΠ 8, 37
ΕΕΔΠΧΠ 7	Εφαρμογή της Μεθόδου της Αναπροσαρμογή του ΔΛΠ 29	11/05	ΔΛΠ 12, 29
ΕΕΔΠΧΠ 8	Πεδίο Εφαρμογής του ΔΠΧΠ 2	1/06	ΔΛΠ 8, ΔΠΧΠ 2
ΕΕΔΠΧΠ 9	Επαναξιολόγηση των Ένθετων Παραγώνων	3/06	ΔΛΠ 39, ΔΠΧΠ 1, 3
ΕΕΔΠΧΠ 10	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά και Απομείωση	7/06	ΔΛΠ 34, 36

### 3.5 Το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework)

### 3.5.1 Γενικά

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το 1989 το «Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων» (Framework), το οποίο θέτει τις λογιστικές πολιτικές, πάνω στις οποίες βασίζονται τα πρότυπα, προκειμένου να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το Πλαίσιο υιοθετήθηκε το 2001 από το ΣΔΛΠ.

Σκοπός του «Πλαισίου Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων» είναι<sup>27</sup>:

- Να βοηθήσει την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΕΔΛΠ στην ανάπτυξη καινούργιων προτύπων και στην αναθεώρηση των υαρχόντων
- Να βοηθήσει την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ στην εναρμόνιση προτύπων, λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών, που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας μία βάση για τη μείωση των εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται από κάποια πρότυπα
- Να βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης προτύπων στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων
- Να βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των ΔΠΧΠ και στην επίλυση θεμάτων που δεν αντιμετωπίζονται από αυτά.
- Να βοηθήσει τους ελεγκτές στον σχηματισμό γνώμης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΠΧΠ
- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές είναι σύμφωνες με τις αρχές των ΔΠΧΠ
- Να παρέχει πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο σχετικά με την προσέγγιση της ΕΔΛΠ για την έκδοση των προτύπων

### 3.5.2 Πεδίο Εφαρμογής του «Πλαισίου Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων»

Το «Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων» εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (καθώς και για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ασχολείται με:

- i. Τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων
- ii. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα της πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις

---

<sup>27</sup> Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, σελ.28-31

- iii. Τον ορισμό, την αναγνώριση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και
- iv. Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης κεφαλαίου

### **3.5.2.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες, ικανών για να κατανοήσουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης, προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Η χρηματοοικονομική θέση μίας επιχείρησης διαμορφώνεται από την ικανότητά της να μετατρέπει τα στοιχεία του ενεργητικού που ελέγχει σε διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, από τη διάρθρωση της οικονομικής της δομής (ίδια προς ξένα κεφάλαια), από τη φερεγγυότητά την ρευστότητά της επιχείρησης (εξυπηρέτηση ληξιπρόθεσμων οφειλών). Οι παραπάνω πληροφορίες επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμήσουν τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα, ικανά να καλύπτουν τις υποχρεώσεις της και να δίνει μία ικανοποιητική απόδοση στους μετόχους της.

Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, ειδικότερα για την κερδοφορία της, απαιτούνται προκειμένου να εκτιμηθούν πιθανές μεταβολές στους οικονομικούς πόρους που πιθανόν να ελέγχει η επιχείρηση στο μέλλον

Οι πληροφορίες που αφορούν σε μεταβολές της οικονομικής θέσης της επιχείρησης είναι χρήσιμες προκειμένου να εκτιμηθούν οι επενδυτικές, χρηματοοικονομικές και λειτουργικές δραστηριότητές της κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού όπως υποδηλώνει και ο τίτλος τους, ανταποκρίνονται στις ανάγκες των περισσοτέρων χρηστών και δεν καλύπτουν όλο το φάσμα των πληροφοριών που ένας χρήστης πιθανόν να απαιτεί προκειμένου να λάβει οικονομικές αποφάσεις. Ο κυριότερος λόγος είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν σε μία δεδομένη στιγμή την οικονομική θέση μίας επιχείρησης και βασίζονται στις οικονομικές επιπτώσεις παρελθόντων γεγονότων.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Επεξηγηματικές Σημειώσεις) θα πρέπει να χρησιμοποιείται συνδυαστικά, αφού η μεμονωμένη χρησιμοποίηση το πιθανότερο είναι να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα. Παράλληλα, οι επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις

αποτελούν τη βάση πληροφόρησης των αρχών σύνταξης των καταστάσεων και παρέχουν τις απαραίτητες αναλύσεις για την κατανόησή τους.

### **3.5.2.2 Βασικές αρχές και παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων**

Οι Βασικές Λογιστικές Αρχές και Παραδοχές, που ακολουθούνται κατά την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και που υιοθετούνται από τα ΔΛΠ /ΔΠΧΠ είναι<sup>28</sup>:

- Δεδουλευμένη βάση (accrual basis): Τα διάφορα λογιστικά γεγονότα (συναλλαγές), που επηρεάζουν την καθαρή θέση της επιχείρησης, καταχωρούνται στα βιβλία της όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Αυτό συνακόλουθα υποδηλώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση όχι μόνο για τις εισπράξεις και πληρωμές της επιχείρησης που αφορούν μετρητά και που συνέβησαν στο παρελθόν, αλλά και για τις υποχρεώσεις και απαιτήσεις της επιχείρησης σε μετρητά που αφορούν το μέλλον
- Συνέχεια της δραστηριότητας (going concern): Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση την υπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της και στο μέλλον. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν έχει λόγο να ρευστοποιήσει άμεσα τα περιουσιακά στοιχεία της ή να περιορίσει τις δραστηριότητές της.

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που κάνουν τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες τους προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Αυτά είναι<sup>29</sup>:

- Σαφήνεια: Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι άμεσα και εύκολα κατανοητές από τους χρήστες που έχουν μία μέτρια γνώση των οικονομικών και της λογιστικής και έχουν τη θέληση να μελετήσουν τις οικονομικές πληροφορίες με προσοχή και επιμέλεια

---

<sup>28</sup> Βενιέρης Γ., (2003), Ο σκοπός και οι γενικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Περιοδικό Οικονομικός Ταχυδρόμος (21/9/2003), σελ.52

<sup>29</sup> Τσακλάγκανος Α., (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σελ.566 - 567

- **Συνάφεια:** Οι πληροφορίες για να είναι χρήσιμες θα πρέπει να είναι συναφείς με τις ανάγκες των χρηστών, ώστε να βοηθηθούν να αξιολογήσουν παρελθόντα, τρέχοντα και μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες αξιολογήσεις τους για τη λήψη αποφάσεων.
- **Αξιοπιστία:** Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες. Οι πληροφορίες είναι αξιόπιστες όταν δεν περιέχουν σημαντικά λάθη, παραλήψεις ή προκαταλήψεις και οι χρήστες μπορούν να βασίζονται σε αυτές, επειδή μπορεί να θεωρηθεί ότι αντικατοπτρίζουν πιστά αυτό που υποτίθεται ή αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν.
- **Σημαντικότητα:** Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται ουσιώδεις και σημαντικές αν η παράλειψη ή η κακή διατύπωση θα μπορούσε να επηρεάσει τη λήψη των οικονομικών αποφάσεων των χρηστών. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του κονδυλίου ή του λάθους το οποίο κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας. Επισημαίνεται ότι η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και την σημαντικότητά τους.

Οι πληροφορίες θα πρέπει να βοηθούν τους χρήστες να συγκρίνουν τόσο την οικονομική κατάσταση (θέση) της επιχείρησης και τα αποτελέσματά της διαχρονικά, όσο και την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα διαφόρων επιχειρήσεων για το ίδιο έτος. Για αυτό θα πρέπει οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται με τον ίδιο τρόπο έτσι ώστε να είναι συγκρίσιμες από τους χρήστες.

### **3.5.2.3 Ο Ορισμός, η Αναγνώριση και η Αποτίμηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων**

Τα κύρια στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, το συμφέρον των μετόχων, τα εισοδήματα και τα έξοδα<sup>30</sup>.

α) Στοιχείο ενεργητικού είναι:

- Ένας πόρος
- Που ελέγχεται από την οντότητα

<sup>30</sup> Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, σελ.1.21 – 1.22

- Ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος
- Η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή οικονομικών οφελών προς την οντότητα

β) Υποχρέωση είναι:

- Μία παρούσα υποχρέωση
- Που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος
- Ο διακανονισμός της οποίας θα προκαλέσει εκροή πόρων οι οποίοι περικλείουν οικονομικά οφέλη

γ) Ίδια κεφάλαια μετόχων είναι:

- Το υπολειμματικό συμφέρον στα στοιχεία ενεργητικού μίας οντότητας
- Μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της

δ) Εισόδημα (πρόσοδος) είναι:

- Μία αύξηση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου
- Υπό τη μορφή εισροών ή αυξήσεων στα στοιχεία ενεργητικού ή μειώσεων στις υποχρεώσεις
- Που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του συμφέροντος των μετόχων
- Εξαιρουμένων των αυξήσεων που προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων

ε) Έξοδο είναι :

- Μία μείωση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου
- Υπό τη μορφή εκροών ή μειώσεων στα στοιχεία του ενεργητικού ή αυξήσεων στις υποχρεώσεις
- Που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του συμφέροντος των μετόχων
- Εξαιρουμένων των διαθέσεων στους μετόχους

Ένα στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναγνωρίζεται όταν:

- Είναι πιθανόν ότι θα υπάρξει εισροή (εκροή) οικονομικών οφελών προς (από) την οντότητα και
- Το κόστος ή η αξία του στοιχείου μπορεί να καθοριστεί με αξιοπιστία

Η αποτίμηση (επιμέτρηση) των στοιχείων μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας διαφορετικές βάσεις μέτρησης. Αυτές είναι:

- α) Ιστορικό Κόστος
- β) Τρέχον Κόστος



γ) Ρευστοποιήσιμη αξία

δ) Προεξοφλημένη αξία

Η πιο συνήθης βάση μέτρησης είναι το ιστορικό κόστος, αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλες βάσεις, π.χ.

- Τα αποθέματα επιμετρούνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας
- Εισηγμένες επενδύσεις αποτιμώνται στη δίκαιη αξία
- Υποχρεώσεις για ωφελήματα προσωπικού αποτιμώνται στην προεξοφλημένη τους αξία

#### **3.5.2.4 Οι Έννοιες του Κεφαλαίου και της Διατήρησής του**

Το κεφάλαιο μπορεί να οριστεί με δύο έννοιες την οικονομική και τη φυσική. Σύμφωνα με την οικονομική έννοια το κεφάλαιο εκφράζεται ως τα ίδια κεφάλαια (καθαρή περιουσία) ή την αγοραστική δύναμη, σε αντίθεση με τη φυσική έννοια που ορίζει το κεφάλαιο ως την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης (π.χ. μονάδες προϊόντος ανά ημέρα).

Το ποιος ορισμός θα χρησιμοποιείται εξαρτάται από τις ανάγκες των χρηστών. Η οικονομική έννοια, συνεπώς, χρησιμοποιείται εάν οι χρήστες αποβλέπουν στη διατήρηση της αγοραστικής δύναμης ή του επενδυμένου κεφαλαίου, ενώ η φυσική έννοια θα χρησιμοποιείται εάν το ενδιαφέρον των χρηστών εντοπίζεται στην επιχειρηματική δυναμικότητα της επιχείρησης. Η έννοια που θα επιλεγεί τελικά, θα αποτελέσει και την ένδειξη του στόχου που θα πρέπει να επιτευχθεί για τον προσδιορισμό του κέρδους.

Η έννοια της διατήρησης του κεφαλαίου αποτελεί τον σύνδεσμο μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και του κέρδους και ασχολείται με τον τρόπο με τον οποίο μία επιχείρηση ορίζει το κεφάλαιο που θέλει να διατηρήσει.

Με την οικονομική έννοια (διατήρηση χρηματοοικονομικού κεφαλαίου), το κέρδος προκύπτει εάν τα ίδια κεφάλαια στο τέλος της χρήσης είναι μεγαλύτερα των ιδίων κεφαλαίων αρχής, χωρίς να ληφθούν υπόψη διανομές προς και εισφορές από τους μετόχους. Με τη φυσική έννοια (διατήρηση φυσικού κεφαλαίου), το κέρδος προκύπτει εάν η παραγωγική δυναμικότητα στο τέλος της χρήσης είναι μεγαλύτερη της παραγωγικής δυναμικότητας αρχής, χωρίς να ληφθούν υπόψη διανομές προς και εισφορές από τους μετόχους.

### 3.6 Πλαίσιο Εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα καθιερώνεται με τον Ν.2992/2002. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του σχετικού νόμου, προβλέπονται τα εξής<sup>31</sup>:

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Τις Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

2. Στις Οικονομικές Καταστάσεις για τις οποίες εφαρμόζονται τα ΔΛΠ περιλαμβάνονται:

- Οι Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις των μητρικών εταιριών
- Οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών.

3. Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τις Οικονομικές Καταστάσεις (ετήσιες ή περιοδικές) που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους που λήγουν από την 31/12/2003 και μετά.

Τα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) ή ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), όπως ονομάζονται πλέον, εφαρμόστηκαν υποχρεωτικά στη χώρα μας, όπως και στην υπόλοιπη Ευρωπαϊκή Ένωση για πρώτη φορά στη χρήση 2005. Τούτο σημαίνει κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσης 2004 για συγκριτικούς σκοπούς της χρήσης 2005, όπως και κατάρτιση του Ισολογισμού ενάρξεως της 31.12.2003, ο οποίος θα αποτελέσει και το σημείο εκκίνησης (ημερομηνία μετάβασης) στα ΔΠΧΠ.

---

<sup>31</sup> Thornton G., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, σελ.3

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### 4 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (ΔΠΧΠ) ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Small Medium Sized Enterprises – SMEs)

#### 4.1 Εισαγωγή

Η εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις αποτελούσε από καιρό ένα από τα στοιχεία του μέλλοντος<sup>32</sup>.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις και προαιρετικά από μικρό σχετικά αριθμό επιχειρήσεων που έχουν όμως το μέγεθος να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των Δ.Λ.Π. είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους.

Η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων σήμερα εφαρμόζουν τους κανόνες κάθε χώρας που κατά βάση είναι προσαρμοσμένοι στις φορολογικές ιδιαιτερότητες και απέχουν σημαντικά από τις αρχές των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) έχει κατανοήσει ότι όσο ο μεγάλος αριθμός των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων δεν εφαρμόζει τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ υπονομεύεται η εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρίες. Άλλωστε και οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις υπήρξαν μικρομεσαίες που εξελίχθηκαν με το χρόνο.

Έτσι το ΣΔΛΠ αποφάσισε τη δημιουργία ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις (ΔΠΧΠ για ΜΜΕ).

#### 4.2 Ο Σκοπός του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις – ΔΠΧΠ για ΜΜΕ (IFRS for SMEs)

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τον Φεβρουάριο του 2007 για δημόσιο σχολιασμό το Έγγραφο Διαβούλευσης – ΕΔ (Draft) του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις - ΔΠΧΠ για ΜΜΕ (IFRS for SMEs). Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να προσφέρει ένα

---

<sup>32</sup> Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, σελ.37-39

απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, και βασίζονται στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα οποία αναπτύχθηκαν πρωταρχικά για εισηγμένες εταιρίες. Καταργώντας επιλογές λογιστικής μεταχείρισης, απαλείφοντας θέματα που γενικά δεν σχετίζονται με τις ΜΜΕ και απλοποιώντας μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης, το προσχέδιο προτύπου που προέκυψε μειώνει τον όγκο των λογιστικών οδηγιών που εφαρμόζεται στις ΜΜΕ περισσότερο από 85 τοις εκατό σε σχέση με το πλήρες σύνολο των ΔΠΧΠ. Σαν αποτέλεσμα, το Έγγραφο Διαβούλευσης προσφέρει ένα εύχρηστο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών προτύπων που θα επιτρέπει για πρώτη φορά στους επενδυτές να συγκρίνουν την οικονομική απόδοση των ΜΜΕ σε διεθνές επίπεδο με βάση σύγκρισης όμοιων στοιχείων.

Για να βοηθηθούν οι εταιρίες στην προετοιμασία λογαριασμών βασισμένων στο προτεινόμενο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, οι απαιτήσεις των ΔΠΧΠ έχουν απλοποιηθεί και ξανασχεδιαστεί με τη χρήση απλών Αγγλικών όπου ήταν δυνατόν. Ωστόσο, οι ΜΜΕ που αποφασίζουν να αναβαθμιστούν ώστε να χρησιμοποιούν τα πλήρη ΔΠΧΠ θα βρουν την μετάβαση εξομαλυμένη αφού και τα δύο σύνολα προτύπων βασίζονται στις ίδιες βαθύτερες αρχές.

Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ θα είναι απόφαση κάθε χώρας ή δικαιοδοσίας που τα υιοθετεί. Για παράδειγμα, η ΕΕ απαιτεί οι εισηγμένες εταιρίες να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα αφήσει όμως κάθε Κράτος-Μέλος να αποφασίσει ποια πρότυπα θα πρέπει να ακολουθήσουν οι ΜΜΕ. Το IASB προτείνει οι εισηγμένες εταιρίες, ανεξάρτητα από το πόσο μικρές είναι, να μην δικαιούνται να χρησιμοποιήσουν τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

#### **4.3 Το Περιεχόμενο και η Δομή του Εγγράφου Διαβούλευσης (ΕΔ) του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις**

Το Έγγραφο Διαβούλευσης (ΕΔ) του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για ΜΜΕ δημοσιεύτηκε τον Φεβρουάριο του 2007 και διατίθεται δωρεάν από την ιστοσελίδα του IASB. ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)). Το έγγραφο δημοσιεύτηκε για δημόσιο σχολιασμό και κάθε ενδιαφερόμενος είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει τα σχόλια και τις προτάσεις του μέχρι τις 30 Νοεμβρίου 2007. Σκοπός του Συμβουλίου (IASB) είναι να εξετάσει αυτά τα σχόλια – προτάσεις και να καταλήξει στην τελική έκδοση των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, η οποία αναμένεται να γίνει το δεύτερο εξάμηνο του 2008.

Σύμφωνα με το Έγγραφο Διαβούλευσης του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, μικρομεσαίες θεωρούνται οι επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση δημόσιας λογοδοσίας. Μια επιχείρηση έχει υποχρέωση δημόσιας λογοδοσίας (και κατά συνέπεια θα πρέπει να χρησιμοποιεί τα πλήρη ΔΠΧΠ) όταν:

- έχει εκδώσει χρεωστικά ομόλογα ή μετοχές σε μια δημόσια αγορά· ή
- έχει περιουσιακά στοιχεία σε πιστωτική ιδιότητα (fiduciary capacity) για μια ευρεία ομάδα τρίτων, όπως μια τράπεζα, μια ασφαλιστική εταιρία, ένας χρηματιστής, ένα ιδιωτικό ταμείο συντάξεων, μια εταιρία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή μια επενδυτική τράπεζα.

Το ΕΔ δημοσιεύτηκε σε τρία έγγραφα: το προσχέδιο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, την εφαρμογή των οδηγιών (που αποτελείται από επεξηγηματικές οικονομικές καταστάσεις και έναν αναλυτικό πίνακα ενεργειών παρουσίασης), και μια βάση για συμπεράσματα. Το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι οργανωμένο θεματικά, αντί για έναν αύξοντα αριθμό των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Περιέχει 38 παραγράφους και γλωσσάριο.

Οι παράγραφοι αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα:

<i>A/A</i>	<i>ΤΙΤΛΟΣ</i>
Παράγραφος 1	Περιεχόμενο
Παράγραφος 2	Έννοιες και Γενικές Αρχές
Παράγραφος 3	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
Παράγραφος 4	Ισολογισμός
Παράγραφος 5	Δήλωση Εισοδήματος
Παράγραφος 6	Δήλωση Μεταβολών της Ιδίων Κεφαλαίων και Δήλωση Εισοδήματος και Παρακρατηθέντων Κερδών
Παράγραφος 7	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών
Παράγραφος 8	Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων
Παράγραφος 9	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις
Παράγραφος 10	Λογιστικές Πολιτικές, Εκτιμήσεις και Λάθη
Παράγραφος 11	Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις
Παράγραφος 12	Αποθέματα
Παράγραφος 13	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
Παράγραφος 14	Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
Παράγραφος 15	Επενδύσεις σε Ακίνητα

Παράγραφος 16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Παράγραφος 17	Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία εκτός Φήμης και Πελατείας
Παράγραφος 18	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων και Φήμη και Πελατεία
Παράγραφος 19	Μισθώσεις
Παράγραφος 20	Προβλέψεις και Έκτακτα Γεγονότα
Παράγραφος 21	Ίδια Κεφάλαια
Παράγραφος 22	Έσοδα
Παράγραφος 23	Κρατικές Επιχορηγήσεις
Παράγραφος 24	Κόστος Δανεισμού
Παράγραφος 25	Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών
Παράγραφος 26	Απομείωση Αξίας Μη - Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων
Παράγραφος 27	Παροχές σε Εργαζόμενους
Παράγραφος 28	Φόροι Εισοδήματος
Παράγραφος 29	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
Παράγραφος 30	Συναλλαγματικές Μετατροπές
Παράγραφος 31	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση κατά Τομέα
Παράγραφος 32	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία της Περιόδου Αναφοράς
Παράγραφος 33	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
Παράγραφος 34	Κέρδη ανά Μετοχή
Παράγραφος 35	Ειδικευμένες Βιομηχανίες
Παράγραφος 36	Διακοπτόμενες Λειτουργίες και Περιουσιακά Στοιχεία για Πώληση
Παράγραφος 37	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση
Παράγραφος 38	Μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις

Το Συμβούλιο σκοπεύει να αναβαθμίζει τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ περίπου κάθε δύο χρόνια μέσω ενός εγγράφου διαβούλευσης με διάφορα θέματα.

#### **4.3.1 Η Ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις**

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις προέκυψε:

α) Χρησιμοποιώντας της θεμελιώδεις έννοιες από το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework) του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και τις αρχές και τη σχετική απαραίτητη καθοδήγηση από τα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (συμπεριλαμβανομένων και των Διερμηνειών), και  
 β) Υιοθετώντας τις τροποποιήσεις που είναι κατάλληλες λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες και ιδιαιτερότητες των χρηστών.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται οι πρωταρχικές πηγές στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τις οποίες προέκυψαν οι αντίστοιχες παράγραφοι του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις<sup>33</sup>:

Παράγραφος στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ		Πηγές ΔΠΧΠ (Πλήρη)
1	Περιεχόμενο	-
2	Έννοιες και Γενικές Αρχές	Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework) του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ΔΛΠ1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
3	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
4	Ισολογισμός	ΔΛΠ1
5	Δήλωση Εισοδήματος	ΔΛΠ1
6	Δήλωση Μεταβολών της Ιδίων Κεφαλαίων και Δήλωση Εισοδήματος και Παρακρατηθέντων Κερδών	ΔΛΠ1
7	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών	ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών
8	Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
9	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις
10	Λογιστικές Πολιτικές, Εκτιμήσεις και Λάθη	ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

<sup>33</sup> IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities- Draft Implementation Guidance - Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist”, p.p. 252-254

11	Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις	ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2 Αποθέματα
13	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχ/σεις
14	Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες	ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες
15	Επενδύσεις σε Ακίνητα	ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα
16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις
17	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία εκτός Φήμης και Πελατείας	ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
18	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων και Φήμη και Πελατεία	ΔΠΧΠ 3 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
19	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
20	Προβλέψεις και Έκτακτα Γεγονότα	ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
21	Ίδια Κεφάλαια	ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 32
22	Έσοδα	ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων ΔΛΠ 18 Έσοδα
23	Κρατικές Επιχορηγήσεις	ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
24	Κόστος Δανεισμού	ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού
25	Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών	ΔΠΧΠ 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών
26	Απομείωση Αξίας Μη - Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων	ΔΛΠ 2 ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
27	Παροχές σε Εργαζόμενους	ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους
28	Φόροι Εισοδήματος	ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος
29	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
30	Συναλλαγματικές Μετατροπές	ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
31	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση κατά Τομέα	ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί Τομείς
32	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία της	ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του



	Περίοδου Αναφοράς	Ισολογισμού
33	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	ΔΛΠ Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
34	Κέρδη ανά Μετοχή	ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά Μετοχή
35	Ειδικευμένες Βιομηχανίες	ΔΛΠ 41 Γεωργία ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
36	Διακοπείσες Λειτουργίες και Περιουσιακά Στοιχεία για Πώληση	ΔΠΧΠ 5 Μη κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
37	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση	ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση
38	Μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις	ΔΠΧΠ 1 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

#### **4.3.2 Η Μετάβαση στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Παράγραφος 38)**

Στην παράγραφο 38<sup>34</sup> του παρόντος προτύπου, βάσει του Εγγράφου Διαβούλευσης (ΕΔ), περιγράφεται η διαδικασία της μετάβασης στο εν λόγω πρότυπο και όλες οι απαραίτητες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβαίνουν οι επιχειρήσεις για να επιτευχθεί η ομαλή μετάβασή τους στο πρότυπο.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Έγγραφο Διαβούλευσης προβλέπονται τα παρακάτω:

38.1 Η παράγραφος αυτή αφορά τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ΔΠΧΠ για ΜΜΕ), ανεξάρτητα αν το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ήταν τα πλήρη Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα ή άλλες Γενικώς Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP). Μια επιχείρηση που υιοθετεί για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ πρέπει να εφαρμόζει την παράγραφο αυτή κατά την κατάρτιση των πρώτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

<sup>34</sup> IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities- Draft Implementation Guidance - Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist”, p.p. 223-226

- 38.2 Οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης σύμφωνα με το παρόν πρότυπο είναι οι πρώτες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες η επιχείρηση προβαίνει σε σαφή και κατηγορηματική δήλωση συμμόρφωσης με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το πρότυπο αυτό θεωρούνται οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης σε περίπτωση που, για παράδειγμα, η επιχείρηση:
- α) δεν έχει παρουσιάσει χρηματοοικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες χρήσεις
  - β) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το παρόν πρότυπο από κάθε άποψη
  - γ) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- 38.3 Στην παράγραφο 3.15 του παρόντος προτύπου ορίζεται το πλήρες σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που οφείλει να καταρτίζει μια επιχείρηση. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις <sup>35</sup>πρέπει να περιλαμβάνουν:
- α) Τον Ισολογισμό
  - β) Την Δήλωση Εισοδήματος
  - γ) Την Δήλωση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
  - δ) Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
  - ε) Σημειώσεις, μία περίληψη των υιοθετούμενων λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες
- 38.4 Βάσει της παραγράφου 3.12 του παρόντος προτύπου απαιτείται ένα πλήρες σύνολο χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θα παρέχει συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη συγκρίσιμη χρήση για όλα τα χρηματικά ποσά που αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς επίσης και συγκεκριμένη συγκριτική αναφορά και περιγραφική πληροφόρηση. Οι επιχειρήσεις μπορούν να παρουσιάσουν συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με περισσότερες από μία συγκρίσιμες προηγούμενες χρήσεις. Για το λόγο αυτό, ως ημερομηνία μετάβασης μιας επιχείρησης στο παρόν πρότυπο θεωρείται η αρχή της πρώτης χρήσης για την οποία η επιχείρηση παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση βάσει του παρόντος προτύπου στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

---

<sup>35</sup> IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities- Draft Implementation Guidance - Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist”, p.p. 30

38.5 Εκτός από όσα προβλέπονται στις παραγράφους 38.7-38.9, οι επιχειρήσεις, στον πρώτο ισολογισμό από την ημερομηνία μετάβασης στα νέα πρότυπα (δηλαδή στην αρχή της πρώτης χρήσης για την οποία παρέχεται πληροφόρηση), οφείλουν:

α) να αναγνωρίζουν όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ·

β) να μην αναγνωρίζουν κονδύλια ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εάν το παρόν πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση αυτή·

γ) να αναταξινομούν τα κονδύλια που είχαν αναγνωρίσει σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ως ενός τύπου περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή επιμέρους στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, το οποίο όμως είναι διαφορετικός τύπος περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή επιμέρους στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο· και

δ) να χρησιμοποιούν το παρόν πρότυπο για τη μέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

38.6 Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις στον πρώτο ισολογισμό που καταρτίζουν βάσει του παρόντος προτύπου μπορεί να διαφέρουν από αυτές που χρησιμοποιούσαν κατά την ίδια ημερομηνία βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι αναπροσαρμογές, ως αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος, προκύπτουν από συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που επικρατούσαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο. Για το λόγο αυτό, οι επιχειρήσεις οφείλουν να αναγνωρίζουν αυτές τις αναπροσαρμογές καταλογίζοντας τις απευθείας στα παρακρατηθέντα κέρδη (ή, αν είναι απαραίτητο, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο.

38.7 Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος προτύπου, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να αλλάζουν τη λογιστική που εφαρμόζαν βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για καμία από τις παρακάτω συναλλαγές:

α) αποαναγνώριση (derecognition) των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,

β) λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου (hedge accounting),

- γ) εκτιμήσεις, και
- δ) περιουσιακά στοιχεία ταξινομημένα ως διακρατηθέντα για πώληση και διακοπείσες λειτουργίες.

38.8 Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν μία ή περισσότερες από τις παρακάτω εξαιρέσεις κατά την κατάρτιση των πρώτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει του παρόντος προτύπου:

α) Ενοποιήσεις επιχειρήσεων: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει την παράγραφο 18 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Φήμη και Πελατεία» στις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία της μετάβασης στο νέο πρότυπο. Παρόλα αυτά, αν η επιχείρηση αυτή δηλώσει ξανά οποιαδήποτε ενοποίηση επιχείρησης σε συμμόρφωση με την παράγραφο 18, οφείλει να δηλώσει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις.

β) Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή τεκμαρτού κόστους κτήσης. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να χρησιμοποιήσει την αναπροσαρμογή βάσει μιας προηγούμενης Γενικώς Παραδεκτής Λογιστικής Αρχής ενός στοιχείου ιδιοκτησίας, μιας εγκατάστασης ή εξοπλισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης ή προγενέστερα, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης από αυτήν την ημερομηνία και μετά.

γ) Σωρευτικές διαφορές μετατροπών: Βάσει της παραγράφου 30 «Συναλλαγματικές Μετατροπές», οι επιχειρήσεις οφείλουν να ταξινομούν κάποιες διαφορές μετατροπών ως ξεχωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και να αναγνωρίζουν αυτές τις διαφορές καταλογίζοντας τις στα κέρδη ή ζημίες προς διάθεση. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην αναγνωρίσει τις σωρευτικές διαφορές μετατροπών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία μετάβασης.

δ) Σύνθετοι χρηματοοικονομικοί τίτλοι: Βάσει της παραγράφου 21.7, οι επιχειρήσεις οφείλουν να διαχωρίζουν ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό τίτλο στην υποχρέωση του και στην καθαρή αξία κατά την έκδοση του. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο, δεν χρειάζεται να διαχωρίσει τα δύο αυτά στοιχεία αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν είναι σε εκκρεμότητα κατά την ημερομηνία μετάβασης.

ε) Συναλλαγές παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών: Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο παροτρύνονται, αλλά δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την παράγραφο 25 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» για τους τίτλους κοινών μετοχών που είχαν χορηγηθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης.

στ) Οφειλόμενοι φόροι εισοδήματος: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο δεν απαιτείται να αναγνωρίσει αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού ή αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που σχετίζονται με τη φορολογική βάση και με το ποσό με το οποίο αποτυπώνεται στον ισολογισμό ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, η αναγνώριση των οποίων θα συνεπαγόταν υπερβολικό κόστος ή προσπάθεια.

38.9 Εάν δεν είναι εφικτό για μια επιχείρηση να αναπροσαρμόσει τον πρώτο ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης βάσει του παρόντος προτύπου, θα πρέπει να εφαρμόσει τις παραγράφους 38.5-38.8 για την πρώτη χρήση για την οποία είναι εφικτό να το κάνει, ενώ οφείλει να γνωστοποιήσει την ημερομηνία μετάβασης και το γεγονός ότι τα στοιχεία που παρουσιάζονται για προηγούμενες χρήσεις δεν είναι συγκρίσιμα. Εάν δεν είναι εφικτό για μια επιχείρηση να παρέχει την πληροφόρηση που απαιτείται βάσει του παρόντος προτύπου για καμία χρήση πριν από τη χρήση κατά την οποία καταρτίζονται οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η παράλειψη αυτή πρέπει να γνωστοποιείται.

### Υποχρεώσεις Πληροφόρησης

#### *Ανάλυση της Μετάβασης στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για ΜΜΕ*

38.10 Οι επιχειρήσεις οφείλουν να αναλύουν πώς η μετάβαση από το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο παρόν πρότυπο επηρέασε την χρηματοοικονομική τους θέση, την χρηματοοικονομική τους απόδοση και τις ταμειακές τους ροές.

#### *Συμφωνίες Λογαριασμών*

38.11 Προκειμένου να συμμορφώνονται με την παράγραφο 38.10, οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης βάσει του παρόντος προτύπου πρέπει να περιλαμβάνουν:

α) συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων τους όπως αυτά είχαν καταγραφεί σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των ιδίων κεφαλαίων τους βάσει του παρόντος προτύπου και για τις δύο από τις παρακάτω ημερομηνίες:

i) την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο· και

ii) το τέλος της τελευταίας χρήσης που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που καταρτίστηκαν βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, και

β) συμφωνία των λογαριασμών των κερδών ή ζημιών που έχουν αποτυπωθεί, σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στην τελευταία χρήση που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με τα κέρδη ή ζημιές βάσει του παρόντος προτύπου για την ίδια χρήση.

38.12 Αν περιήλθαν σε γνώση μιας επιχείρησης σφάλματα που έλαβαν χώρα βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι συμφωνίες που προβλέπονται στην παράγραφο 38.11 (α) και (β) θα διαχωρίζουν τη διόρθωση αυτών των σφαλμάτων από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές.

38.13 Αν μια επιχείρηση δεν παρουσίασε χρηματοοικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να συμπεριλάβει αυτό το γεγονός στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει του παρόντος προτύπου.

#### **4.4 Οι Βασικές Διαφορές του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και των ΔΠΧΠ**

Το προσχέδιο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ απεικονίζει τρία είδη τροποποιήσεων των αρχών που υπάρχουν στα πλήρη ΔΠΧΠ, οι οποίες βασίζονται στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ και των μελετών κόστους-ωφέλειας:

1. Θέματα που παραλήφθηκαν: Θέματα των ΔΠΧΠ που δεν έχουν σχέση με τις τυπικές ΜΜΕ παραλείπονται, με παραπομπές στα ΔΠΧΠ αν χρειάζεται. Αυτά είναι:

- αναφορές με τιμαριθμοποίηση του γενικού επιπέδου τιμών σε ένα υπερπληθωριστικό περιβάλλον

- παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους (οι λεπτομέρειες για τον υπολογισμό περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΠ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών).

- προσδιορισμός της εύλογης αξίας των γεωργικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία, το Συμβούλιο όμως προτείνει επίσης την μείωση της χρήσης της εύλογης αξίας για τις γεωργικές ΜΜΕ.)

- εξορυκτικές βιομηχανίες (βλέπε ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων).

- ενδιάμεση πληροφόρηση (βλέπε ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση).

- λογιστική μεταχείριση χρηματοοικονομικών μισθωμάτων από εκμισθωτές (χρηματοοικονομικοί εκμισθωτές είναι πιθανόν να είναι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί που δεν θα μπορούν, ούτως ή άλλως, να χρησιμοποιήσουν τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ ).

- ανακτήσιμο ποσό υπεραξίας (οι ΜΜΕ θα ελέγχουν την υπεραξία για απομειώσεις πολύ πιο σπάνια από ό,τι υπό το ΔΛΠ 38, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, αν όμως είναι απαραίτητο να κάνουν έναν τέτοιο έλεγχο, θα πρέπει να κοιτάξουν τις οδηγίες υπολογισμού στο ΔΛΠ 38).

- κέρδη ανά μετοχή και πληροφόρηση κατά τομέα, τα οποία δεν απαιτούνται για ΜΜΕ και ασφαλιστικά συμβόλαια (οι ασφαλιστές δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.)

2. Περιλαμβάνεται μόνο η απλούστερη επιλογή: Ενώ τα πλήρη ΔΠΧΠ παρέχουν επιλογή της λογιστικής πολιτικής, στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ υπάρχει μόνο η απλούστερη επιλογή. Οι ΜΜΕ επιτρέπεται να χρησιμοποιήσουν την άλλη επιλογή με παραπομπή στο σχετικό ΔΠΧΠ. Οι απλούστερες επιλογές που επιλέχθηκαν είναι:

- το μοντέλο της απόσβεσης κόστους για επενδύσεις σε ακίνητα (εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων επιτρέπεται με αναφορά στο ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα)

- το μοντέλο κόστος-απόσβεση-απομείωση για ενσώματες ακινητοποιήσεις και άυλα περιουσιακά στοιχεία (το μοντέλο αναπροσαρμογής επιτρέπεται με αναφορές στο ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις και το ΔΛΠ 38).

- μεταχείριση του κόστους δανεισμού ως δαπάνης (κεφαλαιοποίηση επιτρέπεται με αναφορά στο ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού).
- έμμεση μέθοδος για παρουσίαση των λειτουργικών ταμειακών ροών (η άμεση μέθοδος επιτρέπεται με αναφορά στο ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμειακών Ροών).
- μία μέθοδος για όλες τις επιχορηγήσεις (ή οι ΜΜΕ μπορούν να χρησιμοποιήσουν οποιαδήποτε εναλλακτική λύση του ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης).

Υιοθετώντας το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, μια μεμονωμένη δικαιοδοσία θα μπορεί να αποφασίσει να μην επιτρέψει την επιλογή που παραπέμπει στα πλήρη ΔΠΧΠ

### 3. Απλοποιήσεις καταχώρισης και επιμέτρησης:

Μερικά αντιπροσωπευτικά παραδείγματα είναι τα ακόλουθα:

- χρηματοοικονομικά μέσα:
  - δύο κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων αντί για τέσσερις. Αυτό σημαίνει ότι δεν χρειάζεται να χρησιμοποιηθούν όλοι οι κανόνες που αφορούν την "προτιθέμενη" διακράτηση μέχρι τη λήξη ή σχετικές "επιδεινώσεις", δεν χρειάζεται διαθέσιμη προς πώληση option, και πολλές άλλες απλοποιήσεις.
  - μια σαφής και απλή αρχή διαγραφής - αν ο εκχωρητής έχει οποιαδήποτε σημαντική συνεχιζόμενη ανάμιξη, να μη γίνεται διαγραφή. Αποφεύγεται η σύνθετη εξέταση "μεταβίβασης" και "διατήρησης ελέγχου" του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Καταχώρηση και επιμέτρηση.
  - πολύ απλοποιημένη λογιστική αντιστάθμιση κινδύνων (hedge accounting).
- απομείωση υπεραξίας (goodwill impairment) - μια προσέγγιση δείκτη αντί για τους υποχρεωτικούς ετήσιους υπολογισμούς απομείωσης.
- καταχώρηση κάθε κόστους έρευνας και ανάπτυξης ως δαπάνης (το ΔΛΠ 38 θα απαιτούσε κεφαλαιοποίηση μετά από υπολογισμό της εμπορικής βιωσιμότητας).
- η μέθοδος κόστους για συνεταιρους και joint ventures (αντί για τη μέθοδο καθαρής θέσης ή αναλογικής ενοποίησης).



- λιγότερη εύλογη αξία για τη γεωργία -- μόνο αν είναι "εύκολα υπολογίσιμη χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια".

- προγράμματα καθορισμένων παροχών -- μια προσέγγιση αρχής αντί για τους κανόνες λεπτομερών υπολογισμών και μεταφοράς του ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους. Σύνθετη προσέγγιση περιθωρίου παραλείπεται.

- παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, μέθοδος εσωτερικής αξίας

- χρηματοοικονομικά μισθώματα, απλοποιημένη επιμέτρηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων του μισθωτή.

- υιοθέτηση για πρώτη φορά - λιγότερα δεδομένα της προηγούμενης περιόδου θα πρέπει να επαναδιατυπωθούν από ό,τι υπό το ΔΠΧΠ 1 Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

#### **4.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ**

Η ανάπτυξη και η επερχόμενη εφαρμογή των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ παρουσιάζει μία σειρά πλεονεκτημάτων από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

- Το νέο πρότυπο θα προσφέρει τη συγκρισιμότητα των ολοκληρωμένων ΔΠΧΠ ενώ θα μειώνει τις δυσκολίες για την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί. Οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις<sup>36</sup>.
- Θα εξασφαλιστεί σε μεγαλύτερο βαθμό η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων, όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.
- Ειδικά για τους χρήστες και ενδιαφερόμενους που το ενδιαφέρον τους επικεντρώνεται στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, θα έχουν να κάνουν πλέον με ένα πιο απλοποιημένο πρότυπο από αυτό των ολοκληρωμένων ΔΠΧΠ
- Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και πόρους λόγω του ότι δε θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν δικά τους πρότυπα.

---

<sup>36</sup> Τσακλάγκανος Α., (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σελ.550-551

- Όταν ολοκληρωθεί, το πρότυπο για τις ΜΜΕ θα κάνει τις λογιστικές απαιτήσεις πιο προσιτές στους μικρότερους χρήστες τόσο στις αναπτυγμένες όσο και στις αναδυόμενες αγορές.

Από την άλλη πλευρά μπορούν να υπάρξουν και μειονεκτήματα από την ανάπτυξη και εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ:

- Το υψηλό κόστος που συνεπάγεται η εφαρμογή των νέων προτύπων που σχετίζεται κυρίως με την απαιτούμενη γενική αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων (υποδομές, εκπαίδευση, εξωτερικοί σύμβουλοι κ.α.)
- Τα απλοποιημένα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις μπορεί να περιορίζουν και τις σχετικές πληροφορίες και οδηγίες σε σχέση πάντα με τα πλήρη ΔΠΧΠ
- Τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, ως απλοποιημένο πρότυπο, μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετική ερμηνεία ορισμένων θεμάτων σε σχέση με τα πλήρη ΔΠΧΠ.

#### **4.6 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι Ελληνικές Επιχειρήσεις**

Η Ευρωπαϊκή Ένωση υποχρεώνει τις εισηγμένες εταιρίες να συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τις ατομικές με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Η μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ήταν μόνο μία λογιστική υπόθεση. Προκειμένου να εξετάσουμε την μελλοντική εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ στις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις, που αποτελούν και τη συντριπτική πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων, θα πρέπει οπωσδήποτε να εξετάσουμε τις εμπειρίες από την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες επιχειρήσεις.

##### **4.6.1 Βασικές Διαπιστώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ στις Ελληνικές Εισηγμένες Επιχειρήσεις**

Η μετατροπή των Οικονομικών Καταστάσεων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχει παρατηρηθεί ότι τις περισσότερες περιπτώσεις οδηγεί σε σημαντική διαφορά στα Αποτελέσματα και στα Ίδια Κεφάλαια. Η διαφορά αυτή οφείλεται κυρίως στις αποκλίσεις που υπάρχουν μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις στην ελλιπή εφαρμογή των ίδιων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Επιπλέον, οι περισσότερες εταιρίες ακολουθούσαν πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ τις φορολογικές διατάξεις και όχι τους γενικότερους κανόνες περί σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι ορίζονται από τον Ν.2190/1920. Συνεπώς, για να μπορέσει μια εταιρία να προχωρήσει στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έπρεπε, καταρχήν, να ξεφύγει από τη σύνταξη φορολογικών ισολογισμών και να προχωρήσει στην πιστή εφαρμογή των λογιστικών αρχών.

Η εφαρμογή των προτύπων προϋποθέτει τη συνεργασία της εταιρίας ως συνόλου. Η Διοίκηση θα πρέπει να γνωρίζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επηρεάζουν τα δημοσιευμένα κέρδη και θα πρέπει να πάρει αποφάσεις ειδικά για τα πρότυπα εκείνα που επιτρέπουν την εφαρμογή εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων. Τα υπάρχοντα συστήματα πρέπει να τροποποιηθούν ή να δημιουργηθούν από την αρχή, ώστε να διευκολυνθεί η άντληση των επιπρόσθετων πληροφοριών για το Προσάρτημα που συντάσσεται με βάση τα ΔΛΠ.

Διαπιστώθηκε λοιπόν ότι υπάρχουν δύο βασικές προϋποθέσεις για την πρώτη εφαρμογή των νέων προτύπων, οι οποίες απαιτούν άμεση αντιμετώπιση:

- Η ανάγκη προσαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, ώστε να περιοριστούν τα φορολογικά αντικίνητρα που ανακύπτουν από τις ισχύουσες διατάξεις με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Η ανάγκη επιτάχυνσης του έργου του εκσυγχρονισμού του εταιρικού δικαίου, ώστε να εξαλειφθούν τα σημεία ασυμβατότητας με τα νέα λογιστικά πρότυπα, και κυρίως η ανάγκη να ισχύει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας κατά τη πρώτη προσαρμογή, ώστε να μην επιβαρυνθούν οι επιχειρήσεις από αδικαιολόγητες φορολογικές δαπάνες.

Παράλληλα στη διαδικασία εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάστηκαν και προβλήματα τα οποία κινούνταν σε τρεις κυρίως άξονες<sup>37</sup>:

- Το πρώτο πρόβλημα εντοπίστηκε στην αλλαγή που θα έπρεπε να γίνει στην ελληνική νομοθεσία για την εισαγωγή των ΔΛΠ, στο πώς θα αντιμετωπιζόταν το υπάρχον πρόβλημα της εισαγωγής πολλών και διαφόρων τροποποιήσεων με νόμους ή υπουργικές αποφάσεις που μετέβαλαν και υποχρέωναν τις επιχειρήσεις να υιοθετούν διαφορετικές προσεγγίσεις από αυτές που είχαν καθαρά οικονομική βάση, και στο πώς θα συνδυάζονταν οι φορολογικές υποχρεώσεις περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αυτές που θα προέκυπταν από τα ΔΛΠ

---

<sup>37</sup> Μυλωνάς, Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, σελ.130

- Το δεύτερο πρόβλημα εντοπίστηκε στον τρόπο επίδρασης των ελληνικών επιχειρήσεων από τα ΔΛΠ, ειδικότερα στο χαρακτήρα των επιπτώσεων στην καθαρή τους θέση και στα αποτελέσματά τους.
- Το τρίτο πρόβλημα ήταν και εξακολουθεί να είναι η απαιτούμενη γνώση που έλειπε από το λογιστικό κόσμο της Ελλάδας, για τη γρήγορη και απρόσκοπτη υιοθέτηση των ΔΛΠ

Παρά τα προβλήματα, δύο χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή, οι οικονομικές διευθύνσεις των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η απόκτηση των «πιστοποιητικών διαφάνειας» που απέκτησαν οι ελληνικές επιχειρήσεις που πρώτες πέρασαν τη δοκιμασία των ΔΛΠ, συνέβαλε να γίνει ένα πολύ μεγάλο βήμα για την περαιτέρω διεθνοποίηση τους. Γιατί, μετά από αυτήν την εξέλιξη, είναι άμεσα συγκρίσιμες με τις ομοειδείς επιχειρήσεις των άλλων χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τέλος, είναι σίγουρο ότι με την υιοθέτηση των ΔΛΠ οι οικονομικές διευθύνσεις των εταιριών χρειάστηκε να εγκαταλείψουν τις «παραδοσιακές» λογιστικές μεθόδους της απογραφής των στοιχείων και να στραφούν στην υιοθέτηση περισσότερο δυναμικών πολιτικών που απαιτούν αποφάσεις για έγκαιρες μετατροπές στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού. Επιπλέον, οι οικονομικές διευθύνσεις πρέπει να έχουν την ικανότητα να χρησιμοποιούν εναλλακτικές μεθόδους που προβλέπονται από ορισμένα ΔΛΠ με τον προσφορότερο για τις επιχειρήσεις τρόπο.

#### **4.6.2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και η εφαρμογή τους στις Μικρομεσαίες Ελληνικές Επιχειρήσεις**

Μετά από τη δημοσίευση του Εγγράφου Διαβούλευσης (ΕΔ) για το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, και η επερχόμενη δημοσίευση του οριστικού προτύπου το 2008, θα πρέπει αυτό να αντιμετωπιστεί ως μία μεγάλη πρόκληση. Σύμφωνα με τα λεγόμενα του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) η χρήση του προτύπου από τις διάφορες χώρες δε θα είναι υποχρεωτική, τουλάχιστον σε αυτή τη φάση.

Η πρώτη πρόκληση που θα κλιθεί λοιπόν η χώρα μας να αντιμετωπίσει είναι αν θα προχωρήσει στην εφαρμογή τους και αν αυτή θα γίνει υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

Εκτός από την ανάλυση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων, που αναφέρθηκαν και παραπάνω, η επιτυχής εισαγωγή των νέων προτύπων από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις θα απαιτήσει καταρχάς θεσμικές αλλαγές και την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τα νέα πρότυπα. Μεγάλο θέμα αυτής της προσαρμογής θα αποτελέσει ο ορισμός των επιχειρήσεων στις οποίες θα εφαρμοστεί το νέο πρότυπο. Στο θέμα αυτό μπορεί να

προκύψουν δυσκολίες λόγω των αρκετών εταιρικών μορφών που υπάρχουν σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία σήμερα. Θα πρέπει δηλαδή να οριστεί ποιες θα θεωρούνται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ ως μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Επιπλέον η επιτυχής εισαγωγή των νέων προτύπων από τις μικρομεσαίες εταιρίες απαιτεί <sup>38</sup>:

1. Αξιοποίηση των εμπειριών των εισηγμένων
2. Δυναμική στρατηγική εκσυγχρονισμού και ανάπτυξη μέσω των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ
3. Υιοθέτηση Στρατηγικών Στόχων: εμφάνιση πολύ καλών Ισολογισμών, Αποτελεσμάτων Χρήσης, Δεικτών και Ταμιακών Ροών με βάση τα ΔΛΠ

Τα βασικά βήματα προετοιμασίας των μικρομεσαίων (μη εισηγμένων) επιχειρήσεων στην εποχή των ΔΠΧΠ είναι:

#### A. Ελεγκτικές Εταιρίες – Σύμβουλοι

1. Αναζήτηση εκείνων με τις μεγαλύτερες εμπειρίες στα ΔΠΧΠ
2. Επιλογή εκείνης της εταιρίας που προσφέρει τις καλύτερες υπηρεσίες με το χαμηλότερο κόστος

#### B. Management

1. Πλήρης αναπροσαρμογή των επιχειρηματικών σχεδίων (business plans) με βάση τα νέα δεδομένα

#### Γ. Οικονομική Διεύθυνση

1. Πλήρης κινητοποίηση για υιοθέτηση των νέων προτύπων
2. Παροχή τεχνογνωσίας και εκπαίδευσης στο προσωπικό της οικονομικής διεύθυνσης

Ειδικά η οικονομική διεύθυνση, όπως προέκυψε και από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις εισηγμένες εταιρίες, παίζουν κρίσιμο ρόλο στην νέα εποχή. Οι οικονομικοί διευθυντές των μη εισηγμένων εταιριών θα χρειαστούν σίγουρα τις υπηρεσίες εξειδικευμένων ελεγκτικών εταιριών που θα είναι σε θέση να εφαρμόσουν τα νέα ΔΠΧΠ. Απαιτείται η συνεργασία με αξιόπιστους εκτιμητές που θα κάνουν αποτιμήσεις για τις «εύλογες αξίες». Χρειάζονται αναλογιστές για την εκτίμηση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ως προς τις μελλοντικές συνταξιοδοτήσεις του προσωπικού τους κ.α. Ωστόσο, τέτοιες συνεργασίες δε δύναται να αποδώσουν καρπούς εάν οι Οικονομικές Διευθύνσεις δεν έχουν επανακαταρτίσει πλήρως το προσωπικό τους. Διαφορετικά, η εμμονή σε «παραδοσιακά μοντέλα» θα οδηγήσει σε

---

<sup>38</sup> Μυλωνάς, Δ.,(2006), Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, σελ.135-138

πρακτικές αναζήτησης του outsourcing, ως μοχλού εκσυγχρονισμού των οικονομικών διευθύνσεων.

Οι δυσκολίες προσαρμογής και οι κίνδυνοι των ελληνικών μικρομεσαίων (μη εισηγμένων) επιχειρήσεων από την Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι:

#### A. Επενδυτές – Μέτοχοι

1. Πιθανή μείωση καθαρής θέσης και αναγκαία αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με μετρητά.
2. Αύξηση λογιστικού κόστους
3. Δυσκολίες προσαρμογής προσωπικού
4. Προετοιμασία για υιοθέτηση των ΔΠΧΠ
5. Βελτίωση απόδοσης ιδίων κεφαλαίων
6. Άσκηση στρατηγικού management με βάση τα μελλοντικά ταμιακά διαθέσιμα

#### B. Τράπεζες

1. Ενδεχόμενη μείωση της πιστοληπτικής ικανότητας
2. Αναπροσαρμογή τιμολογίων για νέα δάνεια
3. Περισσότερη πληροφόρηση για δανειοδοτήσεις

#### Γ. Ανταγωνιστές

1. Άμεση γνώση της οικονομικής κατάστασης των ανταγωνιστριών επιχειρήσεων

#### Δ. Προμηθευτές

1. Αξιολόγηση δεικτών ρευστότητας
2. Μεγαλύτερη πληροφόρηση για τη σχέση:
  - Απαιτήσεων / Υποχρεώσεων
  - Επιδράσεις από επανεκτίμηση αποθεμάτων

Η πρώτη προσαρμογή των Ελληνικών εισηγμένων και ιδιαίτερα των ομίλων επιχειρήσεων αποδείχθηκε ιδιαίτερα δύσκολη, καθώς οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι που εφαρμόστηκαν ήταν πρωτότυπες για τα ελληνικά δεδομένα και δεν είχαν δοκιμαστεί στην πράξη. Οι εμπειρίες, όμως, που απέκτησαν οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να φανούν εξαιρετικά χρήσιμες για τις μη εισηγμένες όταν αυτές θα κληθούν να εφαρμόσουν, έστω και προαιρετικά, το νέο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά παραδεκτών (generally accepted), που ως χαρακτηριστικό έχουν ότι εξασφαλίζουν την ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά και ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων.

Η επέκταση των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις είναι ένα από τα τρέχοντα αντικείμενα εργασιών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) που αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός του τρέχοντος έτους (2008).

Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να προσφέρει ένα απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, αλλά βασίζεται στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα οποία αναπτύχθηκαν πρωταρχικά για εισηγμένες εταιρίες. Καταργώντας επιλογές λογιστικής μεταχείρισης, απαλείφοντας θέματα που γενικά δεν σχετίζονται με τις ΜΜΕ και απλοποιώντας μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης, το προσχέδιο προτύπου που προέκυψε μειώνει τον όγκο των λογιστικών οδηγιών που εφαρμόζεται στις ΜΜΕ περισσότερο από 85 τοις εκατό σε σχέση με το πλήρες σύνολο των ΔΠΧΠ.

Πολλά θέματα που δεν έχουν σχέση με τις τυπικές ΜΜΕ, όπως οι αναφορές με τιμαριθμοποίηση του γενικού επιπέδου τιμών σε υπερπληθωριστικό περιβάλλον, οι εξορυκτικές βιομηχανίες, η ενδιάμεση πληροφόρηση, τα κέρδη ανά μετοχή, η πληροφόρηση κατά τομέα και ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των γεωργικών περιουσιακών στοιχείων, παραλήφθηκαν.

Όταν στα πλήρη ΔΠΧΠ παρέχεται επιλογή λογιστικής πολιτικής, στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ υπάρχει μόνο η απλούστερη επιλογή, έχοντας όμως τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί και η άλλη επιλογή με παραπομπή στο σχετικό ΔΠΧΠ. Τέτοιες περιπτώσεις είναι, για παράδειγμα, το μοντέλο απόσβεσης κόστους για επενδύσεις σε ακίνητα, η μεταχείριση του κόστους δανεισμού ως δαπάνης, η έμμεση μέθοδος για παρουσίαση των λειτουργικών ταμειακών ροών κ.α.

Τέλος, το νέο πρότυπο προωθεί απλοποιήσεις καταχώρισης και επιμέτρησης. Αυτές αφορούν χρηματοοικονομικά μέσα, απομείωση υπεραξίας, καταχωρίσεις κόστους έρευνας και

ανάπτυξης, προγράμματα καθορισμένων παροχών και παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών κ.α.

Σαν αποτέλεσμα των ανωτέρω, το Έγγραφο Διαβούλευσης προσφέρει ένα εύχρηστο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών προτύπων που θα επιτρέπει για πρώτη φορά στους επενδυτές να συγκρίνουν την οικονομική απόδοση των ΜΜΕ σε διεθνές επίπεδο με βάση σύγκρισης όμοιων στοιχείων.

Επιπλέον, οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και πόρους λόγω του ότι δεν θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν δικά τους πρότυπα.

Από την άλλη μεριά, όμως, ένα σημαντικό κόστος θα προκύψει από την εφαρμογή των νέων προτύπων που αφορά στην απαιτούμενη γενική αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων και για το οποίο θα πρέπει να είναι έτοιμες τόσο οι επιχειρήσεις αλλά και τα διάφορα κράτη που θα υιοθετήσουν το νέο πρότυπο.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) ορίζει ότι η εφαρμογή του προτύπου είναι προαιρετική. Παρόλα αυτά μία σημαντική πρόκληση που θα κλιθούν να αντιμετωπίσουν πολλές χώρες – ανάμεσά τους και η Ελλάδα -είναι αν θα προχωρήσει στην εφαρμογή τους και αν αυτή θα γίνει υποχρεωτικά ή προαιρετικά. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να οριστεί ένα σχετικό θεσμικό πλαίσιο.

Όσον αφορά τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομαλή της διενέργεια, απαιτείται συνεχής, εμπειριστατωμένη ενημέρωση, λεπτομερής ανάλυση των επιπτώσεων, ολοκληρωμένο και τεκμηριωμένο σχέδιο μετάβασης και τέλος εφαρμογή του σχεδίου αυτού.

Συμπερασματικά, η επιτυχής εισαγωγή των νέων προτύπων στις μικρομεσαίες εταιρίες απαιτεί την αξιοποίηση των εμπειριών των εισηγμένων εταιριών, την δυναμική στρατηγική εκσυγχρονισμού και ανάπτυξη μέσω των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ και την υιοθέτηση στρατηγικών στόχων: εμφάνιση πολύ καλών Ισολογισμών, Αποτελεσμάτων Χρήσης, Δεικτών και Ταμειακών Ροών. Παράλληλα, σημαντικό θέμα προς αντιμετώπιση είναι και η εξασφάλιση της απαιτούμενης γνώσης από τον λογιστικό κόσμο της Ελλάδας και από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, με σκοπό τη γρήγορη και απρόσκοπτη υιοθέτηση των νέων προτύπων.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

1. Αληφαντής Γ., (2002), *Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
2. Αληφαντής Γ., (2003), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Τόμοι Α & Β, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
3. Βαζακίδης Α., Σταυρόπουλος Α., Χατζής Α., (2005), *Λογιστικό Σχέδιο – Μηχανογράφηση Λογιστηρίου*, Θεσσαλονίκη
4. Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007*, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα
5. Grand Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Τόμοι Α, Β, Γ, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα
6. Γεωργίου Α., (2003), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη
7. Γρηγοράκος Θ., (2001), *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική)*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
8. Ευθύμογλου Π., (2001), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς
9. Ιγνατιάδης Α., (2000), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Τεύχη Ι & ΙΙ, Ιδιωτική Έκδοση, Θεσσαλονίκη
10. Καραγιώργος Θ., Παπαδόπουλος Δ., (2003), *Χρηματοοικονομική Λογιστική: Θεωρητική Διερεύνηση στα Πλαίσια της Ελληνικής Πραγματικότητας*, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
11. Καραγιώργος Θ., Παπαδόπουλος Δ., (2003), *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
12. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη*, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
13. Κουκούλης Δ., Στεφάνου Κ., (2004), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Γκιούρδας, Αθήνα
14. Λεοντάρης Μ., (2004), *Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
15. Μυλωνάς Δ., (2006), *Δυνατότητες Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα*, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
16. Ντιμέρης Λ., Καλαμαράς Ν., (2001), *Γενική Λογιστική – Θεωρία και Εφαρμογή*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

17. Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., (2002), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*, Εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα
18. Ράφτης Τ., (1979), *Μακροοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
19. Σταυρόπουλος Α., Βαζακίδης Α., Τσόπογλου Σ., (2004), *Χρηματοοικονομική Λογιστική και Λογιστικό Σχέδιο*, Θεσσαλονίκη
20. Τσακλάγκανος Α., (2001), *Χρηματοοικονομική Λογιστική I & II*, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
21. Τσακλάγκανος Α., (2006), *Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη
22. Φίλιος Β., (2003), *Διεθνής Λογιστική - Τα Πλαίσια της*, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα
23. Φίλιος Ι., (2003), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
24. Χρυσοκέρης Ι., (1996), *Αρχές Γενικής Λογιστικής*, Τόμος Α, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα
25. Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), (2007), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και Διερμηνειών την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

#### Ξένη

1. Anthony R., Hawkins D., Merchant K., (2004), *Accounting - Text and Cases*, 11<sup>th</sup> Edition, Mc Graw Hill
2. Baley G., Wild K., (2000), *International Accounting Standards: A Guide to Preparing Accounts*, Delloite & Touche, London
3. Chorafas D., (2000), *Reliable Financial Reporting and Internal Control*, John Willey & Sons, Inc, USA
4. Gernon H., Meek G, Mueller G., (2001), *Accounting: An international perspective*, Irwin/McGraw-Hill, Boston
5. Garrison R., Noreen E., Brewer P., (2006), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Irwin, New York

#### Ελληνική Αρθρογραφία

1. Αλαμάνος Χ., (2002), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», *Περιοδικό Οικονομικός Ταχυδρόμος* (13/07/2002)
2. Αλεξιάκης Κ., (2003), «Οφέλη από την Υιοθέτηση των ΔΛΠ.», *euro2day/38750*
3. Γκίνογλου Δ., (2004), «Διαφορές Ανάμεσα στην Ελληνική Νομοθεσία και στα ΔΛΠ.», *Περιοδικό Έψιλον*, Τεύχος 125
4. IASB, (2004), «Τι Άλλαξε με το Νέο Λογιστικό Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» (13/04/2004)
5. Φίλος Γ., (2001), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία», *Περιοδικό Λογιστής*, (Απρίλιος 2001)
6. Φίλος Γ., (2003) «Τα Δέκα Πλέον Συνήθη Σφάλματα στην Εφαρμογή των ΔΛΠ.», *Περιοδικό Λογιστής* (Ιανουάριος 2003)
7. Φλώρου Α., (2004), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Πράξη», *Περιοδικό Account*, Τεύχος 355
8. CESR, (2003), «Προσχέδιο για τη Διαδικασία Μετάβασης σε ΔΛΠ.», *euro2day/articles/38538* (7/10/2003)
9. CESR, (2003), «Τέσσερα Βήματα για την Υιοθέτηση των ΔΛΠ.», *euro2day/articles/43878* (30/12/2003)

#### Ξένη Αρθρογραφία

1. Athianos S, Vazakides A., Dritsakis N., (2006) “How the adoption of international accounting standards affects financial statements: The case of early adoption by Greek listed companies”, *International Review of Applied Economic Research*, Vol. 1, No. 2, pp. 205 – 220
2. Athianos S, Vazakides A., Dritsakis N., (2005) Financial Statement Effects of Adopting International Accounting of Greece, *Presented at the 4nd Conference of the Hellenic Finance a Association*, Piraeus, Greece
3. Barth M.E., Landsman W.R., Lang, W.R., (2001), “International Accounting Standards and Accounting Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 29, 54-68
4. Cunico S., (2004), “Smaller Business Rev.up for IFRS”, *Australian CPA*, August Vol.74 (7) p.p. 80-83
5. Goodwin J. and Ahmed K., (2006), “The impact of international financial reporting standards: does size matter?”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.21 (5), p.p.460-475
6. IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities”, February 2007

7. IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities - Basis for Conclusions”, February 2007
8. IASB, (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities- Draft Implementation Guidance - Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist”, February 2007
9. Jacob A.R. and Madu N.C., “Are we approaching a universal accounting language in five years?”, *Foresight*, Vol.6 (6) p.p. 356-363

#### Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις

1. <http://www.iasb.org>
2. <http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/About++the+IASB.htm>
3. <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Technical+Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards.htm>
4. <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries-+English.htm>
5. <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>
6. <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Exposure+Drafts+for+Small+and+Medium-sized+Entities/Exposure+Drafts+for+Small+and+Medium-sized+Entities.htm>
7. <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>
8. <http://www.taxheaven.gr/bibliothiki/egls.shtml>
9. <http://www.taxheaven.gr/dlp/dlp.shtml>
10. <http://www.taxheaven.gr/dlp/IFRS%20NEWSLETTER%20april%202007.pdf>
11. [http://www.taxheaven.gr/dlp/dlp\\_arthro5.pdf](http://www.taxheaven.gr/dlp/dlp_arthro5.pdf)