

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ Δ.ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



**Οι ετήσιες δημοσιοποιημένες οικονομικές
καταστάσεις στις επιχειρήσεις.**



Πτυχιακή Εργασία των

Μπαρμπέρη Ευτυχία και Λαμπροπούλου Αικατερίνη

Εποπτεύων Καθηγητής: Αδαμόπουλος Νικόλαος

ΠΑΤΡΑ – ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2014

Περίληψη

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες μέσα από τις οποίες απεικονίζεται η εικόνα της οικονομικής μονάδας αναφορικά με την οικονομική θέση της και την επίδοση της. Στην παρούσα εργασία, η οποία αποτελεί μια βιβλιογραφική έρευνα ανάμεσα σε ελληνική και ξένη βιβλιογραφία, γίνεται μια προσπάθεια να αποδοθεί συνοπτικά η παρουσίαση των οικονομικών δεδομένων που παρουσιάζει μια επιχείρηση, (καθότι υποχρεούται από τον νόμο να δημοσιοποιήσει αυτά τα στοιχεία), και να γίνει μια σύγκριση ανάμεσα στα Ελληνικά και τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα. Επίσης δίδεται ένα παράδειγμα Παρουσίασης του Ισολογισμού επιχείρησης και ένα παράδειγμα Εφαρμογής και των δύο προτύπων (ΕΛΠ-ΔΛΠ) σε οικονομικά στοιχεία επιχείρησης. Σε ειδικότερη ανάλυση παρατηρούνται οι έννοιες Ισολογισμός, Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων, Πίνακας Διάθεσης Κερδών, Ταμειακές Ροές, που είναι και στην ουσία τα περιεχόμενα των δημοσιοποιημένων λογιστικών καταστάσεων.

Abstract

The financial statements are those through which the image of the entity is depicted regarding its financial position and performance. In the present work, which constitutes a literature survey of Greek and foreign bibliography, an attempt is made to summarize presentation of economic data of a business (because it is required to disclose such information by law), and enable a comparison between Greek and International accounting standards. Furthermore, what is provided is an example of the presentation of its balance sheet business and an example of implementation of both standards (IAS - GAAP) according to financial firm data. In a more specific analysis, what is observed are the concepts of Balance Sheet, Income Statement, Distribution of Earnings, Cash Flow, which is to do with the contents of the published accounts.

Ευχαριστίες

Η ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας υλοποιήθηκε με την υποστήριξη ενός αριθμού ανθρώπων στους οποίους θα θέλαμε να εκφράσουμε τις θερμότερες ευχαριστίες μας.

Πρώτα από όλα θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους γονείς μας που μας στήριξαν όλα αυτά τα χρόνια (συναισθηματικά και οικονομικά) και μας βοήθησαν να γίνει ένα όνειρο μας πραγματικότητα, οι οποίοι ήταν και είναι πάντα δίπλα μας με τη συνεχή τους συμπαράσταση, αγάπη και κατανόηση.

Δεύτερον, οφείλουμε τις θερμές μας ευχαριστίες στους αγαπητούς καθηγητές μας για την καθοδήγηση και την υποστήριξη τους καθ' όλη τη διάρκεια της φοίτησής μας στο τμήμα καθώς και στη διεκπεραίωση της παρούσας πτυχιακής.

Και τέλος, οφείλουμε ένα μεγάλο ευχαριστώ στους ανθρώπους από το στενό περιβάλλον μας που μας βοήθησαν με ιδέες τους και έθεσαν ένα μικρό λιθαράκι τους.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	ii
<i>Ευχαριστίες</i>	iii
Πίνακας Περιεχομένων.....	iv
Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο πρώτο:Τι είναι οι οικονομικές καταστάσεις.....	7
1.1. Τι είναι	7
1.2. Ποιος καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις	11
1.3. Πότε καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.....	12
1.4. Ετήσιοι λογαριασμοί.....	13
1.5. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων	14
1.5.1. Ο υπολογισμός ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων	15
1.6. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων	16
1.7. Τα οικονομικά πρότυπα των οικονομικών καταστάσεων	18
1.8. Η επίδραση οικονομικών προτύπων των οικονομικών καταστάσεων	18
1.9. Νομοθετικά τα οικονομικά στοιχεία στην Ελλάδα.....	20
Κεφάλαιο δεύτερο: Τι περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις.....	23
2.1. Γενικά	23
2.2. Ισολογισμός (Balance Sheet).....	24
2.2.1. Η Έννοια του Ισολογισμού.....	24
2.2.2. Λόγοι Εφαρμογής – Αναγκαιότητα Κατάρτισης Ισολογισμών.....	26
2.2.3. Η Κατάρτιση του Ισολογισμού.....	30
2.2.3.1. Χρόνος Περάτωσης Πράξεων Ισολογισμού και ονομασία των <i>Ισολογισμών</i>	31
2.2.4. Χαρακτηριστικά Ισολογισμού	34
2.2.5. Γενική Εκμετάλλευση.....	37
2.2.6. Λογαριασμοί Ενεργητικού και Παθητικού στον Ισολογισμό	42
2.2.6.1. Η Οικονομική Όψη του Ισολογισμού.....	49
2.3. Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων (Income Statement)	50
2.3.1. Ανάλυση λογαριασμών του λ. Αποτελεσμάτων χρήσεως.....	53
2.3.1.1. 80.01- Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.....	53
2.3.1.2. 81- Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.....	54
2.3.1.3. 82- Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων.....	55
2.3.1.4. 83 -Προβλέψεις για έκτατους κινδύνους.....	55
2.3.1.5. 84- Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	55
2.3.1.6. 85- Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος...56	
2.3.1.7. 88 -Αποτελέσματα προς διάθεση.....	56
2.4. Πίνακας διάθεσης κερδών (Profit Distribution Table)	56
2.4.1. Γενικά	56
2.4.2. Νομοθεσία Σχετικά με την Διάθεση Κερδών Ανώνυμης Εταιρείας	60
2.4.3. Πίνακας Διάθεσης Κερδών και Κατάσταση Ταμειακών Ροών	62
2.4.3.1. Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές δραστηριότητες και η χρησιμότητά τους	62
2.4.3.1. Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές δραστηριότητες και η χρησιμότητά τους	66
2.5. Προσάρτημα (Notes to the Financial Statement)	73
Κεφάλαιο Τρίτο : Διεθνή πρότυπα	75
3.1. Γενικά	75

3.2. Τι ορίζονται ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	79
3.3. Κύρια όργανα των ΔΛΠ.	82
3.4. Εκπόνηση και Έκδοση των ΔΛΠ.	84
3.5. Οι λόγοι έκδοσης των ΔΛΠ – Αναγκαιότητα.....	85
3. 6. Λειτουργία και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Επιχειρήσεις.....	88
3.7. Σχολιασμός επί της Εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και Οφέλη που Προκύπτουν για τις Επιχειρήσεις.....	92
3.8. Πρότυπα βάση του κανονισμού 1606/2002 της ΕΕ.	94
3.8.1. Προϋποθέσεις που απαιτούνται για την υιοθέτηση των ΔΛΠ.....	96
3.8.2. Ποιες Οικονομικές μονάδες και από πότε εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.	97
3.9. ΔΛΠ σε ισχύ	97
3.10. Ελληνική Νομοθεσία σχετική με την εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών προτύπων	101
3.11. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	103
3.11.1. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής	105
3.11.2. Γενικές Αρχές Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων.....	106
3.11.3. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.	107
3.11.4. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων	108
3.12. Σύνδεση ΔΛΠ και Τήρηση Βιβλίων στις Επιχειρήσεις	109
3.12.1. Ιστορική Αναδρομή στην Τήρηση Βιβλίων Εταιρειών που Εφαρμόζουν ΔΛΠ.....	112
3.13. Γνωστοποίηση της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ.....	117
3.14. Παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.	118
3.15. Εξατομίκευση οικονομικών καταστάσεων και επιμέρους στοιχείων τους.	119
3.15.1. Εξατομίκευση κάθε στοιχείου	119
3.16. Βασικές αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ.....	120
3.17. Εντοπισμός βασικών διαφορών ΕΛΠ – ΔΛΠ	121
3.18. Μετατροπή Οικονομικών Καταστάσεων με ΕΛΠ	125
3.19. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	130
Κεφάλαιο τέταρτο: Παράδειγμα Ανάλυσης Ισολογισμών Ετών 2009, 2010 και 2011 για Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Ε.	132
4.1. Ιστορικό Λειτουργίας και Προϊόντα Παραγωγής Νίκας Α.Ε.	132
4.2. Ανάλυση Στοιχείων Ισολογισμού Επιχείρησης ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε.....	135
Κεφάλαιο πέμπτο: Παραδείγματα Εφαρμογής ΔΛΠ.....	141
5.1. Παράδειγμα Λογιστικής αντιμετώπισης εξόδων κτήσης ακινήτων με ΔΛΠ και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	141
Συμπεράσματα	143
Βιβλιογραφία	147

Εισαγωγή

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν το τελικό προϊόν της λογιστικής παραγωγικής διαδικασίας, το οποίο διεξάγεται με βάση τις αρχές της λογιστικής, με άλλα λόγια τους κανόνες, τις συνήθειες και τις διαδικασίες που αποτελούν τη λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο.

Η ανάγκη κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων διεξάγεται για την καλύτερη απεικόνιση της επιχείρησης και τις πληροφορίες που μας δίνουν σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, τις υποχρεώσεις της, τα έσοδα και τα έξοδα και τις ταμειακές ροές αυτής.

Η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί ένα αξιοσημείο εργαλείο της επιχείρησης γιατί μέσα από αυτό βλέπουμε την πορεία την επιχείρησης βραχυπρόθεσμα και μακροχρόνια και κατά πόσο πλησιάζει τους στόχους της και τη διαχείριση των πόρων όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα. Επιπλέον μέσα από την ανάλυση τους οι ενδιαφερόμενοι (επενδυτές, πελάτες, υπάλληλοι, διοίκηση επιχειρήσεως, κλπ.) ενημερώνονται για την πορεία της επιχείρησης και τυχόν επενδύσεις σε αυτές.

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις κάθε χρόνο και έτσι έχουμε μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα αυτών με βάση τα Ελληνικά και τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα. Μας δίνεται η δυνατότητα να δούμε πως λειτουργούν και εφαρμόζονται και διαφορές ανάμεσα στα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας θα αναφερθούμε για το τι είναι οι οικονομικές καταστάσεις, ποιος τις καταρτίζει, κάθε πότε, ποιος ο σκοπός αυτών, ποιοι οι ετήσιοι λογαριασμοί που τις αποτελούν, στην ποιότητα και τον έλεγχο αυτών, ποια είναι τα οικονομικά πρότυπα και η επίδρασή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Και τέλος τα νομοθετικά στοιχεία στην Ελλάδα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας θα κάνουμε αναφορά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, Πίνακας Διάθεσης Κερδών και Προσάρτημα) και την ανάλυση αυτών, τα χαρακτηριστικά τους, ποιος είναι ο σκοπός τους, που χρησιμοποιούνται, γιατί είναι σημαντική η ανάρτησή τους και κάθε πότε γίνεται η δημοσιοποίησή τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα επικεντρωθούμε στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, την εκπόνηση και έκδοση αυτών, στη λειτουργία και την εφαρμογή των ΔΛΠ και ποιος ο λόγος εφαρμογής. Επιπλέον θα εξετάσουμε την Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το σκοπό τους. Επίσης θα δούμε τις βασικές διαφορές των ΕΛΠ με τα ΔΛΠ και ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Στο τέταρτο κεφάλαιο θα δούμε ένα παράδειγμα Παρουσίασης Ισολογισμού μιας επιχείρησης και στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάσουμε παραδείγματα Εφαρμογής και των δύο προτύπων (ΕΛΠ- ΔΛΠ) σε οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης.

Κεφάλαιο πρώτο:Τι είναι οι οικονομικές καταστάσεις

1.1. Τι είναι

Στην διεθνή βιβλιογραφία οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται με την ονομασία «Financial Statements». Οι οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες μέσα από τις οποίες απεικονίζεται η εικόνα της οικονομικής μονάδας αναφορικά με την οικονομική θέση της και την επίδοση της, σε επίπεδο βραχυχρόνιο αλλά και μακροχρόνιο, και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή. Στην επισκόπηση της οικονομικής μονάδας παρουσιάζονται στοιχεία που αφορούν :

- Την διάρθρωση της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης
- Την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και
- Τα οικονομικά αποτελέσματα σε δεδομένη εταιρική χρήση, συνήθως ετήσια.¹

Το σύνολο των στοιχείων, που προαναφέρθηκαν, απεικονίζονται και συγκρίνονται με τα αντίστοιχα μεγέθη της προηγούμενης χρήσης. Οι οικονομικές καταστάσεις, επομένως οι οποίες παρέχουν μια στιγμιαία εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, δεδομένης χρονικής στιγμής και έχουν σαν σκοπό να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές αυτής που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.² Η δυνατότητα που παρέχουν στους χρήστες, με το να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης είναι το δυναμικό στοιχείο το οποίο χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Άρα μπορούμε να εξάγουμε συμπεράσματα για την εξέλιξη της επιχείρησης και την δυναμική που εμφανίζει με την σύγκριση των δύο χρήσεων.

Επίσης οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύτηκαν. Οι οικονομικές καταστάσεις για να επιτύχουν το σκοπό αυτό παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

¹ Παπιάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα , 2004

² Γρηγοράκος Θ., 2008, Ανάλυση της ερμηνείας του ελληνικού λογιστικού σχεδίου, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα

- Τα περιουσιακά στοιχεία
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια
- Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένου των κερδών και των ζημιών
- Άλλες μεταβολές ιδίων κεφαλαίων
- Τις ταμειακές ροές.³

Αυτές οι πληροφορίες με παράλληλες πληροφορίες του Προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της εταιρείας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων στοιχείων⁴.

Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στις ανώνυμες εταιρείες υπάρχει περιορισμός, από το εμπορικό δίκαιο, αναφορικά με την υποχρέωση να συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις από τις ίδιες. Αντιθέτως από το εμπορικό δίκαιο, το φορολογικό δίκαιο είναι εκείνο που επιβάλλει στο σύνολο των επιχειρήσεων να συντάσσουν ισολογισμούς. Οι επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων έχουν και την υποχρέωση να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας⁵ και λόγω του κύκλου εργασιών που υπερβαίνει ορισμένο ποσό.⁶

Ο αριθμός των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων που ετοιμάζουν οι εταιρείες είναι μεγάλος. Καταρχάς, οι χρήστες οι οποίοι παρουσιάζουν άμεσο ενδιαφέρον για τις οικονομικές καταστάσεις προέρχονται από το εσωτερικό της εταιρείας. Οι επόμενοι ενδιαφερόμενοι χρήστες είναι από το εξωτερικό περιβάλλον.

³ Αδαμίδα Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις επιστημονικών βιβλίων και περιοδικών University Studio Press.

⁴ Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.1 /ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2002, Αθήνα

⁵ Βιβλία Διπλογραφικής Μεθόδου.

⁶ Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.1 /ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2002, Αθήνα

Οι σημαντικότερες ομάδες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίστηκαν και καταγράφηκαν για πρώτη φορά το 1999. Τη συγκεκριμένη χρονιά έγινε δημοσίευση μιας κατάστασης αρχών που πρέπει να διέπουν και διαμορφώνουν την οικονομική επιβολή εκθέσεων, η δημοσίευση αυτή πραγματοποιήθηκε έπειτα από τρία χρόνια δημόσιας συζήτησης αναφορικά με την σημασία και τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Στην διεθνή ορολογία αναφέρονται ως Statement of Principles for Financial Reporting. Η κατάσταση αυτή των αρχών δημοσιεύτηκε από το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC)⁷.

Οι *εσωτερικοί χρήστες* είναι τα άτομα από το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης. Δηλαδή είναι τα εξής μέλη της εταιρείας:

1. Οι ιδιοκτήτες και οι διευθυντές της επιχείρησης. Με τη χρήση των λογιστικών καταστάσεων παίρνουν αποφάσεις για την επιθυμητή λειτουργία της επιχείρησης.
2. Οι μάνατζερ της επιχείρησης, είναι εκείνοι που έχουν αρμοδιότητα την ενημέρωση των εσωτερικών χρηστών (διοικητικού συμβουλίου και μετόχων). Μέσα από αυτές τις εκθέσεις κάνουν γνωστό το πώς διαχειρίστηκαν του πόρους της εταιρείας και εμφανίζουν την οικονομική της κατάσταση στο τέλος της κάθε χρήσης της.
3. Οι υπάλληλοι, χρησιμοποιούν της οικονομικές καταστάσεις για την καλύτερη εντόπιση και αξιολόγηση μελλοντικών ευκαιριών απασχόλησης. Σε αρκετές περιπτώσεις κάνουν χρήση των μελλοντικών ευκαιριών με την διοίκηση της επιχείρησης για διαπραγματεύσεις.

Από την άλλη μεριά οι *εξωτερικοί χρήστες* είναι άτομα που βρίσκονται έξω από το περιβάλλον της επιχείρησης. Όπως είναι:

1. Οι Επενδυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν στους επενδυτές τις απαραίτητες πληροφορίες για την πορεία της επένδυσης τους καθώς και την οικονομική κατάσταση της εταιρείας για την παρουσίαση της παρούσας στιγμής.

⁷ Τον Απρίλιο του 2001 το διαδέχθηκε η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (IASB), η οποία είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη, την προώθηση και την εφαρμογή των ΔΛΠ.

2. Οι Πιθανοί επενδυτές. Βάση των οικονομικών καταστάσεων αξιολογούν και αποφασίζουν για μια πιθανή επένδυση σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση.
3. Οι Δανειστές. Είναι οι χρήστες που μέσω των οικονομικών καταστάσεων έχουν τη δυνατότητα να ελέγξουν αν η επιχείρηση μπορεί να εκπληρώσει τις εκκρεμότητες της προς τους ίδιους.
4. Οι Πιστωτές. Οι συγκεκριμένοι χρήστες θέλουν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης να έχουν σταθερά στοιχεία. Μέσα από αυτές διενεργούν κάποιο έλεγχο και συγκρίνουν την τρέχουσα και την μελλοντική ταμειακή ροή παράλληλα με τη σύγκριση της αποδοτικότητας, τρέχουσας και μελλοντικής.
5. Οι Πελάτες. Οι πελάτες ενδιαφέρονται για την βραχυχρόνια και την μακροχρόνια σταθερότητα της επιχείρησης και σημαντικότερα για την παροχή των προϊόντων και των υπηρεσιών υψηλής ποιότητας.
6. Η Κυβέρνηση. Οι διάφορες οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τις εκάστοτε εταιρείες, βασίζονται στις καθημερινές αποδόσεις όλων των επιχειρήσεων. Εν συνεχεία , για να μπορέσει μια κυβέρνηση να αξιολογήσει τις μελλοντικές αποδόσεις δημιουργεί διάφορα οικονομικά μοντέλα. Για τη δημιουργία αυτών των κατάλληλων μοντέλων παίρνουν σαν βάση τις τρέχουσες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπλέον , μέσα από αυτή τη μελέτη των οικονομικών καταστάσεων αποφασίζονται θέματα σχετικά με την επιβολή φόρων και δασμών των επιχειρήσεων.⁸

Είναι αποδεκτό ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται πρώτιστα για την πληροφόρηση των μετόχων και των πιστωτών, δηλαδή των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την χρηματοοικονομική της θέση (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και απόδοση αυτών), για την παρούσα και μέλλουσα κερδοφόρο ικανότητά της και γενικά για την ικανότητα της επιχείρησης για επιβίωση και προσαρμογή στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον. Επειδή οι δημοσιευόμενες

⁸ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

οικονομικές καταστάσεις στοχεύουν κυρίως την πληροφόρηση των χρηματοδοτών της επιχείρησης και περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι καταστάσεις αυτές ονομάζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η λογιστική που ασχολείται με την κατάρτιση αυτών λέγεται χρηματοοικονομική λογιστική.⁹

Στην χώρα μας, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθιερώθηκε να αποκαλούνται οικονομικές καταστάσεις. Είχε καθιερωθεί να αναφέρονται με τον όρο «Ισολογισμός» στον οποίο συμπεριλαμβάνονταν οι καταστάσεις που τον συνόδευαν (αποτελέσματα χρήσεως και διάθεσης κερδών). Το Ε.Γ.Λ.Σ. ονομάζει τις καταστάσεις αυτές οικονομικές καταστάσεις και επεξηγεί ότι : «είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας. Στο προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους».¹⁰

1.2. Ποιος καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις

Υπεύθυνος για την κατάρτιση και την παρουσίαση, φυσικά, των οικονομικών καταστάσεων είναι το Διοικητικό Συμβούλιο και /ή άλλο διοικούν όργανο.

Οι οικονομικές καταστάσεις στην χώρα μας συντάσσονται κατά την επίβλεψη του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας. Δεν έχει οριστεί από τον νόμο ότι το Δ.Σ. πρέπει να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Επειδή το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι το Δ.Σ., υποχρεούται να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο είναι υπόχρεο για τη διοίκηση και την διαχείριση της εταιρικής περιουσίας. Η σύνταξη, επομένως, των οικονομικών καταστάσεων εμπίπτει στις διαχειριστικές

⁹ Αδαμίδα Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις επιστημονικών βιβλίων και περιοδικών University Studio Press.

¹⁰ Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.1 /ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2002, Αθήνα

υποχρεώσεις του Δ.Σ. Όπως είναι κατανοητό, το Λογιστήριο της εταιρείας καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις κατ' εντολή του Δ.Σ.¹¹

1.3. Πότε καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις

Η χρησιμότητα όμως αυτών μειώνεται αν δεν είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία έκδοσης του ισολογισμού. Η επιχείρηση θα πρέπει να είναι σε θέση να εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις της μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνήθεις παράγοντας, όπως η πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, δεν είναι επαρκείς λόγοι για αδυναμία έγκαιρης πληροφόρησης. Τα χρονικά όρια, πιο συγκεκριμένα καθορίζονται από τη νομοθεσία και πολλές φορές από κανονισμούς λειτουργίας της αγοράς.

Τις οικονομικές καταστάσεις υποχρεούται το Δ.Σ. να τις καταρτίσει μέσα στην χρονική περίοδο που ορίζει το άρθρο 17§ 8 του ΚΒΣ. Ο νόμος 2190/1920 του άρθρου 41 ορίζει ότι ο ισολογισμός θα πρέπει να καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσεως. Ο νόμος δεν εννοεί ότι το Δ.Σ. έχει την υποχρέωση να περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού ακριβώς στη λήξη της εταιρικής χρήσεως, γιατί αυτό όπως μπορεί να φανταστεί και ο καθένας στις περισσότερες περιπτώσεις είναι αδύνατο τεχνικά. Για την ολοκλήρωση της κατάρτισης του ισολογισμού απαιτείται ένα χρονικό διάστημα από τη λήξη χρήσεως το οποίο ποικίλει ανάλογα με το μέγεθος και την οργάνωση της εταιρείας (διενέργεια απογραφών, κλπ).¹²

Ο νόμος δεν καθορίζει ακριβώς τη χρονική στιγμή ,την οποία οφείλει να περατώσει για την κατάρτιση του ισολογισμού, το Δ.Σ.. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 Ν. 2190/1920 που ορίζει ότι «**η γενική συνέλευσις συνέρχεται υποχρεωτικώς εν τη έδρα της εταιρίας τουλάχιστον άπαξ καθ' εταιρικήν χρήσιν και εντός έξι το πολύ μηνών από της λήξεως της χρήσεως ταύτης**»¹³ και σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 43 α § 3 περ. γ' που ορίζει ότι η έκθεση διαχείρισεως του Δ.Σ. προς την τακτική γενική συνέλευση πρέπει να έχει τεθεί υπόψη των ελεγκτών για επαλήθευση αυτής με τις σχετικές οικονομικές

¹¹ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

¹² Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.1 /ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2002, Αθήνα

¹³ Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.1 /ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, 2002, Αθήνα

καταστάσεις τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από τη γενική συνέλευση. Έτσι προκύπτει ότι ανώτατο χρονικό όριο περατώσεως της καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων είναι πέντε μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

Όπως είναι κατανοητό, ο ισολογισμός πρέπει να καταρτίζεται εγκαίρως, έτσι ώστε οι ελεγκτές να έχουν τον χρόνο που χρειάζονται για τη διαδικασία του ελέγχου και τη σύνταξη της εκθέσεώς τους και να υπολείπεται ακόμα χρόνος είκοσι ημερών τουλάχιστον πριν τη γενική συνέλευση για τη δημοσίευση του ισολογισμού, της εκθέσεως των ελεγκτών και την υποβολή αυτών στη συνέχεια στη Διεύθυνση Ανώνυμων Εταιρειών του Υπουργείου Εμπορίας ή στον αρμόδιο Νομάρχη.¹⁴

Το καταστατικό της εταιρείας είναι δυνατό να καθορίζει τη χρονική περίοδο να είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει από το νόμο, μέσα στην οποία το Δ.Σ. είναι υποχρεωμένο να καταρτίζει τον ισολογισμό.

Στην περίπτωση που το Δ.Σ. δεν καταρτίσει έγκαιρα τον ισολογισμό, υποκύπτει στο αδίκημα του άρθρου 57 εδ. α' του Ν. 2190.1920.

1.4. Ετήσιοι λογαριασμοί

Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 έχουν την ονομασία «Ετήσιοι Λογαριασμοί». Οι Ετήσιοι Λογαριασμοί μιας επιχείρησης απαρτίζονται από τα ακόλουθα τέσσερα έγγραφα. Παρόλο που το κάθε ένα από αυτά τα έγγραφα έχει διαφορετικό σκοπό, αποτελούν ενιαίο και αδιαίρετο σύνολο. Οι ετήσιοι λογαριασμοί είναι οι εξής:

- Ο Ισολογισμός.
- Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και
- Το Προσάρτημα.¹⁵

¹⁴ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

¹⁵ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

1.5. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων

Ο ορισμός της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων είναι δύσκολος. Πολλοί πιστεύουν ότι η ποιότητα έχει σχέση με την εξαγωγή συμπερασμάτων. Τα συμπεράσματα αυτά αφορούν εάν τα κέρδη που παρουσιάζει η επιχείρηση από τις οικονομικές καταστάσεις αποτελούν σωστή βάση για τους επίδοξους επενδυτές ή ισχύει το αντίθετο και η εταιρεία αποκρύπτει τα στοιχεία τα οποία θα επηρέαζαν σημαντικά την οικονομική της κατάσταση.¹⁶

Η πραγματική πάντως εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης κάποια στιγμή στο μέλλον είτε εξαιτίας πιέσεων είτε λόγω πτώχευσης αποκαλύπτεται. Αυτό θα συμβεί λόγω της μη δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τις ίδιες τεχνικές χειραγώγησης. Διεθνώς οι πολιτικές παραποίησης είναι γνωστές ως earnings management ή διαχείριση κερδών.

Οι ορισμοί για την έννοια της διαχείρισης των κερδών είναι πολλοί. Το σύνολο των ορισμών που έχουν χρησιμοποιηθεί για την έννοια της διαχείρισης των κερδών έχει ως κοινό σημείο την παραποίηση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης, εξυπηρετώντας με τον καλύτερο τρόπο τα συμφέροντα της. Οι επιλογές της λογιστικής μεθόδου που έχει μια επιχείρηση στην διάθεση της, στηρίζονται στην ύπαρξη ευελιξίας και αδυναμιών των λογιστικών κανόνων. Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά του ορισμού που διαπιστώθηκε από τους Mulford και Comisky το 1996.

«Η διαχείριση των κερδών είναι η ενεργή χειραγώγηση των λογιστικών αποτελεσμάτων, με σκοπό τη δημιουργία διαφορετικής εντύπωσης από την πραγματική για την επίδοση της επιχείρησης.»¹⁷

Η ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί από κανέναν ως κάτι σίγουρο και δεδομένο, από την άλλη πλευρά όμως συμπεριλαμβάνει και στοιχεία υποκειμενικότητας. Το γεγονός στο οποίο οφείλονται τα στοιχεία της υποκειμενικότητας είναι η λογιστική, η οποία είναι μια επιστήμη περισσότερο κοινωνική με διάφορες ερμηνείες και δεν περιορίζεται μέσα στην αυστηρότητα των κανόνων και των μαθηματικών. Ο λόγος ύπαρξης της

¹⁶ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

¹⁷ Mulford C., Comiskey E., <<Financial Warnings>>, New York, John Wiley & Sons, 1996

διαχείρισης των κερδών είναι οι διαφορετικές ερμηνείες από τα μέλη της επιχείρησης.¹⁸ Οι λόγοι εμφάνισης του φαινόμενου της διαχείρισης των κερδών είναι συνοπτικά οι ακόλουθοι :

- Άντληση κεφαλαίων.
- Αποφυγή δημοσιοποίησης ζημιών και
- Μείωση του φόρου εισοδήματος.

1.5.1. Ο υπολογισμός ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων

Για να μπορέσει, κάποιος χρήστης των οικονομικών καταστάσεων, να εκτιμήσει την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων και ειδικά των οικονομικών μεγεθών που περιλαμβάνουν και αντικατοπτρίζουν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης είναι αρκετά δύσκολο. Για να μπορέσει να υπολογισθεί η ποιότητα γίνεται συνήθως χρήση πολλαπλών αριθμοδεικτών και χρήση διάφορων μοντέλων. Με τη μέθοδο των αριθμοδεικτών ο υπολογισμός δεν είναι μονοσήμαντος, δηλαδή αναφέρεται τόσο στις επιλογές της λογιστικής πρακτικής που θα ακολουθήσουν σε διάφορα θέματα, όσο και σε ιδιαιτερότητες της επιχείρησης, όπως του τομέα της δραστηριότητας της και του οικονομικού κλάδου στον οποίο ανήκει. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η ποιοτική λογιστική ορίζεται εκείνη που αντικατοπτρίζει σε μεγαλύτερο ποσοστό τα πραγματικά οικονομικά μεγέθη μιας επιχείρησης.¹⁹ Το πιο απαραίτητο και ταυτόχρονα το πιο χρήσιμο για ένα χρήστη οικονομικών καταστάσεων είναι η παρουσίαση ποιοτικών οικονομικών στοιχείων με κύρια χαρακτηριστικά την αντικειμενικότητα και την ουδετερότητα. Όταν γίνονται οι ρεαλιστικές εκτιμήσεις της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, μεγιστοποιείται η χρησιμότητα τους. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι περισσότερο χρήσιμες καθώς η εικόνα αυτών είναι πιο πιθανό να αντικατοπτρίζουν καταστάσεις που η επιχείρηση ενδέχεται να αντιμετωπίσει στο μέλλον. Επιπλέον ένα σημαντικό μέτρο της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων είναι το κατά πόσο οι συγκεκριμένες εκτιμήσεις ανταποκρίνονται σε

¹⁸ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

¹⁹ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Μπένου, Αθήνα, 2004

πραγματικά μελλοντικά γεγονότα. Μόνο οι αμερόληπτες εκτιμήσεις μπορούν να οδηγήσουν σε υψηλή ποιότητας λογιστική.

1.6. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί την επιθεώρηση αυτών. Το αποτέλεσμα του ελέγχου είναι η δημοσίευση μιας ανεξάρτητης άποψης. Στη δημοσίευση αυτή αναφέρονται στοιχεία για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι ή όχι ακριβείς, πλήρες και αντιπροσωπευτικές. Με τη διενέργεια των οικονομικών ελέγχων φαίνεται αν τα δεδομένα που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αντιπροσωπεύουν την πραγματική εικόνα της οικονομικής της θέσης και της απόδοσης της. Η διενέργεια των ελέγχων προσδίδει στα οικονομικά δεδομένα, που παρουσιάζουν τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης, την απαιτούμενη αξιοπιστία. Για να διασφαλισθεί η ύπαρξη ή όχι ποιότητας του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διενεργούνται οι οικονομικοί έλεγχοι και δίνεται στους χρήστες των καταστάσεων αυτών τα πιο χρήσιμα συμπεράσματα.²⁰

Ένας χρήστης οικονομικών καταστάσεων μόνο με την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι σε θέση να κρίνει για το εάν υπάρχουν παραποιημένες πληροφορίες. Για τον λόγο αυτό οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι βασισμένες σε αξιόπιστα και ακριβή οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης. Ενώ τις περισσότερες φορές τα δεδομένα που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις δίνουν την εντύπωση ότι χαρακτηρίζονται από περιεκτικότητα και είναι ικανοποιητικά, στην πραγματικότητα υποκρύπτουν πλήθος ανακρίβειών εσκεμμένων και μη. Ο κίνδυνος παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων με ανακρίβειες περιορίζεται από τους ελεγκτές. Οι ίδιοι είναι υπεύθυνοι για την εξασφάλιση της ποιότητας όλων των στοιχείων που δίνονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Οι δύο βασικοί λόγοι που παρουσιάζονται αλλοιωμένα και ψεύτικα τα στοιχεία από τις επιχείρησης είναι η σκόπιμη έλλειψη εντιμότητας στην

²⁰ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

παρουσίαση οικονομικών στοιχείων (παραποίηση, απάτη) και η ανεπάρκεια στοιχείων.²¹

Για την καταπολέμηση αυτών των προβλημάτων υπάρχουν δύο τύποι ελέγχου:

- **Εσωτερικός έλεγχος.** Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου έχει δημιουργηθεί για να σταματήσουν οι ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις. Μέσα από το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου διενεργούνται κάποιοι έλεγχοι που αποτελούν διαδικασίες και πολιτικές που εφαρμόζει ο εσωτερικός ελεγκτής²² της κάθε επιχείρησης. Στόχος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να περιφρουρήσει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης για να σταματήσει την οποία προσπάθεια απάτης διασφαλίζοντας την πληρότητα και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.
- **Εξωτερικός έλεγχος.** Η επιχείρηση σε τακτά χρονικά διαστήματα μισθώνει κάποιους εξωτερικούς ελεγκτές²³ για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της. Οι εξωτερικοί λογιστές πρέπει να πραγματοποιήσουν ελέγχους για να εξακριβώσουν εάν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και ειδικότερα οι καταγραφές των διαφόρων συναλλαγών είναι σύμφωνες με τις αρχές της λογιστικής και με τα λογιστικά πρότυπα που διέπουν την οικονομική υποβολή των εκθέσεων.

Η χρήση του εσωτερικού ελέγχου δεν αποκλείει τη χρήση του εξωτερικού ελέγχου και το αντίθετο, αυτό συμβαίνει γιατί οι δύο έννοιες δεν αποκλείουν η μία την άλλη. Ο συνδυασμός και των δύο ελέγχων (εσωτερικού και εξωτερικού) διασφαλίζει σε μια επιχείρηση αποτελεσματικό και ουσιαστικό έλεγχο.

²¹ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

²² Είναι στελέχη μιας επιχείρησης, ανεξάρτητοι από τις επιρροές των ελεγχόμενων, για αυτό υπάγονται απευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης.

²³ Είναι πρόσωπα που δεν εντάσσονται στο ανθρώπινο δυναμικό της ελεγχόμενης επιχείρησης, γι' αυτό ονομάζονται και ανεξάρτητοι ελεγκτές. Είναι αναγνωρισμένοι από το Κράτος και βασικό χαρακτηριστικό είναι η ειδική επιστημονική κατάρτιση που έχουν στην λογιστική.

1.7. Τα οικονομικά πρότυπα των οικονομικών καταστάσεων

Σε ότι έχει σχέση με την οικονομική υποβολή εκθέσεων αλλά και το σύνολο της λογιστικής, κατά τη διάρκεια των προηγούμενων ετών, υπήρχε ένα ραγδαίο μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Τα τελευταία χρόνια, έχει δημιουργηθεί μια ουσιαστική πρόοδος ως προς την καθιέρωση ενιαίων και αποδεκτών λογιστικών προτύπων από το σύνολο του οικονομικού κόσμου.²⁴

Τα διεθνή οικονομικά πρότυπα υποβολής εκθέσεων (IFRS) είναι πρότυπα που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις επιχειρήσεις, για να διασφαλιστεί η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η χρήση υψηλής ποιότητας λογιστικών είναι απαραίτητη, διότι με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η παράδοση αξιόπιστων πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η εισαγωγή και η εφαρμογή ενιαίου καθεστώτος λογιστικής τελικά διασφαλίζει την συγκρισιμότητα και την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από τις διάφορες επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.²⁵

Μέσα από έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία δώδεκα χρόνια έχουν μελετηθεί οι οικονομικές επιπτώσεις που δημιουργούνται από την επιβολή των διεθνών οικονομικών προτύπων στις εταιρείες και ειδικότερα σε εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα από την χρήση διαπιστώθηκε ότι είναι θετικά. Στην περίπτωση δε της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε ότι είναι πολύ καλύτερα από τους κανόνες και τα πρότυπα λογιστικής που συνήθιζαν να χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για την παροχή ποιοτικών οικονομικών στοιχείων.

1.8. Η επίδραση οικονομικών προτύπων των οικονομικών καταστάσεων

Από την πρώτη κιόλας στιγμή που μπήκαν σε εφαρμογή τα Διεθνή Οικονομικά Πρότυπα (IFRS), έχει δημιουργηθεί ένα μεγάλο ενδιαφέρον για τη

²⁴ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

²⁵ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki software & Publications, Αθήνα.

σχέση μεταξύ των λογιστικών προτύπων και της ποιότητας των πληροφοριών που αποκαλύπτονται από τις εταιρείες.²⁶

Σύμφωνα, λοιπόν με μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί, η απαίτηση για την υψηλή ποιότητα των λογιστικών προτύπων ήταν το κύριο όφελος από τη δημιουργία των ποιοτικών οικονομικών καταστάσεων. Όπως φαίνεται μέσα από την θεωρία η υποχρεωτική αλλά και η εθελοντική συμμόρφωση με τα πρότυπα έχουν το ίδιο αποτέλεσμα, το οποίο είναι η ελαχιστοποίηση της δυσαρμονίας των επιχειρήσεων με την αγορά. Η ελαχιστοποίηση αυτή της δυσαρμονίας των πληροφοριών φαίνεται ότι μειώνει το κόστος του κεφαλαίου για κάθε επιχείρηση. Η μείωση του κόστους κεφαλαίου αυτή οδηγεί σε αύξηση του όγκου των εμπορικών συναλλαγών της επιχείρησης. Ένα τέτοιο συμπέρασμα είναι αποδεκτό από τους κρατικούς παράγοντες, αν και από ότι δείχνουν τα εμπορικά στοιχεία της επίδρασης της αποκάλυψης πληροφοριών στο κόστος κεφαλαίου είναι μέτρια και αντικρουόμενα. Επομένως με τη χρήση υψηλής ποιότητας προτύπων βελτιώνεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνοντας το κόστος κεφαλαίου.²⁷

Πολλές επιχειρήσεις από την άλλη μεριά έχουν δείξει αδιαφορία για τα οφέλη που μπορεί να έχουν από την υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων και επιλέγουν την υποβολή οικονομικών καταστάσεων χωρίς τη χρήση τους. Η άρνηση για την εφαρμογή των προτύπων είναι πιθανό να οφείλεται σε ενδεχόμενες δαπάνες που μπορεί να εμφανιστούν με τη διάδοση της υψηλής ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

²⁶ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki software & Publications, Αθήνα.

²⁷ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

1.9. Νομοθετικά τα οικονομικά στοιχεία στην Ελλάδα

Η Ελληνική Νομοθεσία βράδυνε αρκετά την αναγνώριση της Λογιστικής. Τα θέματα της τα καλύπτει στοιχειωδώς ο Εμπορικός Νόμος. Η πρόοδος αυτή σημειώθηκε μέσα από τους νόμους 602/1915 «περί Συνεταιρισμών» και 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών».²⁸

Για πρώτη φορά το 1984 καθιερώθηκε μέσω του Ν.Δ 578/1948 «περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών», το σύστημα τηρήσεως των Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε. την ίδια χρονιά ίσχυσε και ο Α.Ν 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων».

Με το Β.Δ της 7.7.1952 κωδικοποιήθηκαν οι πιο πάνω διατάξεις, καθώς είχαν συμπληρωθεί με τις διατάξεις των Α.Ν 1211/1949, 880/1949 και του Ν. 1618/1951, σε ενιαίο κείμενο με τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων».

Ο Κ.Φ.Σ. το 1952 τροποποιήθηκε με το Β.Δ. της 27.4.1956, που ήταν σε ισχύ μέχρι το έτος 1968. Για το 1.1.1968 μέχρι 31.12.68 ίσχυε παράλληλα με τον Α.Ν 238/1967.²⁹

Από την 1.1.1969 ίσχυσε το Ν.Δ. 4/1968 «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» μέχρι και το 1977, με τροποποιήσεις που έγιναν του Ν.Δ 406/1974.

Από την 1.5.1977 μέχρι 30/6/92 ίσχυσε το Π.Δ 99/1977 «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» με τις τροποποιήσεις των Π.Δ 218/1982 και 356/1986.

Το έτος 1980 έγινε ένα μεγάλο άλμα στην Ελλάδα με την εισαγωγή θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που θεσπίστηκε μέσω των άρθρων 47,48 και 49 του Ν. 1041/1980.

²⁸ Κοντάκος Αριστείδης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

²⁹ Κοντάκος Αριστείδης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

Στις 15.12.1980 στο 283/τ.Α. Φ.Ε.Κ. δημοσιεύτηκε το Π.Δ 1123 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Η ημερομηνία ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του διατάγματος προβλέπεται ότι θα είναι η 1.1.1982.

Στο Γ.Λ.Σ. προβλέπονταν ότι τα έννομα αποτελέσματα επέρχονται, με την προϋπόθεση η εφαρμογή αυτή να γνωστοποιηθεί με έγγραφο στο Υπουργείο Εμπορίου και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ή στην Δ.Ο.Υ της έδρας της οικονομικής Μονάδας. Η γνωστοποίηση περιλαμβάνει τα στοιχεία της Οικονομικής Μονάδας (επωνυμία, έδρα, διεύθυνση), την ημερομηνία ενάρξεως της εφαρμογής του Γ.Λ.Σ και τα μέρη ή τα κεφάλαια τα οποία εφαρμόζονται.³⁰

Το Γ.Λ.Σ με το Σχέδιο των Λογαριασμών, το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, το σαφή ορισμό των οικονομικών και λογιστικών όρων κ.λ.π. που επιλέχτηκαν με κοινωνικοοικονομικά κριτήρια εξυπηρετεί σε σημαντική έκταση τους σύγχρονους σκοπούς της Λογιστικής.

Επιπλέον η εναρμόνιση της Λογιστικής, με τη Λογιστική των χωρών της ΕΟΚ, που έγινε με το Γ.Λ.Σ και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Ασφαλιστικών και Τραπεζικών Επιχειρήσεων, σύμφωνα με την 4^η Κατευθυντήρια Οδηγία της ΕΟΚ, καθώς και η παράθεση ομοειδών λογιστικών πληροφοριών, θα συντελέσουν στη προώθηση ερευνών και μελετών. Οι πληροφορίες που θα προκύψουν θα στηρίζονται σε σταθερές και επιλεγμένες βάσεις με επιστημονικό τρόπο για τη λήψη κοινωνικοοικονομικών στοιχείων, την εξαγωγή συμπερασμάτων και τη λήψη αποφάσεων.³¹

Ο Ν. 2190/1988 περί Α.Ε τροποποιήθηκε και συγχρονίστηκε με το Γ.Λ.Σ, με τα Π.Δ 409/1986 ΚΑΙ 498/1987, το ίδιο και ο Ν. 3190/1955 περί Ε.Π.Ε με το Π.Δ 419/1986.

³⁰ Κοντάκος Αριστείδης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

³¹ Κοντάκος Αριστείδης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

Με τον Ν. 1819/1988 συστήθηκε στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, ένα ειδικό όργανο με την ονομασία Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ), σκοπός του οποίου είναι η παρακολούθηση των εξελίξεων της λογιστικής επιστήμης, η κατάρτιση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, η έκδοση γνωμοδοτήσεων, λογιστικών οδηγιών, ερμηνευτικών οδηγιών κ.λ.π τόσο για την εφαρμογή όσο και την εξέλιξη του Ε.Γ.Λ.Σ και της λογιστικής επιστήμης και της τεχνικής.

Με τον Ν. 1969/1991 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) για τον έλεγχο των μεγάλων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

Σήμερα με το Π.Δ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), που είναι εναρμονισμένο με το Ε.Γ.Λ.Σ., έχουν ανοίξει οι δρόμοι της Λογιστικής Επιστήμης για παραπέρα πρόοδο.

Πρέπει όμως το Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο προώθησε τη λογιστική, να μην αποτελεί πανάκεια, αλλά η επιστήμη να το συγχρονίζει και να το βελτιώνει συνεχώς.³²

³² Κοντάκος Αριστείδης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

Κεφάλαιο δεύτερο: Τι περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις

2.1. Γενικά

Ο όρος γενικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι επίσημος αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και στις αρχές και στους κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.³³

Με άλλα λόγια, δεν υπάρχει ένα ενιαίο κείμενο που να ονομάζεται Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για τις ανώνυμες εταιρείες είναι ο Ν.2190/1920, για τις Ε.Π.Ε. ο Ν.3190/55, για τις ασφαλιστικές εταιρείες ο Ν.400/70. Επίσης, υπάρχουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, ο Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων και ένα πλήθος ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων για επιχειρήσεις ειδικού τύπου.

Στην κορυφή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ – Π.Δ.1123/80) του οποίου οι διατάξεις σε πολλά σημεία συγκλίνουν με αυτές των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.

Ως χώρα έχουμε τρία βασικά λογιστικά σχέδια για τον ιδιωτικό τομέα: το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των τραπεζών. Στην Ελλάδα για το δημόσιο τομέα έχουμε ήδη θεσμοθετήσει τέσσερα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: για τα ασφαλιστικά ταμεία, για τους Ο.Τ.Α., για τα Ν.Π.Δ.Δ. και για τα νοσοκομεία.

Πέρα από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην Ελλάδα ως βασικός νόμος που εκφράζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θεωρήθηκε ο βασικός εμπορικός νόμος για τη λειτουργία των ανώνυμων εταιρειών (Κ.Ν.2190/1920) όπως ισχύει σήμερα.

³³ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Ο Κ.Ν.2190/1920 έχει προσαρμοστεί από το 1986 με την 4^η Κοινοτική οδηγία για το δίκαιο των εταιρειών και από το 1986 με την 7^η Κοινοτική οδηγία για της ενοποιημένες καταστάσεις.

Τέλος, λέγοντας ΕΛΠ εννοούμε επίσης και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων³⁴ (ΚΒΣ – Π.Δ.186/92), τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος³⁵ (Κ.Φ.Ε. – Ν.2238/94) καθώς και μια σειρά μικρότερης σημασίας νομοθετημάτων όπως το Π.Δ.299/2003 για τις αποσβέσεις Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, τον κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2059/2000), τον κώδικα φορολογίας χαρτοσήμου, ακινήτων κλπ.

Επίσης θα μπορούσαμε να πούμε ότι φορείς λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, μέχρι 31-12-2004, πέρα από το παραπάνω (Ε.Γ.Λ.Σ., Κ.Ν.2190/20, Κ.Β.Σ. και λοιποί φορολογικοί νόμοι) αποτέλεσαν και το Σ.Λ.ΟΤ.³⁶ και η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων – Ε.Λ.Τ.Ε.³⁷ Στη συνέχεια θα δούμε αναλυτικά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

2.2. Ισολογισμός (Balance Sheet)

2.2.1. Η Έννοια του Ισολογισμού

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός πως ζούμε σε μια εποχή, όπου τα διάφορα οικονομικά μεγέθη που χαρακτηρίζουν τις ανεπτυγμένες κοινωνίες συνεχώς μεταβάλλονται και προκαλούν σοβαρή αναδιάρθρωση στους οικονομικούς παράγοντες της κάθε κοινωνίας. Ένας τέτοιος οικονομικός παράγοντας αλλά και μέτρο σύγκρισης των οικονομικών εξελίξεων, είναι οι πολλαπλασιαστές δαπάνης οι οποίοι διακρίνονται στον απλό και στον σύνθετο πολλαπλασιαστική και επηρεάζονται από το δημόσιο χρέος³⁸.

³⁴ Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων είναι νομοθετημένα που ρυθμίζει τις οικονομικές σχέσεις των επαγγελματιών. Ορίζεται με το Π.Δ. 186.1992, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α 84.

³⁵ Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος : α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων

³⁶ Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης το οποίο εποπτεύει το Λογιστικό Θεσμό. Είναι αρμόδια για τη θέσπιση και εποπτεία της εφαρμογής των λογιστικών προτύπων στις επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

³⁷ Είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος. Είναι αρμόδια για τη θέσπιση και εποπτεία της εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.

³⁸ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

Μια σοβαρή οικονομική πολιτική σταθεροποίησης ξεκινά πάντα από την περιστολή των δαπανών και όχι από την αύξηση των φόρων. Για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο θα πρέπει να υπάρχει οικονομική εξυγίανση, η οποία αφορά τον περιορισμό των δαπανών στα όρια των εσόδων που έχει ο κάθε πολίτης και περικοπή των περιττών δαπανών³⁹. Σε κάθε περίπτωση όταν εντός μιας κοινωνίας προτείνεται η έκτακτη εισφορά επί των κερδών, τότε στην καλύτερη των περιπτώσεων μπορούν να καλυφθούν τα ελλείμματα τα οποία σχετίζονται με τις εισπράξεις μιας συγκεκριμένης χρονιάς. Επιπλέον, όλα αυτά τα γεγονότα συντελούν στην αποφυγή της αύξησης της φορολογίας στο μέλλον και την τόνωση του επενδυτικού κλίματος.⁴⁰

Αποτελεί βασική αρχή πως ο ισολογισμός αποτελεί ουσιαστικά το βασικό εργαλείο διοίκησης των οργανισμών και επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική αλλά και στην παγκόσμια αγορά. Οι εισροές και οι εκροές είναι δύο από τα σημαντικότερα σημεία τα οποία πάντα πρέπει να φαίνονται και να περιγράφονται λεπτομερώς σε έναν σωστά καταρτισμένο ισολογισμό και ουσιαστικά είναι εκείνα τα οποία ρυθμίζουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα αυτών των επιχειρήσεων.

Υπάρχουν διαφορετικοί τύποι ισολογισμών, οι οποίοι εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις στις μέρες μας και μπορούν να βοηθήσουν στην οργάνωση και παρακολούθηση του ελέγχου των διαφόρων πτυχών της επιχειρηματικής δραστηριότητας⁴¹. Οι ισολογισμοί μπορούν να βοηθήσουν επίσης στον συντονισμό της κατανομής των πόρων, των δαπανών που παρακολουθούνται από τα αρμόδια τμήματα εντός των επιχειρήσεων και των συντελεστών παραγωγής, οι οποίοι προβλέπονται για την μελλοντική ανάπτυξη των επιχειρήσεων⁴².

Σύμφωνα με ορισμούς που έχουν δοθεί, ο ισολογισμός αποτελεί μια ποσοτική έκφραση ενός προγράμματος δράσης και ένα εργαλείο στον συντονισμό και στην εφαρμογή ενός επιχειρηματικού πλάνου. Ουσιαστικά και με άλλα λόγια, είναι η διαδικασία με την οποία η διοίκηση μιας επιχείρησης, αποφασίζει τον

³⁹ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

⁴⁰ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

⁴¹ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁴² Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

τρόπο με τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν οι πόροι που διαθέτει μέσα σε μια ορισμένη χρονική περίοδο και προβλέπει τα αποτελέσματα των αποφάσεων αυτών⁴³.

Όπως αναφέρθηκε ήδη και σε προηγούμενα σημεία, ο ισολογισμός μπορεί να ετοιμάζεται για ολόκληρο τον οργανισμό ή και για κάποιες επιμέρους διευθύνσεις και κλάδους επιχειρήσεων. Ο αποκαλούμενος Γενικός Ισολογισμός συγκεντρώνει και ανακεφαλαιώνει τους στόχους όλων των κλάδων και διευθύνσεων.

2.2.2. Λόγοι Εφαρμογής – Αναγκαιότητα Κατάρτισης Ισολογισμών

Η κατάρτιση των ισολογισμών μιας επιχείρησης, δεν αποτελεί μια αφηρημένη έννοια. Αφορά μια σημαντική διαρθρωτική κίνηση εντός αυτών των επιχειρήσεων αλλά και στον τρόπο που καταρτίζονται και παρακολουθούνται οι συγκεκριμένοι ισολογισμοί. Μιλώντας για ισολογισμούς, θα μπορούσε κανείς να πει πως με την χρήση αυτών οι υπεύθυνοι παρακολουθούν την πορεία της εταιρείας στο χώρο της αγοράς που λειτουργούν.

Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν προγράμματα κατάρτισης ισολογισμών, με τα οποία βοηθούνται σημαντικά στην κατάρτιση αυτών. Όπως έχει διατυπωθεί, τα προγράμματα ισολογισμών αποτελούν μια συνολική διαφοροποίηση στην άσκηση της διαχείρισης μιας επιχείρησης και στην λειτουργία της στην ευρύτερη αγορά⁴⁴. Επιπλέον οι εταιρείες και οι υπεύθυνοι αυτών, μπορούν να προβλέπουν την λειτουργία των υπόλοιπων τομέων και να καθορίζουν τις βασικές αρχές των λειτουργιών τους, βάση της κατάρτισης του ισολογισμού.⁴⁵

Στόχος αυτών των προγραμμάτων και κατάρτισης ισολογισμού είναι η αποτελεσματικότερη διαχείριση πόρων της εταιρείας και η καταγραφή ελέγχου της ροής εσόδων και εξόδων εντός της εταιρείας. Φυσικά, παρέχεται επιπλέον η δυνατότητα για έναν πολυετή προγραμματισμό καθώς και η επίτευξη μιας

⁴³ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

⁴⁴ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

⁴⁵ Αδαμίδα Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio & Press

ενισχυμένης διαχείρισης των οικονομικών της εταιρείας. Είναι επίσης γεγονός πως στην σύγχρονη αυτή δραστηριότητα των επιχειρήσεων, η ανάγκη για μια μακροπρόθεσμη στρατηγική και πολυδιάστατη οργάνωση κρίνεται επιτακτική.

Κανένας επιχειρηματίας από μόνος του ή κάποια ομάδα ανθρώπων δεν θα ήταν σε θέση να προβλέψει τις πωλήσεις μιας επιχείρησης στο εγγύς μέλλον, χωρίς την βοήθεια κάποιων στοιχείων. Για το συγκεκριμένο αυτό λόγο, είναι επιβεβλημένη μια ακριβής εκτίμηση της συνολικής πορείας των γεγονότων που θα συμβούν στην επιχείρηση στο μέλλον. Κάποιες από αυτές τις μελλοντικές εξελίξεις είναι σε θέση να προβλεφθούν μέσω προγραμμάτων κατάρτισης ισολογισμού και συστημάτων που ευνοούν την εκπόνηση αυτών των δεδομένων⁴⁶.

Για τον συγκεκριμένο αυτό λόγο, θα πρέπει να τονιστεί η ζωτική σημασία που υπάρχει για τον έλεγχο και τον σχεδιασμό της απόδοσης της κάθε επιχείρησης ένας ισολογισμός, καθώς και η παροχή αυτού με σημεία αναφοράς τα οποία αποσκοπούν στην εποπτεία των πραγματικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ένα ισολογισμός αποτελεί επίσης ένα αξιόπιστο μέσο αφού παρέχει χρήσιμα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία συμβάλλουν αποτελεσματικά στην καταμέτρηση της προόδου αλλά και την προσαρμογή μιας πραγματικής απόδοσης σε ένα συγκεκριμένο εταιρικό πλάνο⁴⁷.

Όπως έχει αναφερθεί από ανθρώπους οι οποίοι σχετίζονται άμεσα με την εκπόνηση και κατάρτιση ισολογισμών, αυτοί αποτελούν την αριθμητική έκφραση των σκοπών μιας επιχείρησης, ενώ συγχρόνως προσδιορίζουν την αποτελεσματικότητα και την οικονομική αποδοτικότητα που διέπει την επιχείρηση αυτή⁴⁸. Ο ισολογισμός μπορεί να αποτελεί επίσης για μια επιχείρηση μια από τις πλέον σημαντικότερες μεθόδους ελέγχου, όπου τα στελέχη της επιχείρησης μπορούν να στηρίζονται σε αυτόν για τον έλεγχο των στόχων τους και επίτευξη αυτών. Οι διάφοροι ισολογισμοί δεν περιλαμβάνουν μόνο κάποιες προγραμματισμένες εισροές και εκροές εξόδων, αλλά και κάποια ολοκληρωμένα

⁴⁶ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁴⁷ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

⁴⁸ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

σχέδια μιας επιχείρησης και όσον αφορά την διαχείριση αυτής και των ενεργητικών – παθητικών στοιχείων της⁴⁹.

Ο αντικειμενικός σκοπός του ισολογισμού είναι η πλήρης κατανόηση και παρακολούθηση στόχων και προβλέψεων μιας επιχείρησης, σχετικά με τις πωλήσεις αυτής και λειτουργία της στην ευρύτερη αγορά. Για να είναι σε θέση ένας ισολογισμός να εξυπηρετήσει κάποιες βασικές ανάγκες μιας επιχείρησης, θα πρέπει πρωτίτερα να έχουν επιτευχθεί κάποια βασικά χαρακτηριστικά και να έχει καταρτιστεί ένας σωστός ισολογισμός ο οποίος θα πληρεί κάποια βασικά στοιχεία.

Το πρώτο χαρακτηριστικό το οποίο θα πρέπει να διαθέτει ένας ισολογισμός, είναι η δημιουργία του με ρεαλιστικούς στόχους. Για να είναι ένας ισολογισμός σωστός και ρεαλιστικός, δεν θα πρέπει να αποτελείται από στόχους οι οποίοι δεν μπορούν να επιτευχθούν. Κάθε στόχος πρέπει να είναι δραστικός και ρεαλιστικός. Επιπλέον ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζεται ένας ισολογισμός, δεν πρέπει να περιλαμβάνει λάθος στοιχεία και αριθμούς που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.⁵⁰

Θα πρέπει επίσης σε έναν ισολογισμό να εμφανίζονται δαπάνες, οι οποίες συμβαίνουν μια φορά τον χρόνο. Οι δαπάνες αυτές δεν θα εμφανίζονται σε μηνιαία βάση και όλα εκείνα τα έξοδα τα οποία πληρώνονται μια φορά το χρόνο, θα πρέπει να είναι σωστά κατανεμημένα έτσι ώστε να αποτυπώνονται σωστά σε έναν ισολογισμό. Είναι γεγονός επίσης, πως για να μπορεί ένας ισολογισμός να εξυπηρετεί κάποιες ανάγκες της επιχείρησης, θα πρέπει να είναι σωστά δομημένος και να υποβάλλεται εγγράφως. Μόνο έτσι τα στελέχη μιας επιχείρησης θα μπορούν να τον επεξεργάζονται και να λαμβάνουν τα στοιχεία που χρειάζονται. Όπου βέβαια χρειαστεί, ο προϋπολογισμός θα μπορεί να αναθεωρείτε και να συζητούνται εκ νέου οι στόχοι και τα θέματα που πρέπει να τεθούν σε νέα βάση.

Αφού όλα τα παραπάνω έχουν επιτευχθεί με ασφάλεια και σύνεση, οι προϋπολογισμοί μπορούν να εξυπηρετήσουν κάποιους βασικούς στόχους. Οι

⁴⁹ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

⁵⁰ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

στόχοι αυτοί μπορούν να αναφέρονται στους εξής παρακάτω σκοπούς που θέτει μια επιχείρηση :⁵¹

- ▼ **Σχεδιασμός ή Προγραμματισμός.** Ένας από τους σημαντικότερους σκοπούς ενός ισολογισμού, είναι η ποσοτικοποίηση ενός προγράμματος δράσης. Η διαδικασία ενός ισολογισμού υποχρεώνει ουσιαστικά τα άτομα που απαρτίζουν μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό να προγραμματίσει για το μέλλον και να ακολουθούν κάποιες συγκεκριμένες διαδικασίες όπου θέτουν τους όρους και τους στόχους που θα μπορούν να επιτευχθούν σε ένα ορισμένο διάστημα χρόνου.
- ▼ **Υποβοήθηση επικοινωνίας και συντονισμού.** Ο κάθε οργανισμός ή επιχείρηση για να μπορέσει να είναι αποτελεσματικός, θα πρέπει οι άνθρωποι που τον διοικούν να έχουν πλήρη γνώση και άποψη των στόχων και σχεδίων όλων των τμημάτων και κλάδων του. Μια επικοινωνία η οποία μπορεί να είναι επίσημη και άτυπη, αποτελεί σημαντική προϋπόθεση για έναν άριστο συντονισμό των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων.
- ▼ **Κατανομή Πόρων.** Οι πόροι οι οποίοι βρίσκονται στην διάθεση ενός οργανισμού είναι συνήθως περιορισμένοι. Ο ισολογισμός βοηθά στην κατανομή των πόρων αυτών ανάμεσα στα διάφορα τμήματα, τις διευθύνσεις αλλά και τους κλάδους των επιχειρήσεων αυτών.
- ▼ **Έλεγχος λειτουργίας και κέρδους.** Ένας ισολογισμός αποτελεί τις περισσότερες φορές ένα σημείο αναφοράς με το οποίο γίνεται η σύγκριση ή η πραγματοποίηση κάποιων προγραμματισμένων στόχων, οι οποίοι αφορούν τις πωλήσεις, την παραγωγή ή τις δαπάνες προσωπικού.
- ▼ **Παροχή κινήτρων και αξιολόγηση απόδοσης.** Η σύγκριση των αποτελεσμάτων που έχουν πραγματοποιηθεί σε συνάρτηση με τους προϋπολογισμούς που συντάσσονται, βοηθούν έναν οργανισμό να αξιολογήσει την απόδοση των διαφόρων τμημάτων του ή και μερικών από αυτών. Ένας ισολογισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αξιολόγηση της απόδοσης, μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί και για την παροχή κινήτρων και αύξηση της απόδοσης στελεχών και υπαλλήλων⁵².

⁵¹ Αδαμίδη Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio & Press

⁵² Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

2.2.3. Η Κατάρτιση του Ισολογισμού

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, το πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης⁵³. Αντίστοιχα, ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών και τους πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού⁵⁴.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που τελούν σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης πως πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού⁵⁵.

Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή – φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 (ΦΕΚ 228 Α') με αναγραφή ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του Α.Φ.Μ., της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη

⁵³ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

⁵⁴ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁵⁵ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας⁵⁶.

Όταν ο λογιστής – φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 340/1998, αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο Α.Φ.Μ., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου⁵⁷.

Με το άρθρο 12 § 7 του ν. 3301/04, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. και πρέπει να υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος⁵⁸.

Επίσης, ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας υπογράφεται ο «φορολογικός» ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης (φορολογικός). Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις αυτές (29 § 3 ΚΒΣ) να υπογράφεται ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Δ.Λ.Π.⁵⁹

2.2.3.1. Χρόνος Περάτωσης Πράξεων Ισολογισμού και ονομασία των Ισολογισμών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 8 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), οι πράξεις του ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο αυτού περατούνται:

- Ø Εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης

⁵⁶ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

⁵⁷ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁵⁸ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

⁵⁹ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες,

Ø Εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς,

Ø Εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.⁶⁰

Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994, οι ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε., οι δημόσιες, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί του Ν. 602 και οι ενώσεις αυτών, καθώς και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τη 15^η ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.⁶¹

Θα πρέπει αντίστοιχα να σημειωθεί πως για τις δημοτικές επιχειρήσεις, δεν οριζόταν ρητά προθεσμία κλεισίματος Ισολογισμού και δεδομένου όμως ότι με τα άρθρα 107 § 2 και 101 § 1 του Ν. 2238/94 υποβάλλουν δήλωση μέχρι την 15η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, είχε γίνει δεκτό με το Εγγ. 1073178/45/25-6-1998 να κλείνουν Ισολογισμό στην προθεσμία των Α.Ε. και των συνεταιρισμών, δηλαδή μέχρι τον τέταρτο μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου⁶².

Από 1/1/2003 με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 8 περ. δ ρητά πλέον ορίζεται ο ανωτέρω χρόνος κλεισίματος του ισολογισμού αυτών. Οι πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου ή αναφέρονται σ' αυτή ή έχουν

⁶⁰ Στο εκπρόθεσμο κλείσιμο του ισολογισμού αναφέρεται η απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας αριθ. 1247/1976, σύμφωνα με την οποία : " Εφόσον η καθυστέρηση κλεισίματος του ισολογισμού και η εκπρόθεσμος καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων εις το βιβλίο απογραφών δεν υπήρξε σκόπιμος , οφειλόμενη εις το ότι δεν είχαν ενημερωθεί ο προσληφθείς νέος λογιστής, και δεν αποδείχθη οποιαδήποτε απόκρυψις , είναι παράβασις και δεν καθιστά αδυνάτους τας ελεγκτάς επαληθεύσεις "

⁶¹ Εμμανουήλ Σακέλλη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

⁶² Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, "Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων", Αθήνα

σχέση με τον ισολογισμό αυτής με οποιονδήποτε τρόπο, εφόσον τα αποδεικτικά και λοιπά στοιχεία για τις πράξεις αυτές περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου καταχωρούνται σε ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού⁶³.

Ως πράξεις ισολογισμού, που πρέπει να καταχωρούνται εγγραφών ισολογισμού, θεωρούνται και οι εγγραφές προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, των αποσβέσεων, της συγκέντρωσης των αποτελεσμάτων κ.λπ., όπως και οι εγγραφές κλεισίματος και ανοίγματος των λογαριασμών. Η τήρηση ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού κρίνεται απαραίτητη εκτός εάν για κάθε διαχειριστική περίοδο χρησιμοποιείται ιδιαίτερη σειρά βιβλίων, οπότε είναι δυνατή η καταχώρηση των εγγραφών ισολογισμού στα τηρούμενα ημερολόγια. Στην περίπτωση αυτή οι εγγραφές ισολογισμού καταχωρούνται στο γενικό ή σε άλλο ημερολόγιο ως συνέχεια των εγγραφών της χρήσεως⁶⁴.

Ειδικά, επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ο διαχωρισμός των πράξεων της νέας χρήσης από τις πράξεις της προηγούμενης και των πράξεων ισολογισμού πρέπει να εξασφαλίζεται από το λογισμικό. Το ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού όταν τα βιβλία της τηρούνται χειρόγραφα είναι θεωρημένο. Όταν τηρούνται μηχανογραφικά είναι αθεώρητο από 1/9/2002⁶⁵.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, κρίνεται σκόπιμο να συντάσσονται ισολογισμοί σε σύντομα χρονικά διαστήματα, δηλαδή κάθε μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο, έστω και εσωλογιστικά για να πληροφορείται η διοίκηση για την πορεία της επιχείρησης. Οι ισολογισμοί αυτοί δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Επιπλέον, κρίνεται σκόπιμη η σύνταξη των προϋπολογισμών δράσεως της επιχειρήσεως για τα ίδια χρονικά διαστήματα και να γίνονται αποκλειστικές μελέτες και έλεγχοι.

Οι ισολογισμοί που συντάσσονται στις επιχειρήσεις είναι:

⁶³ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

⁶⁴ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁶⁵ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

1. Ο Ισολογισμός ιδρύσεως, που συντάσσεται με την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης.
2. Ο Ισολογισμός Διαχειριστικής χρήσεως, που συντάσσεται κάθε 12 μήνες εκτός από τον ισολογισμό της πρώτης διαχειριστικής χρήσεως, που μπορεί να συνταχθεί σύμφωνα με το νόμο μέσα σε 24 μήνες.
3. Ο Ισολογισμός Συγχωνεύσεως ή Μετατροπής.
4. Ο Ισολογισμός Διαλύσεως και Εκκαθαρίσεως.
5. Ο Ισολογισμός που συντάσσεται για πληροφοριακούς λόγους, κατά τη διάρκεια της χρήσεως (Ενδιάμεσος Ισολογισμός).⁶⁶

2.2.4. Χαρακτηριστικά Ισολογισμού

Αποτελεί γεγονός πως ο Ισολογισμός είναι μια λογιστική κατάσταση που απεικονίζει συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Ο ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή⁶⁷, της οποίας αποτελεί περίληψη και εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης συνοπτικά, μόνο κατά είδος και αξία, σε σύγκριση με την απογραφή που εμφανίζει αναλυτικά κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία, καθώς και από την αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας. Η κατάρτιση του Ισολογισμού είναι ο αντικειμενικός σκοπός σε όλα τα στάδια της λογιστικής εργασίας⁶⁸. Από τη λογιστική θεωρία προκύπτει ότι υπάρχουν δύο τύποι Ισολογισμών ο οριζόντιος και ο κάθετος. Στην ελληνική πρακτική έχει κυριαρχήσει ο οριζόντιος Ισολογισμός, εξάλλου ο κάθετος Ισολογισμός από τη χρήση 19 και μετά δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται (άρθρο 42γ Ν. 2190/20).

Ο οριζόντιος Ισολογισμός έχει το σχήμα λογαριασμού, στον οποίο γράφονται, αριστερά το ενεργητικό και δεξιά το παθητικό. Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος όλες οι υποχρεώσεις καθώς και τα ίδια τα οποία αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης προς τους εταίρους της ή τον επιχειρηματία. Ο Ισολογισμός απεικονίζει την περιουσιακή συγκρότηση της επιχείρησης με την ισότητα:

⁶⁶ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁶⁷ Είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή.

⁶⁸ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

Ενεργητικό = Παθητικό

Ή πιο αναλυτικά $E = \Pi + ΚΘ$

Με βάση την νομοθεσία που ισχύει και τη λογιστική επιστήμη, στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζεται, με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια η χρηματοοικονομική συγκρότηση της επιχείρησης ταξινομημένη αρμονικά τόσο από τη λογιστική, όσο και από την οικονομική και νομική άποψη του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Με αυτόν τον τρόπο ο μελετητής του ισολογισμού μπορεί να τον συγκρίνει με ισολογισμούς προηγούμενων χρήσεων και ισολογισμούς άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.⁶⁹

Ο ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της επιχείρησης για τους τρίτους, που ενδιαφέρονται για τη θέση και την εξέλιξή της, επειδή δημοσιεύεται. Πρέπει να έχει τα εξής γνωρίσματα:

- Να προκύπτει από ειλικρινή απογραφή και αποτίμηση.
- Η ονοματολογία των περιουσιακών στοιχείων να είναι σαφής.
- Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων να γίνεται κατά ομοειδής κατηγορίες.
- Να μην συμψηφίζονται ανόμοια περιουσιακά στοιχεία, όπως πελάτες που έχουν δώσει προκαταβολές και τους οφείλει η επιχείρηση μέσω προμηθευτών.
- Να δημοσιεύεται μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως των κερδών, καθώς και με απαραίτητες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ο ισολογισμός, αναλόγως αν έχει κέρδος ή ζημία, κάθε φορά ονομάζεται:

- 1) **Θετικός ή Ενεργητικός**, όταν το $E > \Pi$ ή το Π είναι μηδέν, τότε η $ΚΘ$ είναι θετική και λέγεται ΚΠ. Στην περίπτωση αυτή έχουμε την αριθμητική σχέση: $E = \Pi + ΚΠ$.
- 2) **Ουδέτερος**, όταν το $E = \Pi$ και δεν υπάρχει $ΚΘ$.

⁶⁹ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

- 3) *Αρνητικός ή Παθητικός*, όταν το $E < \Pi$ ή το E είναι μηδέν, τότε η $K\Theta$ είναι αρνητική και λέγεται αρνητική $K\Theta$ ή αρνητική $K\Pi$ ή έλλειμμα ή ζημία και έχουμε την αριθμητική σχέση: $E + K\Theta = \Pi$.

Ακραίες περιπτώσεις είναι όταν το $E = 0$, από την οποία ισότητα προκύπτει ότι έχουμε Έλλειμμα $K\Pi = \Pi$ και όταν το $\Pi = 0$, έχουμε $E = K\Pi$.⁷⁰

Όπως είναι γνωστό, το κλείσιμο των βιβλίων για τα αποτελέσματα χρήσης στο τέλος κάθε λογιστικής εγγραφής, δεν είναι υποχρεωτικό, επειδή ούτε από οποιαδήποτε διάταξη της νομοθεσίας μας προβλέπεται, ούτε είναι αναγκαίο για τη λογιστική συμφωνία ημερολογίου-καθολικού. Η έννοια της υποχρεωτικής χρησιμοποίησης του λογαριασμού 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως».

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράβαση μη σύνταξης Ισολογισμού, τότε το αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της 4 του άρθρου 29 του νόμου 2238/94, στην οποία ορίζεται ότι «όταν διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά», αν και τούτο ρητά δεν προβλέπεται από το άρθρο 30 του ΚΒΣ. Εννοείται ότι στην περίπτωση που νομίμως γίνεται χρήση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου δεν ισχύουν τα προαναφερόμενα.

Είναι σημαντικό επίσης να αναφερθεί πως για τη μη σύνταξη ή τη μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση του Ισολογισμού, επιβάλλεται πρόστιμο (γενική παράβαση) με συντελεστή βαρύτητας τέσσερα (4) δηλαδή $880 \times 4 = 3520$. Συμβιβασμός στο ένα τρίτο (Ν. 197 άρθρο 5 § 6 περίπτωση 4)⁷¹.

Όταν όμως αποδεδειγμένα ο ισολογισμός έχει συνταχθεί και απλώς δεν καταχωρείτε στο βιβλίο απογραφών (υποβολή στη ΔΟΥ με τη δήλωση εισοδήματος, διενέργεια εγγραφών κλεισίματος στα βιβλία και εξαγωγή αποτελέσματος κ.λπ.), δεν εφαρμόζεται η παραπάνω διάταξη και επιβάλλεται ένα γενικό πρόστιμο για τη μη καταχώρηση του ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων με συντελεστή βαρύτητας ένα δηλαδή ποσό των 880 ευρώ.

⁷⁰ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁷¹ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

2.2.5. Γενική Εκμετάλλευση

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, λέγονται οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ή κυκλοφορίας και προκύπτουν μέσα από τους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεως.⁷²

Λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως είναι εκείνοι στους οποίους συσχετίζονται τα οργανικά και ομαλά έσοδα και έξοδα της χρήσεως για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων των διαφόρων δραστηριοτήτων (εκμεταλλεύσεων) της επιχείρησης.

Ως εκμετάλλευση μπορεί να θεωρηθεί κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι φορέας εσόδων και εξόδων.

Επομένως, εκμεταλλεύσεις μπορεί να αποτελούν :

- Ø **Η Επιχείρηση**, ως ενιαίο σύνολο, όπου σχηματίζεται ένας μόνο λογαριασμός εκμεταλλεύσεως, όπως επιχειρήσεως αγοράς και μεταπωλήσεως ποικίλων αγαθών (παντοπωλεία, καταστήματα νεωτερισμών κλπ.).
- Ø **Οι διάφοροι κλάδοι δραστηριότητας (κύριοι και βοηθητικοί) της επιχείρησης**, όπως σε εμπορική επιχείρηση υποδημάτων οι κλάδοι εκμεταλλεύσεως ανδρικών, γυναικείων, και παιδικών, σε ξενοδοχεία ή κλάδοι εκμεταλλεύσεως ξενοδοχείου, εστιατορίου, μπαρ, αναψυκτηρίου, κλπ.
- Ø **Τα διάφορα υποκαταστήματα ή πρατήρια**, όπως η εκμετάλλευση υποκαταστήματος ή πρατηρίου.
- Ø **Μια ειδική ενέργεια**, όπως η εκμετάλλευση συμμετοχικών εμπορευμάτων.⁷³

Η τήρηση ιδιαίτερων λογαριασμών εκμεταλλεύσεως επιβάλλεται, γιατί:

⁷² Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁷³ Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

- Επιτρέπουν τη μελέτη της δομής της επιχειρήσεως από άποψη οργανώσεως και ελέγχου της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των διάφορων δραστηριοτήτων της.
- Δίνουν χωριστά το αποτέλεσμα του κάθε κλάδου και μπορεί να γίνει μελέτη της συμβολής του καθενός από αυτούς στην όλη δραστηριότητα της επιχειρήσεως.
- Αποτελούν σταθμούς κοστολογήσεων.
- Διευκολύνουν το φορολογικό έλεγχο και τη δικαιότερη φορολόγηση.

Δεν σχηματίζονται πολλοί λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως, αλλά μόνο ένας όταν υπάρχει μία μόνο εκμετάλλευση στην επιχείρηση (εκμετάλλευση πολυκατοικίας) ή όταν υπάρχουν περισσότερες εκμεταλλεύσεις, αλλά θεωρείται ασύμφορη η παρακολούθησή τους χωριστά, γιατί το κόστος τηρήσεως των εξειδικευμένων λογαριασμών θεωρείται μεγαλύτερο από την ωφέλεια που παρέχεται από την εξειδίκευση τους (παντοπωλείο, σχολή λογιστών, βιομηχανία παραγωγής ποικίλων προϊόντων). Στη δεύτερη περίπτωση το αποτέλεσμα των διαφόρων εκμεταλλεύσεων πρέπει να υπολογίζεται κατά προσέγγιση, εξωλογιστικά.⁷⁴

Με σκοπό την επεξήγηση και κατανόηση της αρχής Γενικής Εκμετάλλευσης στις αρχές του Άρθρου 29 και αναφορικά με τον ισολογισμό, θα πρέπει να σημειωθεί πως αναφέρεται ο λογαριασμός 80 ο οποίος χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως⁷⁵.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει

⁷⁴ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁷⁵ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου

κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά. Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις παρ. 2.2.202, 2.2.602 και 2.2.702, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει⁷⁶. Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- Ø με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων (αν υπάρχει υποκατάστημα και των 29.10 – 29.18).
- Ø με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών.
- Ø υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28 ή των 290, 294, 295, 296 και 298, κατά περίπτωση.
- Ø με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των 69.60-69.68, οι οποίοι εξισώνονται. Σε περίπτωση που στο λογαριασμό 63 υπάρχει φόρος που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, όπως ο φόρος ακίνητης

⁷⁶ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

περιουσίας, αυτός μεταφέρεται απευθείας στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Ø κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Πιστώνεται

Ø με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 (ή των 79.70-79.78), κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.

Ø με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 29.10-29.18, κατά περίπτωση.

Ø Με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, σε περίπτωση ζημίας με χρέωση του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως».⁷⁷

Πιο παραστατικά ο λογαριασμός θα εμφανίζεται ως εξής:⁷⁸

ΧΡΕΩΣΗ 80.00 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
20 Εμπορεύματα	70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
23 Παραγωγή σε εξέλιξη	73 Πωλήσεις υπηρεσιών
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας	74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
25 Αναλώσιμα υλικά	75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	76 Έσοδα κεφαλαίων

⁷⁷ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁷⁸ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

28 Είδη συσκευασίας	78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων – τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ
20 Εμπορεύματα	20 Εμπορεύματα
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας	21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
25 Αναλώσιμα υλικά	22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	23 Παραγωγή σε εξέλιξη
28 Είδη συσκευασίας	24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ	25 Αναλώσιμα υλικά
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	28 Είδη συσκευασίας
62 Παροχές τρίτων	80 Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως
63 Φόροι – Τέλη	
64 Διάφορα έξοδα	
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
80 Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως	

Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δε συνυπολογίζονται στα έσοδα που

συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες.

Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της κάθε ομάδας και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» οι οποίοι εμφανίζονται αθροιστικά στο λογαριασμό «Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», από το λογαριασμό 76.00 «Έσοδα συμμετοχών», από το λογαριασμό 76.01 τα «Έσοδα χρεογράφων», από το λογαριασμό 76.04 «κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και από τους λογαριασμούς 76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», 76.03 «Λοιποί πιστωτικοί τόκοι» και 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων» στο λογαριασμό 76.04 «Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα», οι οποίοι είναι υπολογαριασμοί του 80.03 που πιστώνονται⁷⁹.

Η Γενική εκμετάλλευση χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα όποια πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.⁸⁰

2.2.6. Λογαριασμοί Ενεργητικού και Παθητικού στον Ισολογισμό

A. Ενεργητικό ή Επένδυση περιουσίας

Τα κεφάλαια χρηματικά ή υλικά, αποτιμημένα σε χρηματικές μονάδες, που έχουν εισφέρει στην επιχείρηση ο επιχειρηματίας κα οι τρίτοι, αποτελούν τα μέσα με τα οποία δρα η επιχείρηση, για την επιτυχία των στόχων της.

Επίσης τα κεφάλαια αυτά λέγονται και επενδύσεις, τα οποία τα χρησιμοποιεί η επιχείρηση όπως έχουν ή για απόκτηση μηχανημάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, εργαλείων, για χορηγήσεις πιστώσεων στους πελάτες της κλπ.

⁷⁹ Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

⁸⁰ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

Οι επενδύσεις κεφαλαίων σε οικονομικά αγαθά (υλικά η άυλα) και οι απαιτήσεις, οι οποίες γίνονται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχειρήσεως, αποτελούν το ενεργητικό της.

Ενεργητικό ονομάζεται το σύνολο των οικονομικών μέσων, τα οποία αποτιμούνται σε χρηματικές μονάδες και με αυτά η επιχείρηση επιδιώκει να επιτύχει τους σκοπούς της. Με άλλα λόγια, Ενεργητικό είναι τα μέσα δράσεως της επιχείρησης, που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως.

Διάκριση των στοιχείων του Ενεργητικού

Η λογιστική διακρίνει τα ενεργητικά στοιχεία σε δύο μεγάλες κατηγορίες με βάση την άποψη του προορισμού: τα πάγια και τα κυκλοφορούντα.⁸¹

1. Πάγια περιουσιακά στοιχεία ή Πάγιο Ενεργητικό

Πάγια είναι τα αγαθά και τα δικαιώματα που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην επιχείρηση, καθώς τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Γενικά, Πάγια είναι τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η χρησιμότητα με βάση των προορισμό τους διαρκεί περισσότερο από μία χρήση. Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα οικόπεδα, τα κτίρια, τα μηχανήματα, τα έπιπλα, τα αυτοκίνητα, κλπ., που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την εξυπηρέτηση των σκοπών της (πάγια εκμετάλλευση). Τα μηχανήματα, τα έπιπλα, τα αυτοκίνητα και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται ή παράγονται από τη επιχείρηση με προορισμό την πώλησή τους, δεν αποτελούν πάγια στοιχεία άλλα κυκλοφορούντα. Στην περίπτωση που η επιχείρηση παράγει π.χ. μηχανήματα για πώληση και κρατήσει κάποιο από αυτά, το οποίο θα το κρατήσει για προσωπική χρήση εξυπηρέτησης της παραγωγής της, αυτό αποτελεί πάγιο στοιχείο.

Τα πάγια στοιχεία χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- § Εκείνα που η αξία τους μειώνεται σταδιακά, επειδή υπόκεινται σε φθορά (λειτουργική, χρονική και οικονομική), που λέγεται απόσβεση. Με άλλα λόγια, έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως τα κτίρια, τα μηχανήματα και τα έπιπλα.
- § Εκείνα που η αξία τους παραμένει σταθερή ή αυξάνεται ή ελαττώνεται με

⁸¹ Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

την πάροδο του χρόνου, για λόγους άσχετους με τη δράση της επιχειρήσεως, όπως τα γήπεδα και τα οικόπεδα.⁸²

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση ονομάζονται στοιχεία βραδείας κυκλοφορίας, δηλαδή η αξία τους μεταβάλλεται σε έξοδα με αργό ρυθμό.

Επιπλέον, τα πάγια ενεργητικά στοιχεία άσχετα αν υπόκεινται ή όχι σε απόσβεση διακρίνονται σε :⁸³

- 1) **Ενσώματα πάγια στοιχεία.** Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως μέσα δράσεως της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Όπως οι εδαφικές εκτάσεις, κτίρια, εγκαταστάσεις, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα και έπιπλα.
- 2) **Ασώματα πάγια στοιχεία.** Τα οποία διακρίνονται σε: ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία και σε έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία. Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και να μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής μόνα τους ή μαζί με την επιχείρηση.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις διακρίνονται σε δικαιώματα και πραγματικές καταστάσεις (ιδιότητες, σχέσεις) .

Δικαιώματα είναι τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, η πνευματική ιδιοκτησία, η επωνυμία κλπ.

Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες, σχέσεις, είναι η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη

⁸² Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁸³ Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

συγκεκριμένη κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» της επιχειρήσεως και τα οποία προσδίνουν στην επιχείρηση, η οποία λειτουργεί παραγωγικά, συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της.

Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

3) Συμμετοχές και Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Με τις *συμμετοχές* σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρακολουθούνται οι μετοχές Α.Ε., τα εταιρικά μερίδια, Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών, που η διαρκής κατοχής τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως, κυρίως για της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Χαρακτηρίζονται ως μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και όταν το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της κάθε εταιρείας.

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, όπως χορηγήσεις στεγαστικών δανείων στο προσωπικό του, γραμμάτια εισπρακτέα που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης, κλπ.⁸⁴

2. Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή κυκλοφορούν ενεργητικό, αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία που προορισμό τους είναι να αλλάζουν μορφή (να κυκλοφορούν) μία ή περισσότερες φορές σε μια λογιστική χρήση. Τέτοια είναι τα εμπορεύματα, οι πελάτες, τα εισπρακτέα γραμμάτια, τα χρεόγραφα, τα μετρητά,

⁸⁴ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

κλπ.

Τα Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ονομάζονται ταχείας κυκλοφορίας και διακρίνονται σε:⁸⁵

- 1) **Αποθέματα υλικών αξιών.** Είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση και προέρχονται από την απογραφή ή ιδιοπαραγωγή ή από εισφορά σε είδος ή δωρεά ή από ανταλλαγή και:
 - ο Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, όπως εμπορεύματα, προϊόντα.
 - ο Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν, όταν είναι σε μορφή έτοιμων προϊόντων. Αποτελούν δηλαδή παραγωγή σε εξέλιξη, ημιτελή προϊόντα κλπ.
 - ο Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή υπηρεσιών, όπως πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες κλπ.
 - ο Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων: αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά, κλπ.
 - ο Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. έτοιμων προϊόντων που παράγονται ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση: είδη συσκευασίας, υλικά συσκευασίας.
- 2) **Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις.** Θεωρούνται αυτές που κατά το κλείσιμο του ισολογισμού είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Σύμφωνα με την έννοια αυτή, κάθε απαίτηση της επιχείρησης, της οποίας η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση, έστω κι αν ήταν μέχρι τώρα μακροπρόθεσμη, θα μετατραπεί σε βραχυπρόθεσμη. Στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις περιλαμβάνονται οι πελάτες, τα εισπρακτέα γραμμάτια, οι παραγγελίες στο εξωτερικό, χρεώσεις, κλπ.
- 3) **Χρεόγραφα.** Είναι οι μετοχές των Α.Ε., οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα τραπεζών, το οποία αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων την και την πραγματοποίηση άμεσης

⁸⁵ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

προσόδου (κερδών ή τόκων).

- 4) **Χρηματικά διαθέσιμα.** Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που ρευστοποιούνται αμέσως και ασφαλώς. Στα χρηματικά διαθέσιμα περιλαμβάνονται: το ταμείο (μετρητά), οι εισπρακτέες επιταγές (όχι οι μεταχρονολογημένες), τα τοκομερίδια που έληξαν, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεώς τους, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις σε ευρώ ή σε ξένα νομίσματα.

B. Παθητικό ή Κεφαλαιοδότηση

Παθητικό λέγονται οι πηγές από τις οποίες αντλούνται τα κεφάλαια της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, Παθητικό είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον επιχειρηματία και τους τρίτους.⁸⁶ Το παθητικό αποτελείται από:

1. **Την Καθαρή θέση ή Καθαρή περιουσία ή Ίδιο κεφάλαιο**, που είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον φορέα της και
2. **το Πραγματικό παθητικό ή Ξένο κεφάλαιο ή Υποχρεώσεις προς τρίτους**, που είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους τρίτους.

Η Καθαρή θέση μπορεί να βρεθεί αν το από το Ενεργητικό αφαιρεθεί το Πραγματικό Παθητικό.

Διάκριση των στοιχείων του Παθητικού

1. Η Καθαρή περιουσία διακρίνεται σε:
 - **Κεφάλαιο.** Το οποίο στις ατομικές επιχειρήσεις αντιστοιχεί στην καθαρή περιουσία τους, ενώ στις εταιρείες αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων.
 - **Αποθεματικά Κεφάλαια** (Τακτικά, Έκτακτα, Ειδικά, κλπ.). Είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη εταιρειών, που δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο Εταιρικό ή Μετοχικό Κεφάλαιο.
 - **Διαφορές αναπροσαρμογής** (οικοπέδων, αγρών, κλπ.). Είναι οι υπεραξίες που προκύπτουν, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, από την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών

⁸⁶ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

στοιχείων της επιχείρησης.

2. Το πραγματικό παθητικό διακρίνεται σε:

- **Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.** Είναι αυτές οι υποχρεώσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Π.χ. δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα, κλπ., εφόσον πρέπει να εξοφληθούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.
- **Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.** Είναι εκείνες οι υποχρεώσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως. Π.χ. Προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα, τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, υποχρεώσεις από φόρους – τέλη, πιστωτές διάφοροι, ασφαλιστικοί οργανισμοί, κλπ., εφόσον πρέπει να εξοφληθούν μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Εκτός από την καθαρή περιουσία και το πραγματικό παθητικό, στο παθητικό περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις για τις οποίες δεν είναι γνωστό κατά ποιο μέρος του ποσού τους είναι καθαρή περιουσία και ποιο υποχρέωση.

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού σε βάρος του αποτελέσματος (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους) στο τέλος της χρήσεως, για την κάλυψη ζημίας ή εξόδου ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος της πραγματοποιήσεώς τους ή και τα δύο.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
A. ΠΑΓΙΟ	A. ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ
1. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	1. Κεφάλαιο(ή Μετοχικό ή Εταιρικό Κεφάλαιο)
2. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις & Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	2.Αποθεματικά Κεφάλαια
3. Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

<i>B. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ</i>	1. Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους
1. Αποθέματα	2. Προβλέψεις για Κινδύνους Εκμεταλλεύσεως
2. Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις	<i>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ</i>
3. Χρεόγραφα	1. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
4. Διαθέσιμα	2. Βραχυπρόθεσμους Υποχρεώσεις

2.2.6.1. Η Οικονομική Όψη του Ισολογισμού

Από τα ανωτέρω, φαίνεται καθαρά, η κατάταξη των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού κατά τάξη ρευστότητας. Δηλαδή, τα πιο δυσκόλως ρευστοποιούμενα στοιχεία του Ενεργητικού παρουσιάζονται πιο ψιλά στην κατάσταση. Ομοίως και κατ' αναλογία, τα πιο μακροπρόθεσμα απαιτούμενα στοιχεία είναι πιο ψιλά στην κατάσταση στο Παθητικό. Είναι φανερό ότι, βασικός παράγοντας της οικονομικής υγείας της επιχείρησης, είναι η όσο το δυνατόν, καλύτερη ισοζύγηση των Μακροπρόθεσμων Απαιτήσεων που είναι και οι βασικές Επενδύσεις της Επιχείρησης (Κτίρια, Μηχανήματα κ.α.) με τις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.

Είναι βασικό σφάλμα π.χ. να χρηματοδοτούνται Πάγια από Βραχυπρόθεσμο δανεισμό (π.χ. από δάνεια κεφαλαίου κίνησης) και αυτό γιατί οι τα πάγια αποδίδουν διαχρονικά τα οφέλη τους στην Επιχείρηση, ενώ ο Βραχυπρόθεσμος δανεισμός είναι βραχυπρόθεσμα. Αποτελείται από δύο στήλες, που η μεν πρώτη ονομάζεται Ενεργητικό και η δεύτερη ονομάζεται Παθητικό. Το Παθητικό απεικονίζει τις πηγές προέλευσης των κεφαλαίων που διαχειρίζεται η επιχείρηση, και το ενεργητικό που είναι επενδύόμενα. Υπό άλλη έννοια, παθητικό είναι το που χρεωστάει η επιχείρηση και ενεργητικό το που έχει τοποθετήσει αυτά τα χρήματα.⁸⁷

⁸⁷ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

2.3. Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων (Income Statement)

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεί μια έκθεση που περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που προέκυψαν σε μια συγκεκριμένη λογιστική χρήση.⁸⁸ Πιο συγκεκριμένα, από τον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως προκύπτει το καθαρό συνολικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία της επιχειρήσεως (πριν αφαιρεθούν οι φόροι) οικονομικό έτος που πέρασε. Επίσης, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης.⁸⁹

Τα αποτελέσματα αυτής απεικονίζονται σε δύο στήλες :

- ✓ Στοιχεία της κλειόμενης χρήσης και
- ✓ Στοιχεία της προηγούμενης χρήσης.

Ναι μεν, ο ισολογισμός απεικονίζει την περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής μονάδας στο τέλος της χρήσης, αλλά η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζει την πορεία της οικονομικής μονάδας κατά τη διάρκειά της. Επιπλέον συνοψίζει τα αποτελέσματα σε αντίθεση με τον ισολογισμό που τα απεικονίζει στην καθαρή θέση.

Εκείνο που βαραίνει την εκτίμηση της αξίας της περιουσίας της επιχειρήσεως είναι το οικονομικό αποτέλεσμα. Στα κονδύλια του ενεργητικού παρουσιάζεται μια αξία σχετική διότι μόνο η ρευστοποίηση σε τρέχουσες τιμές θα μπορούσε να δώσει την αληθινή αξία. Η αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μπορεί να αποτιμηθεί υψηλότερη της αξίας της ίδιας της επιχείρησης, το οποίο βέβαια εξαρτάται από τη μέση αποδοτικότητα των τελευταίων χρόνων. **Ο ρόλος της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης βρίσκεται σε δεύτερη μοίρα, αφού θεωρείται ως απλό συμπλήρωμα του ισολογισμού και εφόσον είχε επικρατήσει ο όρος ισολογισμός να περικλείει τον λογαριασμό αποτελεσμάτων.**⁹⁰

⁸⁸ Αναφορά από τον διαδικτυακό χώρο: <http://www.euretirio.com/2010/06/katastasi-apotelesmaton-xrasis.html>.

⁸⁹ Αναφορά από τον διαδικτυακό χώρο: <http://www.specisoft.gr>.

⁹⁰ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “*Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου*”, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα

Στη χώρα μας η εμφάνιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης μεταξύ των λογιστικών εγγραφών τέλους χρήσεως, που έγινε στο χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο παγκόσμιων πολέμων, δεν ήταν ικανοποιητική, αφού η μορφή του περιλάμβανε ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία. Γι' αυτό και από πολλούς θεωρήθηκε ως ακατάλληλος για συναγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων. Η μορφή του ήταν εκείνη του γράμματος T και εμφάνιζε το υπόλοιπο του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως, το αποτέλεσμα προηγούμενων χρήσεων, διάφορα έξοδα γενικής φύσεως και έσοδα και έξοδα από δραστηριότητες άσχετες από το κύριο αντικείμενο απασχόλησης της επιχείρησης. Η περιληπτική αυτή εμφάνιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε μέχρι το 1986 από πολλές ελληνικές επιχειρήσεις.

Παρακάτω παρουσιάζεται η δομή των αποτελεσμάτων χρήσης και πώς προκύπτει το οικονομικό αποτέλεσμα, δηλαδή αν έχουμε κέρδος ή ζημία.⁹¹

Καθαρά Αποτελέσματα χρήσεως =

Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)

- Κόστος πωλήσεων (= Μικτά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως)

+ Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως (= Σύνολο Εσόδων Εκμεταλλεύσεως)

- Γενικά και έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας

- Γενικά και έξοδα Διοικητικής Διαθέσεως (= Μερικά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως)

+ Έσοδα συμμετοχών, πιστωτικών τόκων, χρεογράφων

- Έξοδα συμμετοχών, πιστωτικών τόκων, χρεογράφων (= Ολικά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως)

+ Έκτακτα έσοδα

- Έκτακτα έξοδα (= Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα)

- Αποσβέσεις πάγιων

- Ενσωματωμένες αποσβέσεις στο λειτουργικό κόστος.

⁹¹ Αναφορά από τον διαδικτυακό χώρο : <http://www.specisoft.gr>

Από τον συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων ο οποίος γίνεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» και ειδικότερα στο λογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως Καθαρά κέρδη χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν ή Καθαρές ζημίες χρήσεως.

Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως λειτουργεί ως εξής:⁹²

86 Αποτελέσματα χρήσεως

Χρεώνεται	Πιστώνεται
80.01 Μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως	80.01 Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	80.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	80.03.01 Έσοδα συμμετοχών
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	80.03.02 Έσοδα χρεογράφων
80.02.03 Έξοδα λ/παραγωγής μη κοστολογημένα	80.03.03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
80.02.04 Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	80.03.04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
80.02.05 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων	81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	81.03 Έκτακτα κέρδη
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
81.02 Έκτακτες ζημίες	84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	88.01 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (Ζημίες χρήσεως)
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
85 Αποσβέσεις πάγιων μη	

⁹² Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος 88.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (Καθαρά κέρδη χρήσεως)	
---	--

Τα αποτελέσματα χρήσεως, καθαρά κέρδη χρήσεως ή ζημίες χρήσεως μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» και από εκεί με βάση το καταστατικό και τις διατάξεις της νομοθεσίας γίνεται η διανομή ή η τακτοποίηση τους ή αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση μεταφέρονται στο λογαριασμό 40.07 «Κεφάλαιο Ατομικών Επιχειρήσεων» και στη συνέχεια από το κεφάλαιο των ατομικών επιχειρήσεων αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο λ. 33.07 «Ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία» που αφορά απολήψεις του επιχειρηματία. Αναφέρεται ότι ο λ. 33.07 ονομάζεται και δοσοληπτικός λογαριασμός εταιρειών, όταν πρόκειται για εταιρείες.⁹³

Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης είναι η ανάλυση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ομάδα προϊόντων και η ύπαρξη προκαθορισμένων στόχων πωλήσεων, κόστος πωληθέντων, εξόδων εκμετάλλευσης και ανόργανων εξόδων ετήσιου προϋπολογισμού και μακροπρόθεσμου προγράμματος επιχειρησιακής δράσης (business plan). Η μέθοδος αυτή βοηθάει στην έγκαιρη λήψη των διορθωτικών μέτρων με βάση τον προϋπολογιστικό και αιτιολογιστικό τρόπο ανά τρίμηνο και μήνα.

Εν τέλει, η ανάλυση των στοιχείων αυτών μας δίνει τη δυνατότητα να εκτιμήσουμε την απόδοση μιας επιχείρησης και πόσο ικανά είναι τα στελέχη της. Έτσι λαμβάνουμε πληροφορίες για τις μελλοντικές ικανότητες που μπορεί να έχει η επιχείρηση.

2.3.1. Ανάλυση λογαριασμών του λ. Αποτελεσμάτων χρήσεως

2.3.1.1. 80.01- Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για το λογιστικό προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία υλοποιούνται

⁹³ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην

μέσα στη χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λ. 80.01 στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται οι καθαρές ζημίες ή τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως στη χρέωση ή την πίστωση αντίστοιχα. Εν συνεχεία χρεώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με πίστωση του λ. 80.03 «**Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων**», και πιστώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα με χρέωση του λ. 80.02 «**Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων**»⁹⁴.

2.3.1.2. 81- Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

Στους υπολογαριασμούς του λ. 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα (έκτακτα κέρδη και έκτακτες ζημίες) που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται.

Ειδικότερα στην περίπτωση των συναλλαγματικών διαφορών οι οποίες προέρχονται από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυτελούς αποσβέσεως αν είναι χρεωστικές. Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές κατά πίστωση ή δάνειο μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών μεταφέρονται σε λογαριασμό προβλέψεως κατά πίστωση ή δάνειο. Στο τέλος χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού προβλέψεως συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου, κατά πίστωση ή δάνειο, λογαριασμού πολυτελούς αποσβέσεως. Στην περίπτωση που το υπόλοιπο

⁹⁴ Είναι τα έξοδα που βαρύνουν τις λειτουργίες Διοικήσεως, Ερευνών – Αναπτύξεως, Διαθέσεως, τη Χρηματοοικονομική και τα Έξοδα και τις Ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων.

μείνει πιστωτικό μετά τον συμψηφισμό τότε μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό.⁹⁵

2.3.1.3. 82- Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

Τα έσοδα και τα έξοδα στον λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατ' είδος, τα οποία πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση αλλά ο χρόνος και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

2.3.1.4. 83 -Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται για την κάλυψη έκτακτων ζημιών και έκτακτων εξόδων που πιθανολογούνται να πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων και σχηματίζονται υποχρεωτικά ανεξαρτήτως αν η χρήση έχει κέρδος ή ζημία.⁹⁶

Οι σχηματισμένες προβλέψεις στο τέλος της χρήσεως αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τις νέες συνθήκες που διαμορφώνονται. Αν οι προβλέψεις δεν πραγματοποιήθηκαν ή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν, είτε επειδή εξέλιπαν οι σχηματισμένοι κίνδυνοι μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

2.3.1.5. 84- Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

Ο λογαριασμός αυτός αφορά **προβλέψεις εκμεταλλεύσεως**⁹⁷ (λ. 68) και **προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους** (λ. 83) που δεν πραγματοποιήθηκαν ή τα έξοδα ή οι ζημίες που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα των προβλέψεων , ή επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί οι προβλέψεις.

⁹⁵ Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

⁹⁶ Αριστείδης Κοντάκος , Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

⁹⁷ Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από της οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως όπως προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, προβλέψεις για αποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

2.3.1.6. 85- Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

Στο λογαριασμό 85 γίνεται η καταχώρηση των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, με άλλα λόγια οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τους αναπτυξιακούς νόμους.⁹⁸

2.3.1.7. 88 -Αποτελέσματα προς διάθεση

Ο λογαριασμός Αποτελέσματα προς διάθεση χρησιμεύει για την συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσεως, των κερδών ή των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών.

2.4. Πίνακας διάθεσης κερδών (Profit Distribution Table)

2.4.1. Γενικά

Ο Πίνακας Διάθεσης Κερδών αποτελεί το τρίτο λογιστικό έγγραφο του τέλους χρήσεως και είναι μια έκθεση, στην οποία συντάσσεται μία συνοπτική παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημίες που προέκυψαν σε μία συγκεκριμένη λογιστική χρήση. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να προκύψουν είτε από τη διαδικασία λειτουργίας της επιχείρησης, δηλαδή να πρόκειται για οργανικά έσοδα, είτε ως επακόλουθες και άσχετες δραστηριότητες από τη βασική λειτουργία της, δηλαδή ανόργανα έσοδα ή έξοδα, έπειτα από την αφαίρεση των συνολικών δαπανών.⁹⁹

Αντιθέτως με τον ισολογισμό που παρουσιάζει την αύξηση ή τη μείωση των διαφόρων λογαριασμών, ο πίνακας διάθεσης κερδών παρουσιάζει την κίνηση

⁹⁸ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

⁹⁹ Αναφορά από τον διαδικτυακό χώρο : <http://www.specisoft.gr>

των λογαριασμών κατά τη διάρκεια της χρήσης και το τελικό αποτέλεσμα. Η παρουσίαση αυτή συντάσσεται σε δύο σκέλη, παράλληλα και κάθετα.

Το διοικητικό συμβούλιο έχει την ευθύνη για το που και το πώς θα διανεμηθούν τα κέρδη που προκύπτουν. Το διοικητικό συμβούλιο είναι εκείνο που θα ετοιμάσει τις προτάσεις του και στη συνέχεια η γενική συνέλευση θα είναι εκείνη που θα αποφασίσει και θα δώσει την έγκριση της για τις προτάσεις. Τα κέρδη κατά την διανομή έχουν την ακόλουθη ροή:¹⁰⁰

- Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού.
- Διανομή μερίσματος, 1^ο και συμπληρωματικού (στην περίπτωση εισηγμένης στον ΧΑΑ επιχείρησης).
- Σχηματισμός αποθεματικών (καταστατικού, ειδικά, έκτακτα και αφορολόγητα).
- Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου.
- Υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Η σύνταξη και η δημοσίευση του Πίνακα Διάθεσης Κερδών, με βάση την ελληνική νομοθεσία (Ν. 2190/1920, άρθρο 42), γίνεται από τις ελληνικές επιχειρήσεις και είναι υποχρεωτική όταν γίνεται η διάθεση των αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση ζημίας προηγούμενων χρήσεων, δεν είναι δυνατή η διανομή οποιουδήποτε ποσού, αν δεν εξαλειφθεί αυτή είτε με κέρδη είτε με αποθεματικά.

Συνήθως στο τέλος κάθε χρήσης παραμένει ένα αδιανέμητο ποσό των κερδών, που πρόκειται για κέρδη εις νέο, τα οποία ενσωματώνονται στα κέρδη της επόμενης χρήσης για τον προσδιορισμό του ποσού των κερδών προς διάθεση.

Μέχρι το 1986 δεν υπήρχε υποχρέωση για τη σύνταξη ενιαίου τύπου πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και η κάθε επιχείρηση μπορούσε να συντάξει και να δημοσιεύσει τον τύπο της δικής της επιλογής. Με βάση το νόμο Ν. 2190/1920 και το Π.Δ. 1123/80 η μορφή του πίνακα διάθεσης κερδών, που πρέπει να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, είναι εκείνη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όπως φαίνεται παρακάτω:

¹⁰⁰ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) χρήσεως

+/- υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών/ζημιών) προηγούμενων χρήσεων

+/- Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

+ Αποθεματικά προς διάθεση

- Φόρος εισοδήματος

- Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι

=

Κέρδη προς διάθεση / Ζημίες εις νέο

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που σύμφωνα με το άρθρο 42 του νόμου 2190/1920 είναι υποχρεωτικό να συντάσσεται από κάθε Α.Ε και ΕΠΕ. Η δομή του πίνακα διάθεσης ορίζεται από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ και είναι συγκεκριμένη. Κάθε ποσό θα πρέπει να περιλαμβάνει δυο στήλες, μια για την τρέχουσα χρήση και μια με τα ποσά της προηγούμενης χρήσης. Η επιχείρηση υποχρεούται μετά την κατάρτισή του να τον καταχωρήσει στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και να τον δημοσιεύσει μαζί με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ,προσάρτημα).¹⁰¹

Παρακάτω θα αναλύσουμε τους κύριους λογαριασμούς που εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης κερδών:¹⁰²

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (λογαριασμός 41.02)

Από τα καθαρά κέρδη της χρήσης παρακρατείται υποχρεωτικά ένα ποσό για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920. Τα αποθεματικά είναι ποσά που προέρχονται από τη μη διανομή των κερδών και προσαυξάνουν την καθαρή θέση της επιχείρησης. Σκοπός των αποθεματικών είναι η αυτοχρηματοδότηση δραστηριοτήτων της επιχείρησης αλλά ταυτόχρονα αποτελούν και ένα είδος ασφάλειας σε περίπτωση ανεπάρκειας του μετοχικού κεφαλαίου. Ο Ν.2190/1920 ορίζει ως υποχρεωτική τη δημιουργία τακτικού αποθεματικού από κάθε ΑΕ ίσου με το 5% των καθαρών κερδών της χρήσης.

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ (λογαριασμός 53.01)

Είναι το μέρισμα που η επιχείρηση υποχρεούται να διανέμει στους μετόχους σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920. Για τη διανομή του πρώτου μερίσματος θα πρέπει να έχει καλυφθεί οποιαδήποτε ζημιά προηγούμενης χρήσης

¹⁰¹ Αριστείδης Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλήν

¹⁰² Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

και να έχει γίνει κράτηση για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το μέρισμα αυτό αφορά τα κέρδη που απομένουν μετά το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και της αφαίρεσης της φορολογίας. Το άρθρο 45 παρ. 2 του Ν.2190/1920 ορίζει ότι από τα καθαρά κέρδη της χρήσης πρέπει να διανεμηθεί ποσό τουλάχιστον ίσο με το 6% του καταβληθέντος κεφαλαίου ως πρώτο μέρισμα στους μετόχους της επιχείρησης αφού αφαιρέσουμε τη φορολογία.

Τα κέρδη μπορεί να μην επαρκούν για την διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου. Στην περίπτωση που το υπόλοιπο των κερδών μετά την φορολόγηση και τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού δεν είναι ικανοποιητικό για τη διανομή ολόκληρου του μερίσματος, τότε ο μέτοχος λαμβάνει ότι δικαιούται. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει υπόλοιπο κερδών για διανομή στους μετόχους, τότε ο μέτοχος δεν έχει να λαμβάνει κανένα δικαίωμα για μέρισμα. Επίσης σύμφωνα με τον νόμο δεν επιτρέπεται η διανομή μερίσματος μικρότερο από το 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή η μη διανομή μερίσματος εάν υπάρχουν κέρδη προς διάθεση.

ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ (λογαριασμός 53.01)

Πρόσθετο μέρισμα, είναι το μέρισμα που διανέμεται στους μετόχους μετά τη διανομή του πρώτου μερίσματος. Για να γίνει η διανομή του πρόσθετου μερίσματος όπως προβλέπεται από το καταστατικό θα πρέπει να έχουν διευθετηθεί οι υποχρεώσεις της εταιρείας όσον αφορά τις κρατήσεις για φόρο, το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα. Η απόφαση για το αν θα παρθεί το πρόσθετο μέρισμα μπορεί και να γίνει από τη τακτική γενική συνέλευση όπου είναι και η αρμόδια για το τι ποσό θα διατεθεί αλλά και πόσο.

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ Δ.Σ.

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.2190/1920 γίνεται διανομή των κερδών και στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου όπως ορίζεται από το καταστατικό αλλά και όπως έγκειται στη διακριτική ευχέρεια της τακτικής γενικής συνέλευσης. Το διοικητικό συμβούλιο αμείβεται σε μηνιαία βάση με τη μορφή μισθού. Επίσης, σύμφωνα με το νόμο προβλέπεται ότι μπορούν να αμειφθούν από τα διανεμόμενα κέρδη χρήσης ως επιπρόσθετη αμοιβή. Η αμοιβή αυτή μπορεί να προέρχεται μόνο από το «υπόλοιπο κερδών προς διάθεση» εφόσον έχει γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό και έχει δοθεί το πρώτο μέρισμα στους μετόχους. Το καταστατικό είναι αυτό που ορίζει ή επιτρέπει αν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δικαιούται να αμειφθούν από το «υπόλοιπο κερδών προς διάθεση».

ΔΙΑΝΟΜΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

Ο Ν.2190/1920 με το άρθρο 46 επιτρέπει στις εταιρίες ΑΕ να διανέμουν προμερίσματα κατά τη διάρκεια της χρήσεως αν και για να γίνει η διανομή των κερδών πρέπει σε μια επιχείρηση πρέπει πρώτα να κλείσει η χρήση, να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις και να εγκριθούν από τη γενική συνέλευση. Τα προμερίσματα είναι ένα μέρος των κερδών που πραγματοποίησε η εταιρία από την αρχή της χρήσης μέχρι τη στιγμή που αποφάσισε τη διανομή, στην ουσία αποτελούν μια προκαταβολή σε σχέση με τα οριστικά μερίσματα που θα διανεμηθούν στο τέλος της χρήσης κατά τη διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η διανομή του προσωρινού μερίσματος γίνεται σε περιπτώσεις όπου η εταιρία εμφανίζει εξαιρετικά υψηλά επίπεδα κερδοφορίας και παραμένουν στο ταμείο της τα καθαρά κέρδη ως πλεονάζοντα διαθέσιμα.

2.4.2. Νομοθεσία Σχετικά με την Διάθεση Κερδών Ανώνυμης Εταιρείας

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/20 (άρθρα 42δ παρ. 2, 44α παρ. 2 και άρθρο 45), καθορίζεται η σειρά διάθεσης των κερδών της χρήσεως. Σύμφωνα με το υπόδειγμα του ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ, όπως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., τα κέρδη χρήσεως μειώνονται ή αυξάνονται κατά περίπτωση από τις "Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου" και τους "Λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους". Το αλγεβρικό αποτέλεσμα των παραπάνω ποσών συνιστά το αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο σε περίπτωση που είναι κέρδος διατίθεται αφού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος ως εξής:¹⁰³

- Ø Αρχικά το κέρδος της χρήσεως διατίθεται για κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Δεν επιτρέπεται διανομή κερδών όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία από προηγούμενες χρήσεις (άρθρο 44α, παρ. 2, Ν.2190/20).
- Ø Διατίθεται ποσοστό 5% τουλάχιστον για το σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού. Ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού γίνεται μετά την αφαίρεση από τα κέρδη, των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.
- Ø Διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους, δηλαδή του υποχρεωτικά διανεμόμενου μερίσματος, το οποίο προκύπτει πλέον μετά την ψήφιση του Ν.3604/2007 με ισχύ από 8/8/2007, μόνο με βάση τα καθαρά κέρδη της χρήσεως σε ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού (Ν.876/79, άρθρο 1), δηλαδή καταργήθηκε ο υπολογισμός πρώτου μερίσματος στους μετόχους με βάση το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 45, παρ. 2, περ. β, Ν.2190/20).
- Ø Εάν η Ανώνυμη Εταιρεία κατέχει δικές της μετοχές, θα πρέπει να σχηματισθεί αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσης αυτών των μετοχών

¹⁰³ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

(Ν.2190/20, άρθρο 42ε, παρ. 13).

Ø Το υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των παραπάνω κρατήσεων διατίθεται σύμφωνα με το καταστατικό και την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 99 και 106 του Ν.2238/94. Επίσης, με το Ν.3091/2002 άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2 μια ουσιαστική αλλαγή που επέρχεται στη φορολογία των νομικών προσώπων είναι ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από:¹⁰⁴

- Τόκους καταθέσεων
- Τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου
- Τόκους REPOS¹⁰⁵
- Λοιπά εισοδήματα του άρθρου 12 του Ν.2238/94,¹⁰⁶

φορολογούνται πλέον σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ανεξαρτήτως αν τα νομικά πρόσωπα προβαίνουν ή όχι σε διανομή κερδών. Σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ.6 τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/94, δηλαδή τα προερχόμενα από τη μεταβίβαση επιχειρήσεων ή εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου ή κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση κάθε δικαιώματος, καθώς και κάθε ποσό που εισπράττεται πέραν από τα μισθώματα, φορολογούνται όταν οι δικαιούχοι αυτών είναι νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, παρ. 1, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις¹⁰⁷.

Επίσης, μετά την τροποποίηση του άρθρου 13 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) που επήλθε με το άρθρο 39 του Ν.3522/2006, από 1/1/2007 δεν υπάρχει περίπτωση εσόδου φορολογηθέντος κατ' ειδικό τρόπο. Θα πρέπει να τονίσουμε επίσης τη δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου

¹⁰⁴ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

¹⁰⁵ Συντομία του Repurchase agreement που μεταφράζεται ως συμφωνία επαναγοράς. Μπορούμε να αγοράσουμε Repos σε μετοχές αλλά συνήθως αγοράζουν τίτλους του δημοσίου (ομόλογα). Η διαφορά με την απευθείας αγορά ομολόγων είναι ότι πουλάμε τους τίτλους πριν από την αναγραφόμενη λήξη τους, σύμφωνα με την ημερομηνία επαναγοράς που έχουμε ορίσει.

¹⁰⁶ Αδαμίδη Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press

¹⁰⁷ Ν.3220/2004

αποθεματικού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.3299/2004. Επιπρόσθετα, η καταβολή του φόρου εισοδήματος, καθώς και της προκαταβολής, γίνεται πλέον σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις με τις διατάξεις του Ν.3220/2004.

2.4.3. Πίνακας Διάθεσης Κερδών και Κατάσταση Ταμειακών Ροών

2.4.3.1. Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές δραστηριότητες και η χρησιμότητά τους

Οι όποιες υγιής επιχειρήσεις οι οποίες είναι πολλές σε αριθμό έχουν να δείξουν ισολογισμούς οι οποίοι είναι κερδοφόροι και έχουν λειτουργικές δραστηριότητες οι οποίες με τις ταμειακές ροές είναι θετικές. Το γεγονός όμως αυτό δεν αποτελεί και το κανόνα. Σε κάποια επιχειρηματική δραστηριότητα και ειδικά τη πρώτη περίοδο λειτουργίας αυτής, είναι απαραίτητο η επιχείρηση να δώσει βάση στους πελάτες της και να διευρύνει το πελατολόγιό της. Οι πιέσεις από τον ανταγωνισμό είναι ιδιαίτερα μεγάλες και φυσικά όσο αφορά τι ταμειακές της ροές από τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες είναι αρνητικές. Αλλά επίσης αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε κάποια φάση ανάπτυξης ιδιαίτερα έντονη έχουν τέτοιου είδους αρνητικές ροές¹⁰⁸.

Το ίδιο συμβαίνει και με τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι σε φάση έντονων επενδύσεων. Ο λόγος είναι ότι τα όποια έσοδα έρθουν θα εμφανισθούν τα επόμενα χρόνια. Έτσι λοιπόν είναι λογικό να ειπωθεί ότι οι επιχειρήσεις σύμφωνα με το κανόνα τα πρώτα χρόνια λειτουργίας τους δίνουν βάρος σε επενδύσεις για την ανάπτυξή τους με χαμηλά έσοδα. Ακριβώς γιατί είναι σε ένα αρχικό στάδιο ανάπτυξης και με αποτέλεσμα να έχουν και αρνητικές ταμειακές ροές. Για κάποιο αναλυτή η μελέτη των ταμειακών ροών οι οποίες προέρχονται από λειτουργικές δραστηριότητες έχουν ιδιαίτερη σημασία.

Το ίδιο ισχύει και για κάποιο επενδυτή αφού του δίνεται η ευκαιρία η επιχείρηση η οποία είναι ακόμα σε αρχικό στάδιο να λειτουργήσει κανονικά. Με

¹⁰⁸ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

λίγα λόγια αν η μηχανή της επιχείρησης είναι σε θέση να λειτουργήσει και να δώσει ρευστά διαθέσιμα, έχει μακροχρόνια θετικά αποτελέσματα με τη διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού της. Οι όποιες απαραίτητες πληροφορίες γύρω από τις ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται προκειμένου να υπάρχει μια σωστή αξιολόγηση για την επιβίωση μιας επιχείρησης.

Η όποια μείωση των ταμειακών ροών από τις λειτουργικές δραστηριότητες και συγκεκριμένα αν αυτή ξεπερνά τον ένα χρόνο θα σήμαινε κάποια πράγματα. Θα σήμαινε ότι υπάρχει κάποιο σοβαρό λειτουργικό πρόβλημα στην επιχειρηματική δραστηριότητα και κάτι τέτοιο πιθανόν να οδηγούσε σε μια φάση μείωσης της ενεργούς ζήτησης των αγαθών τα οποία προέρχονται από αυτή την επιχείρηση. Επίσης θα μπορούσε να οδηγήσει και σε μια βραχυχρόνια φάση ύφεσης με αίτια από το γενικό οικονομικό κλίμα. Αναφέρεται και ότι πολλές απαιτήσεις εισπράξεων μπορεί να είναι σε σωστούς ρυθμούς και κάποια παραπάνω τάση να εμφανισθεί. Πάντα σε σχέση με το δείκτη της κυκλοφοριακής ταχύτητας εισπραξής των απαιτήσεων ο οποίος θα έχει πέσει¹⁰⁹.

Είναι πάντως απαραίτητο η όποια μείωση των ταμειακών ροών να ελέγχεται και κλαδικά σε περίπτωση όπου κάποια ύφεση γίνει γνωστή η οποία μπορεί να επηρεάζει. Σε κάποιες περιπτώσεις κατά την έρευνα των ταμειακών ροών από τις λειτουργικές δραστηριότητες είναι απαραίτητη η αναγνώριση των εισροών και των εκροών. Αυτές δεν είναι πάντα εμφανείς. Για παράδειγμα αναφέρεται κάποια δικαστική απόφαση η οποία είναι σε θέση να επηρεάσει τη λειτουργία της επιχείρησης. Αν υπάρχει ένας μεγάλος και συνεχής αριθμός αρνητικών ταμειακών ροών είναι πολύ δυνατό να εμφανισθούν σοβαρά προβλήματα για την επιχείρηση και σαν αποτέλεσμα κάτι δε πάει καλά. Η αρχή των προβλημάτων μπορεί να είναι εμφανές από τη μη δημιουργία πολλών ρευστών διαθεσίμων¹¹⁰.

¹⁰⁹ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

¹¹⁰ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

Ενδεχομένως, θα πρέπει η επιχείρηση αυτή να καταβάλει τόκους ή και να προχωρήσει σε πληρωμή τρεχόντων εξόδων. Σε αυτή τη φάση η διοίκηση ίσως θα πρέπει να προχωρήσει σε νέο δανεισμό ή σε ρευστοποίηση στοιχείων τα οποία προέρχονται από το πάγιο ενεργητικό. Σαν αποτέλεσμα θα υπάρξει ανησυχία προκειμένου να καλυφθούν οι όποιες υποχρεώσεις της επιχείρησης μακροχρόνια. Η αναλυτική εξέταση των ταμειακών ροών μπορεί να δώσει μια σωστή και ικανοποιητική εικόνα για μια επιχείρηση. Ειδικά σε περίοδο οικονομικής κρίσης όπου η ρευστότητα αποτελεί σημαντικό πρόβλημα για πολλές επιχειρήσεις¹¹¹.

Ο καλύτερος τρόπος για την αύξηση των ταμειακών ροών είναι να μειωθούν οι απαιτήσεις με τη χρήση του κυκλώματος πώλησης. Κάτι τέτοιο ίσως να αποτελεί και το ότι η διοίκηση της επιχείρησης είναι σε θέση να διαχειρισθεί κάτι τέτοιο ικανοποιητικά. Το αποτέλεσμα αυτό προκύπτει από το ότι η επιχείρηση προκειμένου να αυξήσει τις ταμειακές της ροές πρώτα από όλα θα πρέπει να προχωρήσει σε αναγνώριση προβλημάτων ρευστότητας και να προχωρήσει σε ανάλογες διαδικασίες λύσης του προβλήματος. Τα πληροφοριακά συστήματα ERPs και η ανάπτυξή τους τα τελευταία χρόνια έχουν παίξει σημαντικό ρόλο σε αυτό το σημείο. Είναι απαραίτητο να υπολογισθεί με ακρίβεια η όποια ληξιπρόθεσμη οφειλή καθώς και ο ακριβός υπολογισμός να υπάρξει κάποιος πελάτης επισφαλής.

Οι όποιες παραγγελίες και η οργάνωσή τους καθώς και οι παραγγελιοδοσίες μπορεί να είναι ακόμα πιο ασφαλείς αν η μείωση των αποθεμάτων έχει γίνει με ακρίβεια. Ο όρος just in time ο οποίος είναι οργανωτικός και αφορά την επίδοση κάποιας παραγγελίας και την άμεση κάλυψη ενεργούς ζήτησης είναι πολύ πιο εφικτή. Αλλά και η ίδια έμφαση ή και μεγαλύτερη πρέπει να δοθεί σε αυξήσεις του αριθμού των απαιτήσεων και των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τους κανόνες της αποτίμησης προκύπτει το συμπέρασμα ότι η αύξηση αυτών μπορεί να σημαίνει και κέρδη και πιθανώς σε περίπτωση που κάτι τέτοιο δε

¹¹¹ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα

δικαιολογείται μπορεί να είναι και η αρχή προβλημάτων για τη λειτουργία της επιχείρησης.¹¹²

Πολλές φορές αν υπάρχουν αυξημένες απαιτήσεις και αποθέματα αυτά αποτελούν αποτέλεσμα κακής πιστωτικής πολιτικής απέναντι στους πελάτες. Το ίδιο ισχύει και αν υπάρχει αύξηση των πωλήσεων των εμπορευμάτων. Καταστροφικό θα είναι για την επιχείρηση και τα κόστη αποθήκευσης ειδικά αν αυτά είναι υψηλά. Η λειτουργία της επιχείρησης διασφαλίζεται από τα έξοδα της τα οποία πρέπει να είναι μειωμένα. Με αυτό τον τρόπο υπάρχουν μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους και σαν αποτέλεσμα μεγαλύτερη ρευστότητα. Το γεγονός αυτό αποτελεί στοιχείο θετικών ταμειακών ροών αφού οι βραχυχρόνιες υποχρεώσεις θα μπορούν να πληρωθούν μέσω των καθαρών ταμειακών ροών από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Αυτό ακριβώς το στοιχείο είναι και εγγύηση για τα χρήματα τα οποία προέρχονται από τη λειτουργία της επιχείρησης για τη κάλυψη των χρημάτων για πληρωμές. Αν και οι ταμειακές ροές δίνουν μια καλή εικόνα για τη λειτουργία της επιχείρησης και τη ρευστότητά της δεν είναι εύκολο να ειπωθεί κάτι τέτοιο αν δεν υπάρξει προηγουμένως έρευνα των ταμειακών ροών και έτσι να προκύψουν και τα ανάλογα συμπεράσματα. Ο λόγος που πρέπει να γίνει κάτι τέτοιο είναι ότι οι ταμειακές ροές δε περιέχουν μέγεθος αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις δεν είναι παρά ένα έξοδο το οποίο δεν έχει κάποιο ταμειακό αντίκτυπο ειδικά αφού έχουν την ιδιότητα να μειώνουν τα έσοδα στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων.¹¹³

Στην εξέταση και στον υπολογισμό των αριθμοδεικτών σαν αυτό της ταμειακής αποδοτικότητας του συνόλου των κεφαλαίων τα αποτελέσματα μπορεί να είναι παραπλανητικά αφού δε λαμβάνονται υπόψη όλα τα κόστη στις αποδοτικότητες και στον υπολογισμό τους και ειδικά όσα έχουν σχέση με τις ταμειακές ροές. Δεν είναι σωστό η εικόνα μιας επιχείρησης να δίνεται μόνο από τα κέρδη και το μέγεθός τους. Και αυτό γιατί τα κέρδη ενισχύονται κατά βάση από τα δεδουλευμένα και το μέγεθός τους. Έτσι είναι σε θέση να επηρεάσουν σε μεγάλο

¹¹² Γρηγοράκος, Θ., 2008, “*Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου*”, Εκδόσεις Κράτσι, Αθήνα

¹¹³ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

βαθμό την οποία απόφαση από τη διοίκηση η οποία είναι σε θέση να αποφασίσει πότε και αν πρέπει να τα αναγνωρίσει και να τα χειρισθεί.

Στη περίπτωση όπου οι ταμειακές ροές δε περιέχουν τα δεδουλευμένα είναι σε θέση να δώσουν και καλύτερη ποιότητα κερδών η οποία φαίνεται από τις λογιστικές καταστάσεις. Αν υπάρχει μια υψηλή τιμή του δείκτη των ταμειακών ροών από τις λειτουργικές δραστηριότητες σημαίνει ότι υπάρχει μια καλή ρευστότητα στην επιχείρηση και πως την ίδια στιγμή η επιχείρηση αυτή διαθέτει ένα μεγάλο κομμάτι κερδών. Αν ο δείκτης αυτός είναι υψηλός τότε και τα κέρδη είναι μεγάλα. Στην αντίθετη περίπτωση αν ο δείκτης αυτός είναι χαμηλός τότε υπάρχει χαμηλή ποιότητα κερδών με υψηλά δεδουλευμένα όπου ίσως τα έσοδα της επόμενης χρήσης έχουν καταγραφεί στη τωρινή.

Από τη βιβλιογραφία φαίνεται ότι οι ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες αποτιμούνται σε μεγάλο βαθμό αφού ο ρυθμός της μεταβολής τους είναι μια σημαντική διάσταση προκειμένου να γίνει η αποτίμηση μιας μετοχής ειδικά από τη στιγμή που η διακύμανση των ταμειακών ροών οι οποίες προέρχονται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας παράγοντας καθοριστικός για το κίνδυνο μιας μετοχής.

2.4.3.1. Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές δραστηριότητες και η χρησιμότητά τους

Μια σημαντική αλλά και σπουδαία πληροφορία αποτελούν τόσο οι επενδυτικές δραστηριότητες όσο και το αντίκτυπο το οποίο έχουν στην απόδοση μιας επιχείρησης. Ο αντίκτυπος αυτός είναι σημαντικός για το εσωτερικό περιβάλλον αλλά και για το εξωτερικό ειδικά για τους επενδυτές οι οποίοι έχουν μεγάλο ενδιαφέρον για τα μελλοντικά κέρδη και ζημίες. Τα όποια σημαντικά κονδύλια τα οποία αναφέρονται σε ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες έχουν να κάνουν με¹¹⁴ :

- Αγορές πάγιων στοιχείων ενεργητικού

¹¹⁴ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β', Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

- Επιχειρήσεων
- Μετοχών
- Αντίστροφες ροές όπως πωλήσεις επενδυτικών στοιχείων

Οι πληροφορίες οι οποίες δίνονται από τις ταμειακές επενδυτικές ροές αφορούν τη δυνατότητα επέκτασης και οι πληροφορίες από τις εισροές αφορούν τη συρρίκνωση κάποιας επιχείρησης. Με λίγα λόγια τον τρόπο με το οποίο μπορούν να υπάρξουν μελλοντικά κέρδη και κυρίως από τη στιγμή που εξαρτώνται από επενδύσεις. Είναι δυνατό μια επιχείρηση να επεκταθεί με τις αγορές πάγιων στοιχείων ή με αγορές επιχειρήσεων. Δεν είναι δυνατό όμως να υπάρχει μια ξεκάθαρη εικόνα από τα νούμερα για μια επιχείρηση ειδικά από τη στιγμή που δεν έχει γίνει κάποια σύγκριση των ρυθμών αύξηση των επενδύσεων από τους ανταγωνιστές. Έτσι πρέπει να εξετασθούν¹¹⁵ :

- Οι όποιες πρόσφατες τεχνολογικές εξελίξεις
- Τα πάγια της επιχείρησης
- Οι πρόσφατες επενδύσεις που έχουν γίνει

Τα στοιχεία αυτά είναι ιδιαίτερα σημαντικά αφού οι επενδύσεις μπορεί να αποτελούν ένα εμπόδιο για την είσοδο στον κλάδο και επομένως να απομακρύνουν κάποιους μελλοντικούς ανταγωνιστές. Για ότι αφορά την αγορά κάποιας άλλης επιχείρησης είναι απαραίτητο να ερευνηθούν τα κόστη χρηματοδότησης αλλά και όποια οφέλη υπάρχουν και προκύπτουν μέσα από τη μελλοντική αυτή εξαγορά. Σημαντικό είναι και το στοιχείο της συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις. Σε αυτή τη περίπτωση θα πρέπει να ερευνηθούν διεξοδικά και να δικαιολογηθούν ειδικά από τη στιγμή που μπορεί να έχουν ένα μεγάλο κόστος μέσα από διοικητικές αλλαγές. Κάποιες άλλες φορές πάλι μπορεί να μην εμφανίζεται η αδυναμία της οποίας επένδυσης σε προγράμματα τα οποία έχουν υψηλές επιδόσεις¹¹⁶.

¹¹⁵ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

¹¹⁶ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

Τα προβλήματα ρευστότητας πολλές φορές μπορεί να συγκαλύπτονται από τη ρευστοποίηση πάγιων μέσω των πωλήσεων. Αν υπάρχει μικρό ενεργητικό σημαίνει ότι υπάρχει συρρίκνωση των δραστηριοτήτων με χαμηλά κέρδη στο μέλλον. Η ρευστοποίηση συμμετοχών ή και χρεογράφων είναι απαραίτητη προκειμένου ένα πρόγραμμα επενδυτικό να πρέπει να χρηματοδοτηθεί και ειδικά αν αυτό έχει υψηλές επιδόσεις. Είναι φυσικό όμως τα όποια μελλοντικά κέρδη που αφορούν τους επενδυτές να επηρεάζονται από τις επενδυτικές δραστηριότητες οι οποίες χρηματοδοτούνται με διαθέσιμα και αυτές οι οποίες χρηματοδοτούνται με μετοχές ή ομολογίες και τη έκδοσή τους. Στις ταμειακές ροές δεν εμφανίζονται οι μετοχές και οι ομολογίες αφού δεν έχουν άμεση σχέση με τα διαθέσιμα. Παρόλα αυτά όμως έχουν συνέπειες σε ότι αφορά το μέλλον των κερδών και των ταμειακών ροών και πρέπει να έχουν ιδιαίτερη έμφαση στην ανάλυση των ταμειακών ροών¹¹⁷.

Η χρηματοδότηση των περισσότερων επιχειρήσεων γίνεται με χρήματα από κεφάλαια τα οποία προέρχονται από τη λειτουργία τους. Δηλαδή τα κεφάλαια της ίδια της επιχείρησης και από τη λειτουργία της καθώς και τα κεφάλαια τα οποία προέρχονται από μετοχές ή και από δανεισμό είναι η κινητήρια δύναμη της χρηματοδότησης της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της κατάστασης των ταμειακών ροών εμφανίζονται όποιες εισροές προέρχονται από δανεισμό ή από έκδοση μετοχών καθώς και εκροές οι οποίες προέρχονται από αγορές μετοχών ή από εξόφληση δανείων. Οι μέτοχοι από το δανεισμό ξένων κεφαλαίων έχουν την ευκαιρία ενός οφέλους της χρηματοοικονομικής ανάλυσης και μόχλευσης αλλά και ταυτόχρονα εκμεταλλεύονται και τις όποιες φορολογικές εκπτώσεις των φόρων¹¹⁸.

Ταυτόχρονα όμως υπάρχει και ο κίνδυνος χρεοκοπίας της επιχείρησης αλλά και η απώλεια για τους μετόχους. Έτσι για κάθε επιχείρηση ξένων κεφαλαίων υπάρχει ένα επίπεδο το οποίο αναφέρεται σε αυξήσεις αυτών των κεφαλαίων αλλά και σε αυξήσεις δυσμενείς. Η αύξηση των κεφαλαίων αφορά τους μετόχους μέχρι

¹¹⁷ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

¹¹⁸ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

ενός σημείου το οποίο θεωρείται θετικό. Η απάντηση στο ερώτημα για το ποιο είναι το καλύτερο επίπεδο των ξένων κεφαλαίων η απάντηση δε μπορεί να δοθεί από τη χρηματοοικονομική θεωρία. Παρόλα αυτά ένας χρηματοοικονομικός αναλυτής θα μπορούσε να γνωρίζει όλες τις επιπτώσεις από την αύξηση των ξένων κεφαλαίων αν το ήθελε.

Παραμένει ακόμα ένας ασφαλής και πρακτικός ίσως τρόπος η εκτίμηση της ικανότητας μιας επιχείρησης να είναι σε θέση να ικανοποιήσει όποιες εξοφλήσεις ξένων κεφαλαίων έχουν προγραμματισθεί με τις αναμενόμενες αδέσμευτες ταμειακές ροές. Κάτι το οποίο μόνο ο αναλυτής μπορεί να κάνει. Αν τα ξένα κεφάλαια είναι δυνατό να εξυπηρετηθούν στο μέλλον τότε σε αυτή τη περίπτωση ο δανεισμός είναι ωφέλιμος τόσο για τους μετόχους όσο και για τη επιχείρηση. Η έκδοση νέων μετοχών δε σημαίνει πάντα και αύξηση των νέων κεφαλαίων.

Είναι απλά μια θετική ένδειξη η οποία αφορά τη μελλοντική αξία της μετοχής σε κάποια επιχείρηση. Με αυτό τον τρόπο μελλοντικά κέρδη αναμένονται και ειδικά σε αυτή τη περίπτωση οι παλαιοί μέτοχοι θα ήθελαν να μοιραστούν αυτά τα κέρδη μεταξύ τους και όχι με νέους μετόχους. Πρέπει να αναφερθεί όμως και ο ότι η αύξηση νέων κεφαλαίων μπορεί να επιφέρει και συγκρούσεις που αφορούν τα συμφέροντα των μετόχων και συγκεκριμένα μεταξύ τους. Ο λόγος είναι ότι οι ίδιοι οι μέτοχοι θα προτιμούσαν τη διενέργεια των επενδύσεων με υψηλή απόδοση και φυσικά και με μεγαλύτερο κίνδυνο. Έτσι θα είχαν μεγαλύτερα οφέλη σε περίπτωση που η μετοχή ήταν επιτυχημένη αλλά και το κόστος αποτυχίας τους θα ήταν χαμηλό αν η μετοχή δεν ήταν τόσο καλή.

Στην αντίθετη περίπτωση που αφορά τους πιστωτές θα ήθελαν κάποιες επενδύσεις με μικρότερο ρίσκο αλλά με μεγαλύτερη απόδοση όπως συνήθως συμβαίνει. Με αυτό τον τρόπο η απόδοση όπως και τα οφέλη είναι σταθερά. Μέσα από τις συγκρούσεις συμφερόντων δημιουργούνται κόστη που αφορούν τους μετόχους. Αναφέρονται χαρακτηριστικά τα μεγάλα επιτόκια δανεισμού. Επίσης

δημιουργούνται αλλά και επιβάλλονται περιορισμού σε επενδυτικές δραστηριότητες και χαρακτηριστικά αναφέρονται¹¹⁹:

- Συνεχής έλεγχος επενδυτικών δραστηριοτήτων
- Δέσμευση παγίων με υποθήκες
- Απαγόρευση εξαγοράς άλλων επιχειρήσεων
- Περιορισμός μελλοντικού δανεισμού

Τόσο οι συγκρούσεις αυτές συμφερόντων αλλά και οι συνέπειες που έχουν για την επιχείρηση και τα συμφέροντα των όποιων ενδιαφέρονται άμεσα, θα πρέπει να είναι θέμα λεπτομερούς ανάλυσης. Οι πληροφορίες που μπορεί να προκύψουν είναι οι μεταφορές πλούτου από τη μια ομάδα σε άλλη. Η έκδοση των νέων μετοχών καλό θα είναι να εξετάζονται σε σχέση με τις μεταβολές που μπορεί να δημιουργήσουν στα ξένα κεφάλαια με τα ίδια. Το συμπέρασμα είναι ότι οι νέες μετοχές:

- δημιουργούν καλύτερη σχέση των ξένων με τα ίδια κεφάλαια
- μειώνουν τη πιθανότητα χρεοκοπίας
- δίνουν μια καλή εικόνα για την επιχείρηση και το μέλλον της

Παρόλα αυτά όμως, η όποια έκδοση νέων μετοχών αποτελεί και μεταφορά πλούτου σε νέους μετόχους από τους παλαιούς αφού η έκδοση νέων μετοχών είναι συνεχής και σε αυτή τη περίπτωση οι παλαιοί μέτοχοι οι οποίοι έχουν και καλύτερη πληροφόρηση μοιράζονται και τις όποιες αρνητικές εξελίξεις μεταξύ τους αλλά και με άλλους. Επίσης αναφέρεται και η περίπτωση όπου οι παλαιοί μέτοχοι θεωρούν κάποια τιμή χ μιας μετοχής ότι είναι υψηλή σε σχέση με τη πραγματική τιμή. Τα μερίσματα και ειδικά η αύξηση ή η μείωσή τους είναι μια σημαντική πληροφόρηση για την καλή ή όχι εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης. Η όποια αύξηση μερισμάτων συνεπάγεται μελλοντικά κέρδη και η μείωση αυτών συνεπάγεται χαμηλά κέρδη στο μέλλον¹²⁰.

¹¹⁹ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

¹²⁰ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

Τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν μέσα από την εκτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων σε τρέχουσα τιμή αγοράς είναι πολλά. Ιδιαίτερα από τη στιγμή που η συναλλαγές γίνονται σε κάποιο οργανωμένο χρηματιστήριο. Κάποια από αυτά είναι¹²¹ :

- Ø Η δυνατότητα πρόβλεψης ταμειακών ροών στο μέλλον μέσα από τη πώληση συμμετοχών και χρεογράφων
- Ø Ο προσδιορισμός αξίας συμμετοχών και χρεογράφων που είναι αντικειμενικός
- Ø Η εμφάνιση οικονομικών συνεπειών μέσα από τη επένδυση σε τίτλους ξένης επιχείρησης
- Ø Η διοίκηση δεν είναι σε θέση να επηρεάσει τα κέρδη αν αυτά είναι κάποια στιγμή χαμηλά. Ακόμα και αν πουλήσει τίτλους σε χαμηλό κόστος κτίσης

Το Financial Accounting Standards με σκοπό να εκμεταλλευτεί τα παραπάνω πλεονεκτήματα δίνει τίτλους οι οποίοι αποτελούν θέμα συναλλαγής στο χρηματιστήριο σε τρεις κατηγορίες :

- Û Εμπορεύσιμοι
- Û Διαθέσιμοι προς πώληση
- Û Όσοι κατηγοριοποιούνται στο χαρτοφυλάκιο μέχρι τη λήξη

Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων η επιχείρηση αναγράφει πληροφορίες σχετικά με το ποσό των κερδών που διανέμει και σε ποιους το διανέμει τόσο για την παρούσα λογιστική χρήση όσο και για την αμέσως προηγούμενη. Τα κέρδη προς διάθεση μιας ανώνυμης εταιρίας αποτελούνται από:

- Ø Τα κέρδη της παρούσας χρήσης
- Ø Τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να διανεμηθούν στην παρούσα
- Ø Τα αποθεματικά που προορίζονται για διανομή στην παρούσα χρήση
- Ø Το φόρο εισοδήματος

¹²¹ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη

Μετά την αφαίρεση των φόρων, ορισμένο ποσό από τα κέρδη παραμένει στην εταιρία και αυξάνει τα αποθεματικά της, ενώ το υπόλοιπο διανέμεται:

- Ø Στους μετόχους της εταιρίας υπό τη μορφή μερισμάτων
- Ø Στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας ως αμοιβή τους

Συνήθως στο τέλος παραμένει αδιανέμητο ένα ποσό κερδών. Πρόκειται για τα κέρδη εις νέο, τα οποία θα ενσωματωθούν στα κέρδη της επόμενης χρήσης, για να προσδιορισθεί το ποσό των κερδών προς διάθεση. Σύμφωνα με το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα επί εταιρείας η οποία έχει διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη διανέμονται εφόσον από την εταιρική σύμβαση δεν προκύπτει κάτι άλλο στο τέλος έκαστου έτους. Βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ., οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, ανάλογα των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσεως, τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας. Στην περίπτωση που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, τότε στο τέλος της χρήσεως οι άνω εταιρείες θα πρέπει να καταχωρίσουν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού: τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διάθεσης κερδών.

2.5. Προσάρτημα (Notes to the Financial Statement)

Ένα απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων είναι το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το οποίο παρουσιάζονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Το προσάρτημα ορίζεται σαν ένα είδος υπομνήματος, το οποίο δημιουργείτε από το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης. Επίσης, το προσάρτημα δεν δημοσιεύεται κατά τον ίδιο τρόπο, μέσω εφημερίδας, με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές του προσαρτήματος έχουν ως σκοπό τη διευκόλυνση όλων των παραγόντων, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στην κατανόηση του περιεχομένου τους και στον προσδιορισμό της αληθινής οικονομικής κατάστασης και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) των οικονομικών αυτών μονάδων.¹²²

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες καταστάσεις για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση. Μέσω των ειδικών διατάξεων της νομοθεσίας καθορίζονται οι κλάδοι της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες περιλαμβάνουν πρόσθετες ειδικές πληροφορίες υποχρεωτικά στο προσάρτημα (π.χ. για τις τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρείες ή τις εταιρείες χαρτοφυλακίου).¹²³

Επιπλέον, το προσάρτημα ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως περιέχεται σε γνώση τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τον ισχύοντα νόμο κάθε φορά.

Το προσάρτημα, συντάσσεται και δημοσιοποιείται υποχρεωτικά με την καταχώρησή του στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης του Υπουργείου Εμπορίου. Δεν δημοσιεύεται όμως στις εφημερίδες, όπως συμβαίνει με τις υπόλοιπες καταστάσεις.

Οι πληροφορίες της επιχείρησης που περιλαμβάνει το προσάρτημα είναι οι εξής:

¹²² Αναφορά από το διαδικτυακό χώρο : <http://www.specisoft.gr>.

¹²³ Αριστείδης Γ. Κοντάκος, " Γενική Λογιστική " , Εκδόσεις Ελλην

- Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών των στοιχείων του ενεργητικού καθώς και για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων του ενεργητικού.
- Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων .
- Οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των κυκλοφορούντων στοιχείων, όπως επίσης και οι συναλλαγματικές διαφορές.
- Πίνακα κατεχομένων τίτλων και χρεογράφων (π.χ. μετοχές σε επιχειρήσεις, ομόλογα).
- Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις όπως και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες.
- Πληροφορίες για τα έκτακΜΕτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της επιχείρησης, τους μεταβατικούς λογαριασμούς, τη δομή του ισολογισμού και τυχόν πρόσθετους λογαριασμούς, καθώς και πληροφορίες για τις επιχειρήσεις που συνδέονται.
- Τα ποσά των οικονομικών δεσμεύσεων της επιχείρησης.
- Στοιχεία που αφορούν την απασχόληση (π.χ. το μέσο όρο του αριθμού των απασχοληθέντων ατόμων στη διάρκεια της χρήσεως) .

Οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για τη συμπλήρωση των κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών που πρέπει να παρέχει η λογιστική.¹²⁴

¹²⁴ Αριστείδης Γ. Κοντάκος, " Γενική Λογιστική " , Εκδόσεις Ελλην

Κεφάλαιο Τρίτο : Διεθνή πρότυπα

3.1. Γενικά

Η κοσμογονία η οποία συντελείται στην αγορά της λογιστικής και ελεγκτικής πρακτικής μέσω της υιοθέτησης από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή για συντομία ΔΛΠ, δεν μπορεί να αφήσει ανεπηρέαστη και τη χώρα της Ελλάδας. Για την ώρα βέβαια τα ΔΛΠ ισχύουν υποχρεωτικά τόσο για τις εισηγμένες εταιρίες όσο και τις θυγατρικές τους και προαιρετικά ωστόσο για όλες τις υπόλοιπες. Το ερώτημα όμως το οποίο τίθεται είναι αν τελικά συμφέρει η προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ, δηλαδή αν τα πιθανά οφέλη είναι σαφώς μεγαλύτερα από τα τυχόν κόστη που παρουσιάζονται λόγω των δυσκολιών στην εφαρμογή τους¹²⁵. Στην ερώτηση βέβαια αυτή δεν υπάρχει μια μονοσήμαντη απάντηση.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει ένα άμεσο σημαντικό αποτέλεσμα και σε άλλες ένα μακροπρόθεσμο αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση χωρίς δάνεια και ουσιαστικό ενδιαφέρον για την εικόνα της, πιθανόν να είναι σε θέση να αναβάλλει το κόστος της προαιρετικής εφαρμογής και το οποίο τελικά δεν θα αποφύγει στο εγγύς μέλλον.

Μια επιχείρηση όμως η οποία διαθέτει ένα σημαντικό δανεισμό και επομένως επιθυμεί να τον διατηρήσει με το χαμηλότερο δυνατό κόστος ή σχετικά στοιχεία τα οποία μπορούν να εμφανίσουν κάποιες «υπεραξίες» καθώς και ενδιαφέρον για όλους τους πιθανούς νέους επενδυτές, χρηματοδότες ή αγοραστές, μπορεί κατά κανόνα να κερδίζει από την προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ. Βέβαια η πραγματικότητα αναφέρεται στο γεγονός ότι σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν επίσης οι περισσότερες μεγάλες και μεσαίες βιομηχανικές και ξενοδοχειακές μονάδες της χώρας¹²⁶.

¹²⁵ Δ. Φάκος, 2007, “Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων”, Αθήνα

¹²⁶ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως η «εικόνα» μιας επιχείρησης και με βάση την εικόνα των ΔΛΠ της, θεωρείται σχεδόν πάντα έτοιμη και καλύτερη να λειτουργήσει στην αγορά και δη στην Ελληνική, από ότι με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Είναι ωστόσο ζήτημα διαφορετικής προσέγγισης. Τα ελληνικά πρότυπα στηρίζονται στην «*Αρχή της Συντηρητικότητας*»,¹²⁷ ενώ τα ΔΛΠ βασίζονται ουσιαστικά σε ένα σημαντικό βαθμό στις «*Εύλογες Αξίες*». Έτσι λοιπόν με τα ΔΛΠ, μια συγκεκριμένη σειρά ενεργητικών στοιχείων όπως για παράδειγμα τα πάγια μιας επιχείρησης, μπορούν και εμφανίζονται σε συγκεκριμένες «εμπορικές» αξίες στον Ισολογισμό της, ενώ με τα ελληνικά πρότυπα, εκείνα εμφανίζονται συνήθως σε πολύ μικρότερες λογιστικές αξίες¹²⁸.

Οι τράπεζες για παράδειγμα, είναι σε θέση να προσδιορίζουν τις πιστώσεις αλλά και τα επιτόκια δανεισμού τους και ανάλογα με την οικονομική κατάσταση των πελατών τους. Ο πελάτης βέβαια που εμφανίζει μεγαλύτερο κίνδυνο, εκταμιεύει λιγότερα χρήματα και ουσιαστικά πληρώνει μεγαλύτερο τόκο. Ο κίνδυνος ωστόσο προσδιορίζεται με δείκτες οι οποίες προκύπτουν κυρίως από τα μεγέθη των σχετικών οικονομικών καταστάσεων. Αν βέβαια εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, τότε εμφανίζονται βελτιωμένοι πολλοί ακόμα δείκτες και αυτό επίσης σημαίνει αυτομάτως καλύτερους όρους του δανεισμού για τις εταιρίες. Οι καλύτεροι ουσιαστικά δείκτες δεν προκύπτουν βέβαια από τις «λογιστικές αλχημείες». Προκύπτουν επειδή η εικόνα με βάση τα ΔΛΠ, είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα.

Ένα σχετικό ζήτημα βέβαια που ανακύπτει για τους επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές, για τις επιχειρήσεις καθώς και τους εποπτικούς μηχανισμούς, είναι η ορθότητα της εφαρμογής αυτών των διεθνών προτύπων. Θεωρούνται εξαιρετικά πιο σύνθετα αλλά και δύσκολα από τα προϊσχύοντα «ελληνικά» πρότυπα. Επιπλέον μπορούν να βρίσκονται σε μια διαρκή κατάσταση μεταβολής. Επιβάλλεται ως εκ τούτου και κατά συνέπεια αυτός που τα εφαρμόζει διαρκώς να τα παρακολουθεί και να μελετά για τυχόν αλλαγές και αποκλίσεις¹²⁹.

¹²⁷ Επιβάλλει την προσαρμογή των οικονομικών μεγεθών για πιθανές αρνητικές εξελίξεις. Στην ουσία, η τήρηση της οδηγεί σε μια περιορισμένης έκτασης υποτίμηση της καθαρής περιουσίας.

¹²⁸ Θ.. Γρηγοράκος, 2006, «*Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*», Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ

¹²⁹ Δ. Φάκος, 2007, «*Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων*», Αθήνα

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί πως τα *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* -ΔΛΠ εφαρμόζονται σταδιακά από όλες τις χώρες του κόσμου στις μέρες μας. Αποτελούν ουσιαστικά τη σύγχρονη προσέγγιση στον τομέα της λογιστικής, η οποία δημιουργεί συγκεκριμένα νέα δεδομένα στο τομέα της διεθνούς οικονομικής συνεργασίας. Η προαιρετική όμως εφαρμογή τους και εκτός από τις σχέσεις με το εκάστοτε πιστωτικό σύστημα, προσθέτει ένα σημαντικό κύρος στην ποιότητα των σχετικών οικονομικών καταστάσεων των εταιριών, γεγονός που μόνο θετικά θα μπορούσε να επιδράσει στη λειτουργία της οικονομίας¹³⁰.

Συνοψίζοντας λοιπόν τα παραπάνω αναφερόμενα, θα μπορούσε να οριστεί πως τα *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* ή *ΔΛΠ* και όπως στα αγγλικά είναι γνωστά ως *International Accounting Standards - IAS* είναι εκείνες οι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή των νόμων και με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά όλες οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από την αντίστοιχη κοινοτική οδηγία¹³¹. Βέβαια μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, επιβλήθηκαν ως υποχρεωτικά από το έτος 2006 και έπειτα, αρχικώς δε για τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο και αργότερα για όλες τις λοιπές εταιρίες¹³².

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* (ΔΛΠ) εκδίδονται αντίστοιχα από τον *Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων* (ΟΔΛΠ) και ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στο μέλλον βέβαια, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* ενσωματώνοντας όλες τις λειτουργίες των Προτύπων αντίστοιχα¹³³.

Οι προτεραιότητες των ΔΛΠ αναφέρονται στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω βέβαια της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων. Υπάρχει επίσης

¹³⁰ Θ.Γ. Γρηγοράκος, 2006, “*Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*”, Επανεκδόση ΙΟΕΛ

¹³¹ Δ. Φάκος, 2007, “*Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων*”, Αθήνα

¹³² Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

¹³³ Θ.Γ. Γρηγοράκος, 2006, “*Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*”, Επανεκδόση ΙΟΕΛ

μια ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Κοινότητας θα εφαρμόζαν ορθά τα πρότυπα ΔΛΠ μέχρι το έτος 2005 με αξιοπιστία, αξιολόγηση, και σωστό ανταγωνισμό.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί πως από το έτος 2005, όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Κοινότητας συμπεριλαμβανομένων των εμπορικών τραπεζών καθώς και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, θα πρέπει να εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα διάφορα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή ουσιαστικά να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το συγκεκριμένο σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Δύναται επίσης να μπορούν να επιβάλλουν τη νέα αυτή νομοθεσία σε μη εισηγμένες εμπορικές τράπεζες ή και ασφαλιστικές επιχειρήσεις¹³⁴.

Αναφερόμενος κανείς στο χρονοδιάγραμμα και το καθεστώς των λογιστικών οδηγιών, θα μπορούσε να σημειώσει πως παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία-στόχος είχε τεθεί το έτος 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός τέθηκε σε ισχύ άμεσα παρέχοντας στα κράτη μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά με τη πάροδο του χρόνου. Επιπλέον, η νομοθεσία για τα πρότυπα των ΔΛΠ ήταν σε θέση να συμπληρώσει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες. Τέλος, όλα τα κράτη μέλη μπορούσαν να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων από τις διατάξεις έως το έτος 2007 για τις εταιρίες εκείνες που ήταν εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας καθώς και σε οργανωμένη αγορά μιας τρίτης χώρας¹³⁵.

Θα πρέπει να αναφερθεί επίσης πως προκειμένου να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο, αυτό θα πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης αλλά και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να είναι ικανό να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον καθώς και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η ειδική Επιτροπή βέβαια έχει έρθει σε συμφωνία με την *Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών*

¹³⁴ Δ. Φάκος, 2007, “Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων”, Αθήνα

¹³⁵ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών – ΕΕΡΑΑΚΑ με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων αντίστοιχα.

Ο σχετικός κανονισμός βέβαια εγκρίθηκε σύμφωνα με το μηχανισμό διπλής διάρθρωσης και ο οποίος αναφέρεται ως εξής¹³⁶ :

- Ø Με ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των ΔΛΠ στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος του θα είναι να εξασφαλισθεί μια απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.
- Ø Με ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

3.2. Τι ορίζονται ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι το κύριο και αποδεκτό πλέον μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης. Αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων, και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.¹³⁷

¹³⁶ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

¹³⁷ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

Τα ΔΛΠ καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης (καταχώρησης), επιμέτρησης (αποτίμησης), παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με άλλα λόγια, παρουσιάζουν το τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος των ΔΛΠ είναι οι αρχές και οι κανόνες να είναι ίδιες για τις επιχειρήσεις όλου του κόσμου. Δηλαδή τα ΔΛΠ επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Η λογιστική αποτυπώνει συναλλαγές. Τα ΔΛΠ φιλοδοξούν να καλύψουν με βάση των διατάξεων τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων.

Τα ΔΛΠ αποτελούν ένα σύνολο κειμένων που καλύπτουν τις δυο χιλιάδες σελίδες. Είναι επιστημονικά κείμενα αλλά έχουν νομικό χαρακτήρα. Αρχικά εκδόθηκαν στην αγγλική γλώσσα και στη συνέχεια για να αποτελέσουν ελληνικό νομικό κείμενο με βάση τις ρυθμίσεις που διέπουν τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταφράστηκαν επίσημα και στην ελληνική γλώσσα.

Από τη φύση τους τα ΔΛΠ είναι γενικό πλαίσιο, κάτι ανάλογο με το «Σύνταγμα» μιας χώρας και βρίσκονται σε μια κατάσταση διαρκούς μεταβολής, είναι δηλαδή ένα «Σύνταγμα» το οποίο όμως δεν είναι σταθερό και αναθεωρείται διαρκώς.¹³⁸

Για να αναφερθούμε στα ΔΛΠ χρησιμοποιούμε δύο όρους ως : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ» ή «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ». Αυτό συμβαίνει γιατί αυτά που είχαν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέχρι το Μάρτιο του 2002 ονομαζόταν ΔΛΠ και στη συνέχεια, μετά το Μάρτιο του 2002, όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται και εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ονομάζονται ΔΠΧΠ. Για μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι δηλαδή την πλήρη

¹³⁸ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

αντικατάσταση των ευρισκόμενων σε ισχύ ΔΛΠ από νέα ΔΠΧΠ είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους.¹³⁹

Άρα ο όρος Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σημαίνει: Πρότυπα και Διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.), τα οποία περιλαμβάνουν τα εξής:

- Ø Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).
- Ø Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).
- Ø Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.) (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.) (Standing Interpretations Committee - SIC).

Τα ΔΠΧΠ επιτυγχάνουν τους καταστατικούς τους στόχους κυρίως μέσω της ανάπτυξης και δημοσίευσης των ΔΠΧΠ και την προώθηση της εφαρμογής των προτύπων σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές.

Οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες οι οποίες παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων του γενικού σκοπού. Σκοπός αυτών είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων και βελτίωση της ικανότητάς τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.¹⁴⁰

Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές).

Ως αποτέλεσμα εφαρμογής των αρχών που θέτουν τα ΔΠΧΠ είναι η κατάρτιση και δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων. Επιδίωξη μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφόρησης σχετικά

¹³⁹ Grand Thornton, 2009, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – IFRS, αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α', Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα

¹⁴⁰ Παπάς Α., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, 2004

με τη χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης που χρησιμεύει για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

3.3. Κύρια όργανα των ΔΛΠ.

Τα όργανα τα οποία καθορίζουν και τροποποιούν τα ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ, είναι¹⁴¹:

Ø *Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC – International Accounting Standards Committee).*

Η επιτροπή αυτή ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, Καναδά, Μεξικού, Ολλανδίας, Ιρλανδίας, των ΗΠΑ και της Αγγλίας. Η Επιτροπή είναι υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών προτύπων. Τον Μάρτιο του 2002 η επιτροπή προχώρησε σε αναδιάρθρωση του τρόπου λειτουργίας με αποτέλεσμα την ανασύσταση της IASC ως μη κερδοσκοπικού οργανισμού και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α.

Ø *Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB - International Accounting Standards Board).*

Το Σώμα αυτό είναι ένα υπερεθνικό όργανο που αποτελεί το διάδοχο οργανισμό της Επιτροπής με έδρα το Λονδίνο που λειτουργεί ως ανεξάρτητη αρχή. Έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π. καθώς και των προσχέδιων προτύπων. Σκοποί του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η ανάπτυξη των παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, η προώθηση της χρήσης των προτύπων και η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή.

Ø *Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC – Standards Advisory Council).*

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων αποτελείται από τριάντα ή και παραπάνω μέλη που προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Σκοπό έχει την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικές με την ανάπτυξη των προτύπων καθώς και την

¹⁴¹ Δ. Φάκος, 2007, “Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων”, Αθήνα

πληροφόρηση του IASB, σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

Ø Η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*).

Η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα ίδια τα πρότυπα.

Ø Η Ευρωπαϊκή Ένωση.¹⁴²

Οι στόχοι που υπηρετούν τα ΔΛΠ, όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), που επίσης αποτελούν και σκοποί της IASB είναι:¹⁴³

- Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα οποία απαιτούν 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 Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

¹⁴² Αναφορά από το διαδικτυακό χώρο: <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

¹⁴³ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

3.4. Εκπόνηση και Έκδοση των ΔΛΠ.

Η διαδικασία εκδόσεως των ΔΛΠ είναι σύνθετη και χρονοβόρα, ώστε να είναι δυνατή η εξασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής αποδοχής. Η εκπόνηση των ΔΠΧΠ γίνεται μέσω μιας 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.

Το IASB συμβουλευέται τη Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) για τα σημαντικά έργα, τα θέματα της ημερήσιας διάταξης και τις προτεραιότητες όταν πρόκειται για δημόσιες συναντήσεις. Σε συναντήσεις που είναι ανοικτές στο κοινό για παρακολούθηση συζητά τεχνικά θέματα.

Κατά την συγγραφή των προτύπων το IASB εργάζεται με τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης προτύπων, ώστε να μεγιστοποιηθεί η σύγκλιση των ΔΠΧΠ με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Σημειώνεται ότι τα ΔΛΠ δεν κατισχύουν των Εθνικών λογιστικών Προτύπων. Το IASB δεν διαθέτει μηχανισμό επιβολής και κάθε χώρα είναι η μόνη αρμόδια για να αποφασίζει. Συγκεκριμένα για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπεύθυνο είναι το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ύστερα από εισήγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Με την πάροδο του χρόνου όλο και περισσότερες χώρες αναγνώρισαν τη χρησιμότητα των ΔΛΠ και τα υιοθέτησαν με αποκορύφωμα την υιοθέτηση από την ΕΕ με τον κανονισμό 1606/2002, θεσπίζοντας την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από την 1-1-2005 και εφεξής από όσες επιχειρήσεις οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των χωρών που αποτελούν μέλη της ΕΕ.¹⁴⁴

Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ ξεκινά από την ημερομηνία που καθορίζεται στο Πρότυπο. Νέα ή αναθεωρημένα ΔΠΧΠ ορίζουν μεταβατικές διατάξεις για εφαρμογή μέχρι την αρχική τους εφαρμογή.

Κάθε Πρότυπο είναι ένα κείμενο με συγκεκριμένη δομή, το οποίο αποτελείται από:

¹⁴⁴ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

- Την εισαγωγή - Το περιεχόμενο
- Το σκοπό
- Το πεδίο εφαρμογής
- Τους ορισμούς που χρησιμοποιεί
- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για το πρότυπο και
- Την ημερομηνία έναρξης ισχύος.¹⁴⁵

3.5. Οι λόγοι έκδοσης των ΔΛΠ – Αναγκαιότητα.

Η νομοθεσία της κάθε χώρας είναι εκείνη η οποία ρυθμίζει την έκδοση των σχετικών οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο όμως που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν κάποιες διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μια συγκεκριμένη ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών οι οποίες ουσιαστικά ευθύνονται για την δημιουργία των ΔΛΠ αλλά και που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.¹⁴⁶

Ένας λόγος δημιουργίας των ΔΛΠ, είναι εκείνος ο οποίος αναφέρει πως η *Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων* επιδιώκει ουσιαστικά να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους σχετικούς κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα αλλά και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών οι οποίες σχετίζονται με την κατάρτιση καθώς και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με σκοπό να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους.

Βέβαια τα έως σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 στον αριθμό και ορίζουν φυσικά τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να παρακολουθούνται και ως εκ τούτου να παρουσιάζονται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της κάθε επιχείρησης καθώς και οι υποχρεώσεις της, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα αντίστοιχα.

¹⁴⁵ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, 2002, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/:* ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

¹⁴⁶ Grand Thornton, 2009, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS* αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α΄, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα

Πως όμως καθιερώθηκαν τα ΔΛΠ στην Ελλάδα και ποιος ο λόγος δημιουργίας τους; θα πρέπει στο σημείο αυτό να αναφερθεί πως η Ευρωπαϊκή Ένωση είναι εκείνη η οποία αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση όλων των διεθνών λογιστικών κανονισμών / πρακτικών / αρχών και ουσιαστικά πρότεινε όπως από το 2005, τα ΔΛΠ να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁴⁷.

Ως εκ τούτου και σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Στην Ελλάδα βέβαια, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον Ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλά και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Για την σαφέστερη κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις σχετικές ισχύουσες ελληνικές διατάξεις καθώς και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών¹⁴⁸.

Με το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών, οι δυνατότητες του δανεισμού των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας έχουν διεθνοποιηθεί. Οι ετήσιες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητας τους.

Μέσα από την εφαρμογή των ενιαίων Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η σύγκριση μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

¹⁴⁷ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

¹⁴⁸ Θ.Γ. Γρηγοράκος, 2006, “Γενικές Αρχές Ελεγκτικής”, Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ

Επιπλέον, μέσα από τη χρήση των λογιστικών Προτύπων, οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μια λογική συνέχεια και συνέπεια με αποτέλεσμα να αποφεύγονται οι αντιφάσεις και οι αντιθέσεις.

Έτσι με την καθιέρωση των ΔΛΠ δημιουργούνται οι προϋποθέσεις για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσα από την αύξηση της δυνατότητας συγκρίσεως των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με το τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. Τα υφιστάμενα εθνικά λογιστικά πλαίσια σε πάρα πολλές χώρες που δεν έχουν ακόμη υιοθετήσει τα ΔΛΠ επιτρέπουν την εφαρμογή πολλών τεχνασμάτων «δημιουργικής λογιστικής» για αύξηση των κερδών και εξωραϊσμού¹⁴⁹ του ισολογισμού μιας οντότητας.¹⁵⁰

Ο όρος «δημιουργική λογιστική» δεν παραπέμπει σε παράνομες πράξεις ή παραλήψεις, αλλά στην εκμετάλλευση κενών ή ασαφειών στους λογιστικούς κανονισμούς με σκοπό την παρουσίαση συγκεκριμένης ευνοϊκής εικόνας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Εφόσον, τα υφιστάμενα λογιστικά πλαίσια σε αρκετές χώρες έχουν αρκετά κενά και ασάφειες σε ορισμένα σημαντικά θέματα, με την εφαρμογή των ΔΛΠ θα μειωθεί σημαντικά η «δημιουργική λογιστική».

Τόσο το IASB, όσο και η IFRIC λαμβάνουν όλα τα μέτρα που είναι αναγκαία ώστε οι πρόνοιες των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ να «κλείνουν όλα τα παράθυρα» και να μειώνουν τις πιθανότητες χρήσης της δημιουργικής λογιστικής από οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

Πέρα από τα παραπάνω, πρέπει να τονίσουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των ΔΛΠ γιατί έτσι επιδιώκεται η εξασφάλιση της αξιοπιστίας, της ακριβείας και της ομοιομορφίας των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο

¹⁴⁹ Είναι ο έντεχνος ευτρεπισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την καταχώρηση λογιστικών εγγράφων μέσα στα λογιστικά βιβλία της οντότητας λίγο πριν από το τέλος της περιόδου και την αντιστροφή τους στο άνοιγμα της επόμενης περιόδου.

¹⁵⁰ Grand Thornton, 2009, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α΄, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα

και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά της οικονομία και της κοινωνίας γενικότερα.

3. 6. Λειτουργία και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Επιχειρήσεις

Επιχειρώντας κανείς μια αναδρομή καθώς και συγκεκριμένη ανασκόπηση στη λειτουργία και εφαρμογή των ΔΛΠ, θα διαπιστώσει αρχικά πως το Μάρτιο του έτους 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας επανέλαβε, με ιδιαίτερη έμφαση, την σημαντική ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς των διαφόρων χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών καθώς και εφαρμογής του προγράμματος δράσης της επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες έως και το έτος του 2005. Στο πλαίσιο αυτό βέβαια τέθηκε και ως στόχος η σημαντική ενίσχυση της συγκρισιμότητας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών τους¹⁵¹.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση άλλωστε ήταν εκείνη η οποία έπρεπε με σκοπό την εκπλήρωση του συγκεκριμένου στόχου να προχωρήσει έτσι ώστε να υιοθετήσει κάποια κοινά πρότυπα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία θα μπορούσαν να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά. Να μπορούν δηλαδή να εξασφαλίζουν διαφάνεια, να είναι πλήρως κατανοητά, να ελέγχονται κατάλληλα και βέβαια να εφαρμόζονται ουσιαστικά. Η ανάγκη αυτή κατέστη ουσιαστικά επιτακτικότερη δεδομένου ότι, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, υπήρχαν πολλοί και διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαφορετικές ερμηνείες αυτών οι οποίες βασίζονταν στην πρακτική των κρατών μελών της Κοινότητας¹⁵².

Πρωτύτερα βέβαια και συγκεκριμένα τον Ιούνιο του έτους 2000, η επιτροπή με σχετική ανακοίνωσή της και μέσω της Στρατηγικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου ανέφερε για τη μελλοντική πορεία, ουσιαστικά πρότεινε την καθιέρωση, το αργότερο μέχρι και το

¹⁵¹ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σηπλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, Αθήνα, 2008

¹⁵² Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

έτος 2005, της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εταιρειών της Κοινότητας που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, και βάσει ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των ΔΛΠ¹⁵³.

Όπως ήδη αναφέρθηκε και στις παραπάνω σελίδες, τα ΔΛΠ εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή διαφορετικά *International Accounting Standards Committee, IASC* η οποία ήδη από το έτος 2001, έχει μετονομαστεί σε *Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων* ή *International Accounting Standards Board - IASB*¹⁵⁴.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι υπήρχε η σχετική δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων καθώς και των αμερικανικών προτύπων - US GAAP αλλά και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Προτιμήθηκαν όμως τα τελευταία για δύο κυρίως λόγους. Αφενός γιατί αποτελούσαν μια διεξοδική αλλά και αποτελεσματική δέσμη προτύπων ικανών να μπορούν να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της διεθνούς επιχειρηματικής κοινότητας και από την άλλη μεριά να διαθέτουν την ικανότητα να έχουν καταρτισθεί με μια διεθνή προοπτική και όχι μόνο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αμερικανικής αγοράς¹⁵⁵.

Με την συγκεκριμένη όμως ανακοίνωση οροθετήθηκαν αντίστοιχα το πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ καθώς και ο κατάλληλος μηχανισμός έγκρισής τους σε επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έτσι ώστε να θεωρείται δυνατή η προσαρμογή τόσο στα ευρωπαϊκά χαρακτηριστικά και η συμβατότητα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες, όσο επίσης τέθηκε και η σχετική υποδομή ορθής εφαρμογής τους με τις έγκαιρα διαθέσιμες διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής, υποχρεωτικό έλεγχος, εποπτεία και επιβολή κυρώσεων αντίστοιχα¹⁵⁶.

Ο Κανονισμός όμως του 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων θεωρείται ιδιαίτερος σημαντικός. Μέσω του εν λόγω κανονισμού, επιδιώκεται η ενίσχυση

¹⁵³ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

¹⁵⁴ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, "Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων", Αθήνα

¹⁵⁵ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, "Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων", Αθήνα

¹⁵⁶ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

της ανταγωνιστικότητας των σχετικών κοινοτικών κεφαλαιαγορών όπως και η αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία τους, και εντός του πλαισίου της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Κρίθηκε ως εκ τούτου σκόπιμο να συμπληρωθεί το γενικότερο νομικό πλαίσιο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες και δεδομένου ότι οι ισχύουσες ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες δεν θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό εκείνο επίπεδο διαφάνειας αλλά και της συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όπου απαιτούσε η δημιουργία ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς.

Ο στόχος όμως αυτός θα μπορούσε τελικά να επιτευχθεί με την υποχρεωτική εφαρμογή από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, ενιαίας και υψηλής ποιότητας της δέσμης των λογιστικών προτύπων με σκοπό την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Είναι αναγκαίο να σημειωθεί επίσης πως σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η σχετική έγκριση των ΔΛΠ είναι εκείνη η οποία προϋποθέτει ότι αυτά θα πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια, δηλαδή το ότι η εφαρμογή τους συνεπάγεται μια αμερόληπτη και πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, να είναι ικανά να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και επίσης να παρέχουν μια ποιοτική και εύχρηστη πληροφόρηση για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αντίστοιχα¹⁵⁷.

Αποτελεί επίσης γεγονός πως η υιοθέτηση των ΔΛΠ διεξάγεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή η οποία επικουρείται στο έργο της από μια Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων και μια Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων γνωστή στην Ευρώπη ως *Accounting Regulatory Committee, ARC*. Τα σχετικά υιοθετούμενα κάθε φορά από την επιτροπή ΔΛΠ δημοσιεύονται άμεσα με τη μορφή κανονισμού και μάλιστα σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας. Περαιτέρω βέβαια και δεδομένου ότι για την αποτελεσματική εκπλήρωση του σκοπού των ΔΛΠ δεν αρκεί μόνο ο μηχανισμός έγκρισής τους αλλά ουσιαστικά απαιτείται και η διαμόρφωση ενός κατάλληλου αλλά και αυστηρού καθεστώτος επιβολής, όπου ο Κανονισμός προβλέπει τη στενή

¹⁵⁷ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

συνεργασία μεταξύ της επιτροπής με την Επιτροπή των Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών - Committee of European Securities Regulators, CESR¹⁵⁸.

Επί της ουσίας όμως, οι εισηγμένες εταιρείες και οι οποίες διέπονται από το δίκαιο του κάθε κράτους μέλους μπορούν και εφαρμόζουν για κάθε οικονομικό έτος και μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών τους, τα ΔΛΠ, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τις συναφείς ερμηνείες τους (SIC), όπου έχει ήδη δημοσιεύσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επισημαίνεται δε ότι ο συγκεκριμένος Κανονισμός αφήνει στην ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα της επέκτασης της εφαρμογής των ΔΛΠ τόσο βέβαια στους ετήσιους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών όσο και στους ενοποιημένους ή / και ετήσιους λογαριασμούς των μη εισηγμένων εταιριών¹⁵⁹.

Είναι βέβαια σημαντικό το γεγονός πως στο πλαίσιο της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η αρμόδια γενική διεύθυνση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής δημοσίευσε το Φεβρουάριο του έτους 2003, κείμενο διαβούλευσης για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του έτους 2005 και για τις επιπτώσεις για την υιοθέτηση ενοποιημένης φορολογικής βάσης καθώς και για τις δραστηριότητες επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο δηλαδή του *Consultation Document: the application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' Eu-wide activities*¹⁶⁰.

Πρέπει επίσης να σημειωθεί πως στο εν λόγω κείμενο διαβούλευσης διατυπώνονται όλοι οι σχετικοί προβληματισμοί και εξετάζονται περαιτέρω οι δυνατότητες της χρησιμοποίησης των ΔΛΠ ως μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων με σκοπό την υιοθέτηση μιας ενοποιημένης φορολογικής βάσης. Από τις παρατηρήσεις που υποβλήθησαν αντίστοιχα προκύπτει ότι δεν κρίνεται σκόπιμη η διαμόρφωση όλων των ενιαίων φορολογικών συντελεστών όπως και η διατήρηση

¹⁵⁸ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

¹⁵⁹ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, "Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων", Αθήνα

¹⁶⁰ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

του υφιστάμενου φορολογικού ανταγωνισμού. Η δυνατότητα βέβαια της χρήσης των ΔΛΠ ως μια αφετηρία για τη διαμόρφωση ενοποιημένης φορολογικής βάσης, αποτελεί ένα σημαντικό έργο για το οποίο απαιτείται μια εκτεταμένη επεξεργασία και διαβούλευση αντίστοιχα¹⁶¹.

Τέλος, οι λόγοι για την απαιτούμενη και πολύ προσεκτική θεώρηση του ζητήματος, συνίστανται κυρίως και αφενός στην έλλειψη εμπειρίας από την εφαρμογή των ΔΛΠ σε κοινοτικό επίπεδο και αφετέρου στην σχετικά εκτεταμένη διαφοροποίηση η οποία παρατηρείται μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά και στη διαμόρφωση των κερδών για λογιστικούς και για φορολογικούς σκοπούς αντίστοιχα.

3.7. Σχολιασμός επί της Εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και Οφέλη που Προκύπτουν για τις Επιχειρήσεις

Βάση της παραπάνω αναφερθείσας ανάλυσης σχετικά με τη λειτουργία των ΔΛΠ, θα πρέπει να σημειωθεί πως βασικός στόχος αυτών των Προτύπων που εκδίδει το International Accounting Standards Board θεωρείται είναι η προαγωγή ενός κοινού, υψηλής ποιότητας και αξιόπιστου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για χρήση στις διεθνείς αγορές¹⁶². Η σχετική υιοθέτηση των προτύπων αυτών το έτος 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχει από πολλούς χαρακτηριστεί ως το σημαντικότερο γεγονός των τελευταίων δεκαετιών στο χώρο της Διεθνούς Λογιστικής και γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όχι μόνο σε διηπειρωτικό αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Σε ότι αφορά βέβαια την Ελλάδα, μετά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και την υιοθέτηση των λογιστικών οδηγιών της ΕΟΚ στη δεκαετία του 1980, η εισαγωγή των ΔΛΠ το 2005 αποτελεί ουσιαστικά τη *Λογιστική Επανάσταση* του 21ου αιώνα, με δεδομένη βέβαια τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΕΓΛΣ και ΔΛΠ. Η επιτυχία όμως ενός τέτοιου μεγέθους και αντίστοιχης σημασίας εγχειρήματος απαιτεί ουσιαστικά ένα καλό

¹⁶¹ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, “Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων”, Αθήνα

¹⁶² Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιο, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών αλλά και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων φορέων όπως το κράτος και τους εποπτικούς φορείς, τους ορκωτούς ελεγκτές αλλά και τις διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων αντίστοιχα.

Σύμφωνα βέβαια με τα αποτελέσματα μιας πρόσφατης έρευνας, το θεσμικό και νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ ιδιαίτερα στην Ελλάδα¹⁶³. Ιδιαίτερα δε, οι φορολογικές ρυθμίσεις με σκοπό την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται ουσιαστικά πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων.

Ένα αντίστοιχο σοβαρότατο θέμα που δημιουργείται στην αγορά και από την παράλληλη λειτουργία των ΔΛΠ αλλά και ελληνικών λογιστικών προτύπων, είναι πως τα δύο λογιστικά μοντέλα διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Η κατάσταση αυτή κρίνεται βασικά ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων όπως προσδιορισμός οικονομικών μεγεθών και επίπεδο γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα και άλλα κόστη στη λειτουργία της οικονομίας της επιχείρησης, όπως εκπαίδευση, κινητικότητα στην αγορά εργασίας, πληροφοριακά συστήματα, κλπ.

Αναφερόμενοι δε στα βασικά πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα στην Ελλάδα, συμπεριλαμβάνεται η ύπαρξη πολλών διαφορετικών προτύπων εκθέσεων ελέγχου όπως ο τακτικός έλεγχος, ειδικός έλεγχος, επισκόπηση, διαχειριστικός έλεγχος κ.α., καθώς και μεθόδων για την προσαρμογή των ελέγχων σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα που επιτρέπουν τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων.

Επίσης και σύμφωνα με τους ειδικούς στο χώρο, τα προσαρμοσμένα στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που ισχύουν στις μέρες μας έχουν συμπληρώσει πάνω από 10 χρόνια ζωής.¹⁶⁴ Για το λόγο αυτό πιστεύεται πως στο νέο νομοσχέδιο περί του επαγγέλματος των λογιστών στις επιχειρήσεις και μετά το έτος 2005, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να αναφερθεί πως αυτό διεξάγεται πλέον χωρίς πολλές δυσκολίες και εφαρμογές νόμων που σε ορισμένα σημεία μπερδεύουν παρά βοηθούν τους αρμοδίους.

¹⁶³ Φορολογικόν Δίκαιον, Λ. Γ. Θεοχαρόπουλος, Θεσσαλονίκη, 2006

¹⁶⁴ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιου, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2008

Τέλος, στα πλεονεκτήματα συγκαταλέγονται απαγορεύσεις και περιορισμοί, όπως είναι η απαγόρευση οποιασδήποτε μορφής άμεσης ή έμμεσης οικονομικής σχέσης των ελεγκτών με τους ελεγχόμενους καθώς και η αποφυγή της πολύχρονης ενασχόλησης των ιδίων ελεγκτών με την ελεγχόμενη εταιρεία αντίστοιχα και σύμφωνα με τις αρχές λειτουργίας των ΔΛΠ.

3.8. Πρότυπα βάση του κανονισμού 1606/2002 της ΕΕ.

Τα ΔΛΠ όπως αναφέραμε και πιο πάνω, ξεκίνησαν πριν από αρκετά χρόνια (το 1973 εκδόθηκε το πρώτο) και όλα αυτά τα χρόνια υφίστανται αλλαγές, τροποποιήσεις και βελτιώσεις ανάλογα με τις αλλαγές που συντελούνται στο παγκόσμιο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην προσπάθειά της να ενισχύσει την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, αποφάσισε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από όλες τις εταιρείες που συμμετέχουν στις οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές των μελών της.¹⁶⁵

Έτσι, με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19^{ης} Ιουλίου 2002 αποφασίστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από 1-1-2005 και εφεξής από όσες επιχειρήσεις οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των χωρών που αποτελούν μέλη της ένωσης.

Με τον κανονισμό αυτό καθορίστηκαν ως διεθνή λογιστικά πρότυπα:

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Οι διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών
- Οι Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών διερμηνειών, και

¹⁶⁵ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

- Τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς διερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Έπειτα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 υιοθετήθηκαν από την Επιτροπή ορισμένα Διεθνή Πρότυπα και Διερμηνείες που ήδη υφίστανται έως τις 14-09-2002.

Μεταγενέστερα εκδόθηκαν και άλλοι Κανονισμοί οι οποίοι υιοθέτησαν αναθεωρήσεις ΔΛΠ, νέα ΔΠΧΑ και διερμηνείες της ΕΔΔΠΧΑ καθώς κατάργησαν ΔΛΠ και διερμηνείες της ΜΕΔ.¹⁶⁶

Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 η Επιτροπή για σαφήνεια, διαφάνεια και απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας ενσωμάτωσε σε ένα ενιαίο κείμενο όλα τα πρότυπα, που εξέδωσε το IASB καθώς και όλες τις διερμηνείες της IFRIC και που υιοθετήθηκαν εντός της Κοινότητας έως τον Οκτώβριο του 2008 με τον κανονισμό 1725/2003 και μέσω όλων των μετέπειτα τροποποιητικών κανονισμών, καταργώντας έτσι όλους τους προηγούμενους κανονισμούς.

Η πρόσφατη παγκόσμια χρηματοοικονομική κρίση, η οποία πέρασε και στις πραγματικές οικονομίες και προήλθε κατά βάση από περίπλοκα χρηματοοικονομικά προϊόντα, οδήγησε σε μια νέα σειρά αλλαγών στα πρότυπα που η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υιοθέτησε μέχρι το 2008.¹⁶⁷

Έτσι ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 συμπληρώθηκε – τροποποιήθηκε αρκετές φορές με νέους κάθε φορά τροποποιητικούς κανονισμούς με πιο πρόσφατο τον Κανονισμό αριθ. 475/05-06-2012.

Ο Κανονισμός προβλέπει οι οικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται αποκλειστικά και μόνο με τα ΔΠΧΑ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

¹⁶⁶ Καβαβιάς Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

¹⁶⁷ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

Στις περιπτώσεις που πρότυπα ή διερμηνείες δεν έχουν υιοθετηθεί ή διαφέρουν από αυτά που εγκρίνονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τότε θα πρέπει να γίνει σαφής γνωστοποίηση των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται, δηλαδή να γίνεται ρητή αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με όλα τα ΔΛΠ που έχουν υιοθετηθεί προς χρήση στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Εάν για κάποιο συγκεκριμένο αντικείμενο δεν περιέχονται οδηγίες ή ρυθμίσεις από ένα ειδικό διεθνές λογιστικό πρότυπο ή διερμηνεία, η διοίκηση της εταιρείας χρησιμοποιεί την κρίση της για να αναπτύξει τις απαραίτητες λογιστικές πολιτικές, οι οποίες θα πρέπει να παρέχουν τις πλέον χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Για τη διαμόρφωση αυτής της κρίσης, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη της τρία σημεία:

- Τις ρυθμίσεις και τις οδηγίες των διεθνών λογιστικών προτύπων που πραγματεύονται όμοια και σχετικά αντικείμενα.
- Τους ορισμούς, τα κριτήρια καταχώρησης και αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που τίθενται στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων της IASB.
- Τις θέσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και αποδεκτές επιχειρηματικές πρακτικές, αλλά μόνο στο βαθμό που αυτές είναι συνεπείς με τα προβλεπόμενα από τα παραπάνω δύο σημεία.

3.8.1. Προϋποθέσεις που απαιτούνται για την υιοθέτηση των ΔΛΠ

Ο Κανονισμός ορίζει ότι τα ΔΛΠ πρέπει να υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση εφόσον:¹⁶⁸

- ✓ Δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ,

¹⁶⁸ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

δηλαδή οι ετήσιοι και ενοποιημένοι λογαριασμοί που καταρτίζονται με βάση αυτών των κανόνων να αποδίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού, του παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας ώστε να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.

- ✓ Να πληρούν τα κριτήρια της κατανόησης, της σαφήνειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγησή της διοίκησης.

3.8.2. Ποιες Οικονομικές μονάδες και από πότε εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

Για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2005, οι εταιρείες αυτές που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους, των οποίων οι τίτλοι, κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους – μέλους, εφόσον είναι υποχρεωμένοι να καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς (δηλαδή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) να τις καταρτίζουν σύμφωνα με τα υιοθετούμενα ΔΛΠ.¹⁶⁹

Στα κράτη – μέλη παρέχεται η ευχέρεια να εκτείνουν την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και στους ετήσιους λογαριασμούς (δηλαδή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις) των ανωτέρω εταιρειών, αλλά και στους ενοποιημένους ή /και ετήσιους λογαριασμούς των λοιπών εταιρειών, προαιρετικά ή υποχρεωτικά.

3.9. ΔΛΠ σε ισχύ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε ισχύ σήμερα απεικονίζονται παρακάτω:¹⁷⁰

¹⁶⁹ Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

¹⁷⁰ Βλάχος Χ., Λουκά Λ., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4^η έκδοση Globaltraining, Αθήνα

IAS	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΚΔΟΣΗ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων (Presentation of financial statements)	1997	1 Ιουλίου 1998
2	Αποθέματα (Inventories)	1999	1 Ιανουαρίου 1995
7	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών (Cash flow statements)	1992	1 Ιανουαρίου 1994
8	Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους (Net profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies)	1993	1 Ιανουαρίου 1995
10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού (Contingencies and events occurring after the balance sheet date)	1993	1 Ιανουαρίου 1980
11	Κατασκευαστικές Συμβάσεις (Construction contracts)	1993	1 Ιανουαρίου 1995
12	Φόροι Εισοδήματος (Income taxes)	1997	1 Ιανουαρίου 1998
14	Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα (Segment reporting)	1997	1 Ιανουαρίου 1998
16	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (Property, plant and equipment)	1998	1 Ιανουαρίου 1995
17	Μισθώσεις (Leases)	1997	1 Ιανουαρίου 1999
18	Έσοδα (Revenue)	1993	1 Ιανουαρίου 1995
19	Παροχές σε Εργαζόμενους (Employee benefits)	1998	1 Ιανουαρίου 1999
20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και	1994	1 Ιανουαρίου 1984

	Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης (Accounting for governments grants and disclosure of government assistance)		
21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος (The effects of changes in foreign exchange rates)	1993	1 Ιανουαρίου 1995
23	Κόστος Δανεισμού (Borrowing costs)	1993	1 Ιανουαρίου 1995
24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (Related party disclosures)	1994	1 Ιανουαρίου 1986
26	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης (Accounting and reporting by retirement benefit plans)	1994	1 Ιανουαρίου 1988
27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές (Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries)	1994	1 Ιανουαρίου 1990
28	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (Accounting for investments in associates)	1998	1 Ιανουαρίου 1990
29	Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες (Financial reporting in hyperinflationary economies)	1994	1 Ιανουαρίου 1990
30	Γνωστοποιήσεις στις	1994	1 Ιανουαρίου 1991

	Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων (Disclosures in the financial statements of banks and similar financial institutions)		
31	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες (Financial reporting of interests in join ventures)	1998	1 Ιανουαρίου 1992
32	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (Financial instruments: disclosure and presentation	1996	1 Ιανουαρίου 1996
33	Κέρδη ανά Μετοχή (Earnings per share)	1997	1 Ιανουαρίου 1998
34	Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση (Interim financial reporting)	1998	1 Ιανουαρίου 1999
36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων του Ενεργητικού (Impairments of assets)	1998	1 Ιουλίου 1999
37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις (Provisions, contingent liabilities and contingents assets)	1998	1 Ιουλίου 1999
38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Intangible assets)	1998	1 Ιουλίου 1999
40	Επενδύσεις σε Ακίνητα (Investments property)	1998	1 Ιανουαρίου 2001
41	Γεωργία (Agriculture)	2001	1 Ιανουαρίου 2003

Τα ισχύοντα ΔΠΧΠ είναι τα παρακάτω:

	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
ΔΠΧΠ 1	Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ	1 Ιανουαρίου 2004
ΔΠΧΠ 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	1 Ιανουαρίου 2005
ΔΠΧΠ 3	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	1 Ιανουαρίου 2005
ΔΠΧΠ 4	Ασφαλιστικές συμβάσεις	
ΔΠΧΠ 5	Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για πώληση και διακοπείσες εκμεταλλεύσεις	1 Ιανουαρίου 2005
ΔΠΧΠ 6	Δαπάνες για εξερεύνηση και εκτίμηση ορυκτών πόρων	1 Ιανουαρίου 2006
ΔΠΧΠ 7	Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποιήσεις	1 Ιανουαρίου 2007
ΔΠΧΠ 8	Λειτουργικοί τομείς	Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 14

3.10. Ελληνική Νομοθεσία σχετική με την εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών προτύπων

Η Ελληνική πολιτεία εναρμονίστηκε στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με το Ν.2992/2002 αρχικά και στη συνέχεια με ένα πλήθος άλλων νόμων που προσαρμόζουν την Ελληνική Νομοθεσία στις απαιτήσεις των ΔΛΠ.¹⁷¹

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στον κανονισμό 1606/2002 αποφάσισε να υιοθετήσει τα ΔΛΠ για όσες επιχειρήσεις οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των χωρών που αποτελούν μέλη της ένωσης.

Στη χώρα μας, με το Ν.2992/2002 στις 20/3/2002, υιοθετήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του

¹⁷¹ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και με συνεχή προσπάθεια, η οποία συνεχίζεται μέχρι και σήμερα, προσπαθεί να αλλάξει τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας που εμποδίζουν την εφαρμογή των ΔΛΠ διευκολύνοντας έτσι τις επιχειρήσεις για την εφαρμογή τους.

Στη διαδικασία αυτή κυριότεροι σταθμοί μέχρι και σήμερα αποτελούν :

- ο Ν.3229/2004, με το άρθρο 13 του νόμου προστέθηκε, στον Κ.Ν. 2190/20 (περί Ανώνυμων Εταιρειών) το ειδικό κεφάλαιο 15 που προσθέτει τα άρθρα 134-143 στον Κ.Ν., τα οποία αφορούν τον τρόπο που θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ στη χώρα μας, όπως οικονομικές καταστάσεις, αποφάσεις Δ.Σ. ή /και Γ.Σ. και άλλα διαδικαστικά θέματα.

Με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου (Ν. 3229/2004) επέρχονται προσαρμογές ώστε σε περίπτωση που οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Κώδικας Βιβλίων – Στοιχείων, Π.Δ.. 186/92) έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, να κατισχύουν οι διατάξεις των ΔΛΠ που προστέθηκαν στο κεφάλαιο 15 (νέα άρθρα 134-143) του Κ.Ν. 2190/20.

Επίσης με το άρθρο 15 προβλέπεται η δημιουργία ειδικού αποθεματικού υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας κτιρίων και κτιριακών εγκαταστάσεων καθώς και της αποτίμησης των εδαφών στην εύλογη αξία, σε εφαρμογή του ΔΛΠ 16, σε ότι αφορά τις τράπεζες και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Το αποθεματικό αυτό φορολογείται αυτοτελές 10%.

- ο Ν.3301/2004 που τροποποίησε σημαντικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/20 με στόχο να διευκολύνει την εφαρμογή των ΔΛΠ.
- ο Ν.3460 στις 30/5/2006 για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία από τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.
- ο Ν.3487 στις 11/9/2006 σχετικά με τους ενοποιημένους ισολογισμούς που συντάσσονται με τους κανόνες των ΔΛΠ.

- ο Επίσης, ιδιαίτερη αξία παρουσιάζουν οι ΠΟΛ1025 για τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ από πλευράς ΚΒΣ καθώς και η απόφαση ΕΛΤΕ Νο 110/2006 για τον τρόπο αντιμετώπισης των θεμάτων που προκύπτουν στη διανομή των κερδών των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

Ο κανονισμός 1126/2008 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενσωματώνει σε ενιαίο κείμενο τα διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετήθηκαν μέσω τροποποιητικών κανονισμών και καταργεί όλους τους προηγούμενους κανονισμούς. Στόχος είναι η διαφάνεια και η απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας.

Ο νόμος που ρυθμίζει την εφαρμογή των ΔΛΠ στην χώρα μας, είναι ο Ν.3301/2004. Με τις διατάξεις των 11,12 και 13 αυτού του νόμου επήλθαν στην Ελληνική Νομοθεσία τέσσερις τροποποιήσεις και προσθήκες : α) στον εμπορικό νόμο (Κ.Ν.2190/20), β) στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/92), γ) στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) ΚΑΙ δ) στα άρθρα 2-6 του Π.Δ.360/1985 «Καθορισμός των οικονομικών στοιχείων που πρέπει να δημοσιεύουν περιοδικά οι εταιρείες των οποίων οι μετοχές έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών».¹⁷²

3.11. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες, ετήσιες και ενδιάμεσες) που καθορίζονται από τα πρότυπα (ΔΛΠ 1) είναι οι εξής:¹⁷³

- 1) Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Statement of Financial position) (Ισολογισμός) στο τέλος της περιόδου. Πρόκειται για μια συνοπτική παρουσίαση του Ισολογισμού σε σχέση με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ. Χωρίς κωδικοποίηση από την οποία απουσιάζουν οι λογαριασμοί τάξεως.

¹⁷² Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

¹⁷³ Νιάρχος Βασίλης, 2005, Παρουσίαση οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

- 2) Η Κατάσταση Ενοποιημένων Εισοδημάτων (Statement of comprehensive income) (Αποτελέσματα χρήσης) για την περίοδο. Πρόκειται για μια πιο συνοπτική παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης σε σχέση με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ, χωρίς κωδικοποίηση. Καταλήγει στα κέρδη μετά φόρων.
- 3) Η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων (Statement of changes in equity) για την περίοδο.
- 4) Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement) για την περίοδο.
- 5) Τις Σημειώσεις (Full Notes) που περιλαμβάνουν την περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις. Αποτελεί το μεγαλύτερο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων καθώς περιλαμβάνει παραπομπές και αναλύσεις για τις συνοπτικές γραμμές της κατάστασης οικονομικής θέσης και της κατάστασης συνολικών εσόδων.
- 6) Την Κατάσταση Οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που τα ανακατατάσσει.

Από τις διατάξεις της 4^{ης} Ευρωπαϊκής Λογιστικής Οδηγίας, προβλέπεται η σύνταξη Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου η οποία, με τη μορφή επισκόπησης, θα παρουσιάζει τα βασικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Η απλή παράθεση των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες συνοδεύει η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, δεν ενδείκνυται. Μπορεί όμως η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου να παραπέμπει σε στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, όταν αυτό κριθεί σκόπιμο.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την προϋπόθεση ότι ισχύουν δυο ουσιώδεις αρχές (assumptions). Οι παραδοχές αυτές είναι:

- **Αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας.**

Οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται στη βάση της επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern). Επιπλέον, η διοίκηση πρέπει

να προβαίνει στην εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα μηνών.

- **Αρχή των δεδουλευμένων.**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται τηρώντας την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων. Από την αρχή αυτή εξαιρείται η κατάσταση ταμειακών ροών η οποία και συντάσσεται σε ταμειακή βάση.

3.11.1. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής

Ο σκοπός του Προτύπου είναι η περιγραφή της βάσης την παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας (επιχείρησης) όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων (επιχειρήσεις). Για την επίτευξη αυτού του σκοπού το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενό τους.¹⁷⁴

Οι γενικής χρήσης (σκοπού) οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται προκειμένου να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των χρηστών, οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν ειδικά καταρτιζόμενες οικονομικές αναφορές, ώστε να καλύψουν τις δικές τους ανάγκες πληροφόρησης.¹⁷⁵

Το ΔΛΠ 1 εφαρμόζεται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης όπως και στις ενοποιημένες καταστάσεις αυτής. Σε αντίθεση με τη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που δεν εφαρμόζεται διότι καταρτίζονται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά». Επιπλέον το ΔΛΠ 1 περιλαμβάνει όλων των ειδών τις επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένου των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

¹⁷⁴Νιάρχος Βασίλης, 2005, Παρουσίαση οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

¹⁷⁵ Καββαδίας ΛΣ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

Η ορολογία που χρησιμοποιείται αφορά κυρίως επιχειρήσεις που έχουν σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Οι οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, ή του δημόσιου τομέα επιδιώκουν να εφαρμόσουν το συγκεκριμένο πρότυπο μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.¹⁷⁶

3.11.2. Γενικές Αρχές Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Γενικές Αρχές παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων του ΔΛΠ 1 συνεισφέρουν στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.¹⁷⁷

Η αρχή αυτή θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 42 α § 2, σύμφωνα με την οποία οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42 ε, 43 και 43 α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

Η αρχή που αναφέραμε παραπάνω καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 2 § 3 της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. κατά την οποία οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίνουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας. Πρόκειται για την αρχή της «αληθείας» που είχε καθιερωθεί στη χώρα μας με την καταργηθείσα παλιά διάταξη του άρθρου 42 α § 1 του Ν.2190/1920.

Με τη διάταξη αυτή ο νόμος αναγορεύει ως τη βασικότερη αρχή τον κανόνα της «πραγματικής εικόνας» υπό το πνεύμα που αντιλαμβάνεται ο νομοθέτης την εικόνα αυτή.

¹⁷⁶ Καβαδιάς ΛΣ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

¹⁷⁷ Νιάρχος Βασίλης, 2005, Παρουσίαση οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

Οι Γενικές Αρχές παρουσίασης (γενικά χαρακτηριστικά) των Οικονομικών Καταστάσεων του ΔΛΠ 1 είναι οι παρακάτω:

- Ακριβοδίκαιη (εύλογη) παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.
- Επιλογή λογιστικών πολιτικών.
- Συνεχιζόμενη (διαρκής) επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων (αυτοτέλεια των χρήσεων).
- Ομοιομορφία (συνέπεια) παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.
- Σπουδαιότητα – σημαντικότητα και ολότητα – συγκέντρωση (ουσιώδης πληροφόρηση).
- Συμψηφισμός στοιχείων.
- Συγκριτική πληροφόρηση.

3.11.3. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το πρότυπο ορίζει ότι η κατάλληλη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, έχει ως αποτέλεσμα, σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις να επιτυγχάνουν μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.¹⁷⁸

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση, από κάθε ουσιώδη άποψη, προς τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π. και ότι μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση προϋποθέτει:

- Να επιλέγονται και να εφαρμόζονται οι λογιστικές μέθοδοι σύμφωνα με την παράγραφο του προτύπου 20.
- Να παρουσιάζεται πληροφόρηση, που να περιλαμβάνει τις λογιστικές μεθόδους, κατά τρόπο που να παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση.
- Να παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν οι ρυθμίσεις στα Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκείς για να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να

¹⁷⁸ Βλάχος Χ., Λουκά Α., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

αντιληφθούν την επίδραση των ειδικής φύσης συναλλαγών ή γεγονότων στην οικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης.

3.11.4. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων

Το πρότυπο αυτό (ΔΛΠ 1) απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης ή συνολικών εσόδων, την ιδιαίτερη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (εφόσον παρουσιάζεται) ή στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί την γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στις καταστάσεις αυτές είτε στις σημειώσεις. Μερικές φορές το πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, και περιλαμβάνει στοιχεία που πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες γίνονται σύμφωνα με όσα αναφέρονται σε αυτά, είτε στις οικονομικές καταστάσεις είτε στις σημειώσεις, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.¹⁷⁹

Τα ΔΠΧΑ εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες πρέπει να είναι εξατομικευμένες σαφώς και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες. Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα ΔΠΧΑ από άλλες χρήσιμες πληροφορίες που δεν υπόκεινται σε αυτά.¹⁸⁰

Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς και για την κατανόηση των πληροφοριών πρέπει να παρουσιάζονται σε αυτές:

- Ø Η επωνυμία της επιχείρησης και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών από το τέλος της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

¹⁷⁹Νιάρχος Βασίλης, 2005, Παρουσίαση οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

¹⁸⁰ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4^η έκδοση Globaltraining, Αθήνα

- Ø Αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν οικονομική επιχείρηση ή όμιλο οικονομικών επιχειρήσεων .
- Ø Την ημερομηνία του τέλους της περιόδου αναφοράς ή την περίοδο που καλύπτει μια σειρά οικονομικών καταστάσεων ή σημειώσεων.
- Ø Το νόμισμα παρουσίασης, καθώς προσδιορίζεται στο ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις Μεταβολών των τιμών Συναλλάγματος».
- Ø Ο βαθμός στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στα ποσά των οικονομικών καταστάσεων.¹⁸¹

Η παρουσίαση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος είναι αποδεκτή εφόσον γνωστοποιείται ο βαθμός στρογγυλοποίησης στην παρουσίαση και δεν χάνονται απαραίτητες πληροφορίες.¹⁸²

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η καλυπτόμενη περίοδος είναι διαφορετική (μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος), το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.

Το ΔΛΠ 1 ασχολείται αναλυτικά με τις επιμέρους Οικονομικές καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται από το ΔΛΠ 1. Περιγράφει με λεπτομερή τρόπο τις έννοιες των κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων. Επίσης ασχολείται με τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στις Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων.

3.12. Σύνδεση ΔΛΠ και Τήρηση Βιβλίων στις Επιχειρήσεις

Η υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ από αρκετές επιχειρήσεις, με σκοπό τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων, δημιούργησε την ανάγκη επικαιροποίησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με

¹⁸¹ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4^η έκδοση Globaltraining, Αθήνα

¹⁸² Νιάρχος Βασιλής, 2005, Παρουσίαση οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

την εισαγωγή νέων διατάξεων αλλά και την παροχή εξειδικευμένων οδηγιών σχετικά με τη τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Να σημειωθεί πως τόσο ο σχεδιασμός, όσο και οι οδηγίες εφαρμογής απαιτούσαν την εμπλοκή όχι μόνο του Υπουργείου Οικονομικών για την προσαρμογή των φορολογικών διατάξεων αλλά και της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου που αποτελεί την εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος¹⁸³.

Έτσι λοιπόν με τον Νόμο 3301/2004 έγιναν όλες εκείνες οι απαραίτητες αλλαγές στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ώστε να καλύπτεται και από φορολογική πλευρά η εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Διευκρινήσεις αλλά και πρόσθετες οδηγίες δόθηκαν με την ΠΟΛ.1025/16-02-2005 του Υπουργείου αλλά και με τη γνωμάτευση της Ε.Λ.Τ.Ε. 117/09-02-2005. Συγκεκριμένα με τις επικαιροποιημένες διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών του βιβλίων και να τηρήσει αυτά είτε σύμφωνα α) με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας είτε β) με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ¹⁸⁴.

Τήρηση λογιστικών βιβλίων βάσει φορολογικών διατάξεων. Όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, για τον επιτηδευματία αυτό δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και το αποτέλεσμα που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία ονομάζεται φορολογικό αποτέλεσμα.

Τήρηση λογιστικών βιβλίων βάσει αρχών και κανόνων ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Αντίθετα όταν ο επιτηδευματίας τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ, τότε για τον επιτηδευματία αυτό ορίζονται ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα στο άρθρο 7, παρ.7 του

¹⁸³ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

¹⁸⁴ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

Κ.Β.Σ. προβλέπεται πως ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ, προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται: 1) Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). 2) Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων. 3) Να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Σύνταξη Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)¹⁸⁵.

Η πρώτη υποχρέωση που γεννάται από την τήρηση των λογιστικών βιβλίων βάσει των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ είναι η σύνταξη μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης. Ο πίνακας αυτός συντάσσεται εξωλογιστικά και τα δεδομένα του προκύπτουν από τα κύρια τηρούμενα βιβλία (λογαριασμούς, Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων κ.λ.π.) ή από τα τηρούμενα παράλληλα ή βοηθητικά βιβλία¹⁸⁶.

Η έννοια της «Λογιστικής Οργάνωσης» μιας επιχείρησης περιλαμβάνει θέματα που καλύπτει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ) ή τώρα ο «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.)»¹, όπως ποια παραστατικά και με ποιο περιεχόμενο εκδίδονται, ποιο σχέδιο λογαριασμών τηρείται, ποιοι κανόνες αποτίμησης ακολουθούνται, ποια στοιχεία των επιχειρήσεων αρχειοθετούνται και πόσο χρόνο διατηρούνται κ.λπ. Κατά την άποψη μας, για ένα σύστημα λογιστικής οργάνωσης το οποίο θα διασφαλίζει τα συμφέροντα του κράτους και θα διατηρεί το κόστος της επιχείρησης σε λογικά επίπεδα, τα παρακάτω στοιχεία είναι αρκετά:

α) Η χρήση εκ μέρους των επιχειρήσεων επαρκών λογιστικών/μηχανογραφικών συστημάτων. Τέτοια μπορεί να είναι το Ε.Γ.Λ.Σ ή οποιοδήποτε άλλο

¹⁸⁵ Γρηγοράκος, Θ., 2008, «Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου», Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

¹⁸⁶ Γρηγοράκος, Θ., 2008, «Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου», Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

οργανωτικό/λογιστικό σχέδιο, αναλόγως της ιδιομορφίας της επιχείρησης (π.χ. αποτελεί θυγατρική πολυεθνικής επιχείρησης που χρησιμοποιεί δικά της οργανωτικά/λογιστικά συστήματα ή εφαρμόζει άλλα, εκτός των Ελληνικών, λογιστικά πρότυπα),

β) Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας,

γ) Η επαρκής τήρηση (ποιοτική και χρονική) των λογιστικών αρχείων,

δ) Η υποχρέωση απόδειξης της συναλλαγής,

ε) Η ύπαρξη ενός «οργάνου συνεννόησης» μεταξύ των υπόχρεων της τήρησης και των φορολογικών αρχών, το οποίο θα επιλύει άμεσα θέματα εφαρμογής που προκύπτουν από την ύπαρξη αντικειμενικών δυσκολιών. Σημειώνεται ότι στον Κ.Φ.Α.Σ, δεν προβλέπεται η σύσταση Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ή άλλης αντίστοιχης επιτροπής.

3.12.1. Ιστορική Αναδρομή στην Τήρηση Βιβλίων Εταιρειών που Εφαρμόζουν ΔΛΠ

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2013,2 «Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992». Όμως και νωρίτερα με το Νομοθετικό διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών», όπως τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 578 Ν. Διατ. Της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.

Σχετικά με το «Κ.Φ.Α.Σ » και «Κ.Β.Σ», ουσιαστικά, πρόκειται για δυο νομοθετήματα που καλύπτουν το ίδιο πεδίο, αυτό της «λογιστικής οργάνωσης». Τι ανάγκασε όμως το Κράτος, να προβεί σε αυτή την αλλαγή; Η όλη συλλογιστική

απεικονίζεται στο κατωτέρω απόσπασμα της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου, το οποίο και παραθέτουμε αυτούσιο:

Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του.

Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων.

Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως

προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους.

Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων».

Με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016, τέθηκαν λοιπόν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)

Στο σύγγραμμα του Κ. Γεωργίου Λαζαρίδη με θέμα «Ποιες αλλαγές φέρνει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», περιγράφονται επαρκώς και αναλυτικά οι αλλαγές αυτές. Εμείς, στο σημείο αυτό θα εστιάσουμε την προσοχή μας μόνο στις αλλαγές που έχουν στην εφαρμογή από τους πρώτους μήνες του 2013, οι κυριότερες των οποίων είναι:

Το Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. είναι το εξής:¹⁸⁷

1) Οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύουν από 1.1.2013.

¹⁸⁷ Κ. Γεωργίου Λαζαρίδη, Ποιες αλλαγές φέρνει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

2) Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.

3) Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

4) Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία .

5) Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

6) Οι διατάξεις των άρθρων 5 (Δελτίο Αποστολής), 7 (Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών) και 8 (Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών), παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2014.

7) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.6.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.

8) Τέλος, οι νέες διατάξεις κοινοποιήθηκαν με την απόφαση ΠΟΛ.1207/14.11.2012 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α΄) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»». Στην απόφαση αυτή αναφέρεται ότι για την άμεση ενημέρωσή αναλυτικές οδηγίες για την ορθή και

ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων διατάξεων θα παρασχεθούν με εξειδικευμένη εγκύκλιο.

Με την Αποκωδικοποίηση του Κ.Φ.Α.Σ, Υπόχρεοι είναι: ¹⁸⁸

► Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

► Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος, επίσης και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Δεν υπάγονται στην υποχρέωση τήρησης:¹⁸⁹

► Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών

¹⁸⁸ Κ. Γεωργίου Λαζαρίδη, Ποιες αλλαγές φέρνει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

¹⁸⁹ Κ. Γεωργίου Λαζαρίδη, Ποιες αλλαγές φέρνει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ. Π. Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.

► Τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.

► Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

3.13. Γνωστοποίηση της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ

Η επιχείρηση της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται προς τα ΔΛΠ πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως μορφούμενες προς τα ΔΛΠ, εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας διερμηνείας της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee).¹⁹⁰

Εξάλλου, ορίζεται ότι ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Σε επεξηγηματικά σχόλια, αναφέρεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν μερικές φορές περιγραφεί ότι είναι «βασισμένες σε» ή «συμμορφούμενες με τις ουσιώδεις ρυθμίσεις των» ή «σε συμμόρφωση προς τις λογιστικές απαιτήσεις των» Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συχνά δεν υπάρχει άλλη περαιτέρω πληροφόρηση, μολονότι είναι σαφές ότι ουσιαστικές ρυθμίσεις γνωστοποίησης, αν όχι λογιστικές ρυθμίσεις, δεν ακολουθούνται. Τέτοιες καταστάσεις είναι

¹⁹⁰ Βλάχος Χ., Λουκά Α., Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

παραπλανητικές, επειδή απομακρύνονται από την αξιοπιστία και την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

3.14. Παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ορίζεται ότι μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που η διοίκηση της επιχείρησης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση με κάποια ρύθμιση του Προτύπου θα ήταν παραπλανητική και συνεπώς η παρέκκλιση από τη ρύθμιση είναι αναγκαία για την επίτευξη της ακριβοδίκαιης παρουσίασης. Έτσι λοιπόν, επιτρέπεται η παρέκκλιση με την υποχρέωση η επιχείρηση να προβεί στις γνωστοποιήσεις που επιβάλλει το Πρότυπο και τις οποίες παραθέτουμε παρακάτω:¹⁹¹

- ✓ Ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης, την οικονομική απόδοση και της ταμειακές ροές.
- ✓ Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστά ΔΛΠ, με εξαίρεση την παρέκκλιση από ένα Πρότυπο προκειμένου να επιτύχει μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- ✓ Το Πρότυπο από το οποίο έχει παρεκκλίνει η επιχείρηση, η φύση της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που θα απαιτούσε το Πρότυπο, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και το χειρισμό που υιοθετήθηκε, και
- ✓ Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στο καθαρό κέρδος ή στη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

Σε επεξηγηματικά σχόλια, αναφέρεται ότι: επειδή οι περιστάσεις που απαιτούν μια παρέκκλιση αναμένεται να είναι εξαιρετικά σπάνιες, ενώ η ανάγκη για παρέκκλιση θα αποτελέσει θέμα για πολλές συζητήσεις και υποκειμενικές κρίσεις, είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για το ότι η επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί πλήρως από όλες τις ουσιώδεις θέσεις των ΔΛΠ. Είναι επίσης σημαντικό να παρέχονται στους χρήστες επαρκείς πληροφορίες για να καταστήσουν αυτούς ικανούς να σχηματίσουν μια πληροφορημένη κρίση ως προς

¹⁹¹ Βλάχος Χ., Λουκά Α., Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

το αν η παρέκκλιση είναι αναγκαία και να υπολογίσουν τις διορθώσεις που θα απαιτούνταν.

3.15. Εξατομίκευση οικονομικών καταστάσεων και επιμέρους στοιχείων τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται στην ετήσια έκθεση ή σε άλλο έντυπο.¹⁹² Επομένως, είναι σημαντικό οι χρήστες να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα ΔΛΠ από άλλες πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες στους χρήστες, αλλά δεν υπόκεινται στα Πρότυπα. Για αυτό το λόγο οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευμένα έντυπα.¹⁹³

3.15.1. Εξατομίκευση κάθε στοιχείου

Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει προεχόντως να εκτίθενται και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για μια κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:

- ✓ Η επωνυμία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή άλλοι τρόποι εξατομίκευσης.
- ✓ Αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.
- ✓ Η ημερομηνία του ισολογισμού ή η περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με την επιμέρους οικονομική κατάσταση.
- ✓ Το τηρούμενο νόμισμα και

¹⁹² Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

¹⁹³ Βλάχος Χ., Λουκά Α., Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

- ✓ Ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.¹⁹⁴

Οι παραπάνω απαιτήσεις αντιμετωπίζονται συνήθως με την παρουσίαση κατά σελίδα των επικεφαλίδων και των συντετμημένων επικεφαλίδων των στηλών κάθε σελίδας των οικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται κρίση για να προσδιοριστεί ο καλύτερος τρόπος παρουσίασης τέτοιων πληροφοριών.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις συχνά γίνονται περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του τηρούμενου νομίσματος. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον γνωστοποιείται ο βαθμός ακρίβειας στην παρουσίαση και δεν χάνονται απαραίτητες πληροφορίες.

3.16. Βασικές αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ

Με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων παρουσιάζονται και κάποιες αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις.¹⁹⁵ Οι αλλαγές αυτές είναι:

- Ø Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων είναι σε τρέχουσα αξία και όχι στην ιστορική τους αξία.
- Ø Η δυνατότητα (έστω και από αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία(fair value)¹⁹⁶ έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση ή την επαύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης.
- Ø Τα έξοδα κίνησης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν και όχι άυλο πάγιο ξεχωριστό.

¹⁹⁴ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

¹⁹⁵ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

¹⁹⁶ Είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί στα πλαίσια μιας αμοφότερους συναλλαγής σε εμπορική βάση , μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους.

- Ø Ο υπολογισμός των αποσβέσεων θα πρέπει να έχει ως βάση την ωφέλιμη ζωή (useful life)¹⁹⁷ των παγίων και όχι τους σταθερούς συντελεστές.
- Ø Να ισχύει η ενοποίηση των εταιρειών που πληρούν του ορισμού συνδεδεμένης επιχείρησης ανεξάρτητα αν το αντικείμενο δραστηριότητας είναι διαφορετικό.
- Ø Τη διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές, με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται για το μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια και αντίστοιχα για το δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

3.17. Εντοπισμός βασικών διαφορών ΕΛΠ – ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ, όπως είχαν διαμορφωθεί από την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διέφεραν από όλα τα Εθνικά λογιστικά πρότυπα κάθε χώρας. Επομένως κάθε χώρα στο βαθμό που εφαρμόζει τα εθνικά της Πρότυπα, είχε και έχει διαφορές με τα ΔΛΠ. Οι διαφορές αυτές αλλού μπορεί να είναι περισσότερες και αλλού λιγότερες, όμως σε καμία περίπτωση δεν είναι υπερβολικά πολλές για καμία από τις χώρες της ΕΕ. Διότι, η λειτουργία της λογιστικής γενικά διεπόταν και διέπεται από συγκεκριμένες αποδεκτές αρχές παγκοσμίως. Έτσι αν μελετήσουμε τα ΔΛΠ, θα δούμε ότι στα περισσότερα σημεία αναφέρονται πράγματα που μας είναι γνωστά. Μπορεί κάποια ζητήματα να τα αντιμετωπίζουν με ένα διαφοροποιημένο τρόπο σε σχέση με τον τρόπο που τα αντιμετωπίζαμε μέχρι τώρα. Αυτό όμως δεν αλλάζει την ουσία, ότι τα ΔΛΠ, στις περισσότερες περιπτώσεις χειρίζονται ζητήματα γνωστά στους Έλληνες λογιστές και ελεγκτές.¹⁹⁸

Τα ΔΛΠ καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα συναλλαγών όπου πολλές από αυτές δεν μπορούν να ανταπεξέλθουν στην πράξη, για το μεγάλο αριθμό των ελληνικών επιχειρήσεων. Στο σημείο που υφίστανται πρόβλημα είναι στις περιπτώσεις που τα ΔΛΠ αντιμετωπίζουν ζητήματα άγνωστα για τον Έλληνα λογιστή. Τέτοια ζητήματα είναι η λογιστική της αντιστάθμισης (ΔΛΠ 39), οι συναλλαγές που

¹⁹⁷ Το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση.

¹⁹⁸ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

εξοφλούνται με βάση την αξία των μετοχών (ΔΛΠ 2), η λογιστική του υπερπληθυσμού (ΔΛΠ 29), η αναβαλλόμενη φορολογία (ΔΛΠ 12), η λογιστική παρακολούθηση των χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17), ορισμένες παροχές σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19), οι διακοπτόμενες δραστηριότητες (ΔΠΧΠ 5), κλπ., είναι καινούρια για τον Έλληνα λογιστή.¹⁹⁹

Αν και δημιουργείται η εντύπωση πως τα ΔΛΠ είναι πολύ διαφορετικά από τα Ελληνικά Πρότυπα, αυτή είναι λανθασμένη. Παρακάτω θα δούμε ορισμένες από τις βασικότερες διαφορές των ΔΛΠ σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ώστε να γίνει κατανοητή η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Είναι οι διαφορές που πρέπει να αντιμετωπίσει μια επιχείρηση στην προσπάθεια της να εφαρμόσει τα ΔΛΠ.

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ έχει σχέση με το ΔΛΠ 1 (Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων), η οποία είναι διαφορά αρχών. Στα ΕΛΠ, κορυφαίες αρχές είναι η Αρχή του Ιστορικού Κόστους και η Αρχή της Συντηρητικότητας. Η τελευταία εκφράζεται με ένα πλήθος διατάξεων και ρυθμίσεων, που σχετίζονται κυρίως με τις αποτιμήσεις. Στα ΔΛΠ, δεν παύει βέβαια να ισχύει η Αρχή του Ιστορικού Κόστους, αλλά υποβαθμίζεται, ενώ στην Αρχή της Συντηρητικότητας δεν γίνεται καμία αναφορά. Αντίθετα εφαρμόζεται η Αρχή της «εύλογης αξίας». Δεν υφίστανται αρχή με αυτόν τον τίτλο στο ΔΛΠ 1 ή αλλού, αλλά σαν πρακτική που διαπερνά σχεδόν όλα τα Πρότυπα, αφού σε ένα σημαντικό αριθμό των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού, γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Η διαφορά αυτή αλλάζει ριζικά τα δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των μεγεθών και της καθαρής θέσης.²⁰⁰

Άλλη διαφορά μεγάλη ανάμεσα στα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ είναι η διαφοροποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Με τα ΔΛΠ παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος ίσχυε με βάση τα ΕΛΠ. Ο

¹⁹⁹ Ζιγκερίδης Δ. και Κυλάνης Ν., 2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό 7, Τεύχος 262/3-8-2007

²⁰⁰ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Ισολογισμός με τα ΔΛΠ είναι πολύ συνοπτικός σε σύγκριση με τα ΕΛΠ. Τα Αποτελέσματα Χρήσης με τα ΔΛΠ είναι συνοπτικότερα και καταλήγουν στο αποτέλεσμα μετά φόρων που μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση²⁰¹.

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τώρα έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ίδιων Κεφαλαίων. Ο δεύτερος πίνακας εμφανίζει κάποια στοιχεία που εμφανιζόταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως το μέρισμα ή τα αποθεματικά τα οποία μεταφέρονταν στην Καθαρή Θέση, αλλά έχει επιπλέον και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην Καθαρή Θέση.²⁰²

Με τον Πίνακα Μεταβολής των Ίδιων Κεφαλαίων, σχετίζεται και μία άλλη διαφορά αρχών, ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ. Με τα ΔΛΠ υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που κινούνται κατευθείαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι λογαριασμοί Καθαρής Θέσης, χωρίς να επηρεαστούν τα αποτελέσματα. Αντίθετα στα ΕΛΠ, ο κανόνας ήταν, με πολύ σπάνιες εξαιρέσεις, τα ποσά που μεταφέρονταν στην Καθαρή θέση να προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως και η μεταφορά να γίνεται μέσα από τον Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.²⁰³

Επιπλέον μία άλλη πολύ σημαντική διαφορά είναι ότι τα ΔΛΠ επιβάλλουν την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών σαν Οικονομική Κατάσταση. Η κατάσταση αυτή δεν είχε περιληφθεί μέχρι πρόσφατα στον Ν. 2190/1920, αλλά στην πράξη συντάσσονταν και δημοσιεύονταν από τις εταιρείες οι οποίες ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Εκείνο που αποτελεί τη ριζική διαφορά, σε ότι έχει σχέση με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι οι Σημειώσεις (Notes) των οικονομικών καταστάσεων με τα ΔΛΠ, που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με τα ΕΛΠ. Οι Σημειώσεις (Notes) είναι βέβαια πιο

²⁰¹ Χαρακτηρίζεται το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

²⁰² Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²⁰³ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

αναλυτικές και τεκμηριωμένες στις πληροφορίες που πρέπει να παρέχουν και αποτελούν το πλέον σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων.²⁰⁴

Μια άλλη διαφορά είναι ότι στα ΔΛΠ υπερισχύει η απεικόνιση της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών. Ο λογιστικός χειρισμός και οι σχετικές καταχωρήσεις για συναλλαγές και γεγονότα πρέπει να γίνονται με βάση την πραγματική οικονομική – εμπορική τους ουσία και όχι απλώς με βάση την νομική ή φορολογική υπόσταση. Αν και στις περισσότερες περιπτώσεις η ουσία δεν διαφέρει από τη νομική υπόσταση, σε αρκετές περιπτώσεις εκείνο που διαφέρει είναι η ουσία από την νομική ενός γεγονότος ή μιας συναλλαγής.

Επιπλέον, άλλη βασική διαφορά έχει σχέση με το λογιστικό χειρισμό των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και στα έξοδα ερευνών κα ανάπτυξης δηλαδή στις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης (ΔΛΠ 38). Με βάση τα ΕΛΠ καταχωρούνται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Δεν γίνεται διαχωρισμός μεταξύ εξόδων ερευνών και ανάπτυξης. Όλες οι δαπάνες, εφόσον οδηγούν στην απόκτηση άυλου στοιχείου, παγιοποιούνται. Αντιθέτως, το ΔΛΠ 38 απαγορεύει την κεφαλαιοποίηση των περισσότερων «δαπανών πολυετούς απόσβεσης», άσχετα με το φορολογικό τους χειρισμό. Έτσι αυτά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Τα έξοδα ερευνών καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ τα έξοδα ανάπτυξης καταχωρούνται υπό προϋποθέσεις ως άυλα στοιχεία.²⁰⁵

Άλλη βασική διαφορά είναι αυτή που έχει να κάνει με το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος (ΔΛΠ 12). Στα ΕΛΠ ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων αφαιρετικά των αποτελεσμάτων προς διάθεση και οι φόροι που καταλογίζονται από έλεγχο προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται αφαιρετικά στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Ενώ στα ΔΛΠ τόσο ο φόρος εισοδήματος των κερδών της χρήσης όσο και οι φόροι που καταλογίζονται από έλεγχο προηγούμενων χρήσεων είναι έξοδο για την επιχείρηση κα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

²⁰⁴ Ζιγκερίδης Δ. και Κυλάνης Ν., 2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό 7, Τεύχος 262/3-8-2007

²⁰⁵ Ζιγκερίδης Δ. και Κυλάνης Ν., 2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό 7, Τεύχος 262/3-8-2007

Επιπλέον με τα ΔΛΠ έχουμε διάκριση του φόρου σε τρέχον και αναβαλλόμενο, υπολογισμό και λογιστική παρακολούθηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Με άλλα λόγια, αν στα ΔΛΠ υπάρχει διαφορά ανάμεσα στις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις και στις καταστάσεις με ΔΛΠ, πρέπει να λογίζονται αναβαλλόμενοι φόροι. Έτσι σύμφωνα με τα ΔΛΠ όλες οι οντότητες είναι αναγκασμένες να καταχωρήσουν προβλέψεις για όλες τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις.²⁰⁶

Εκτός από τις παραπάνω υπάρχουν και άλλες βασικές διαφορές ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα ΕΛΠ. Επιγραμματικά θα αναφέρουμε κάποιες από αυτές παρακάτω:

- § Στην αποτίμηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- § Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- § Στις υποχρεώσεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης (ΔΛΠ 19)
- § Στο εισόδημα από συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11).
- § Στην παροχή πληροφοριών ανά τομέα δραστηριότητας (ΔΛΠ 14 – ΔΠΧΠ 8).
- § Στην απομείωση περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 36).
- § Στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων (ΔΛΠ 39).
- § Στις επιχορηγήσεις παγίων.
- § Στις Συμμετοχές.
- § Στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη (ΔΛΠ 8).

3.18. Μετατροπή Οικονομικών Καταστάσεων με ΕΛΠ

Μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ η εφαρμογή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν υποχρεωτική και για πολλούς αποτελεί την δεύτερη μεγαλύτερη επανάσταση στο χώρο της λογιστικής στη χώρα μας, μετά βέβαια από την πρώτη που υπήρξε η καθιέρωση του Γενικού λογιστικού Σχεδίου και της λογιστικής τυποποίησης που επέβαλε την τήρηση των λογιστικών βιβλίων.²⁰⁷

²⁰⁶ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²⁰⁷Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος, δεδομένης και της διαφοράς μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ, απαιτούσε και απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές, λογιστές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων). Με τη γνωστή παθογένεια της ελληνικής δημόσιας διοίκησης μη παρέχοντας η πολιτεία τα επιστημονικά όργανα και την ουσιαστική βοήθεια και υποστήριξη, αυτό που πέτυχαν με την συνεργασία τους οι λογιστές των εισηγμένων εταιρειών και οι ελεγκτές τους είναι ένας άθλος.

Οι οικονομικές καταστάσεις με τα ΔΛΠ (και ο πρώτες και αυτές που δημοσιεύονται τώρα) απέχουν πολύ από το να είναι τέλειες. Σημαντικός ήταν ο θετικός ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, η πίεση που ασκείται για την καλύτερη εφαρμογή των Προτύπων, καθώς και η διαρκής αναβάθμιση του επιστημονικού δυναμικού μέσα από τη διαδικασία αυτή. Ανάλογη διαρκή αναβάθμιση εμφανίζεται και μέσα στο χώρο των λογιστών και των ελεγκτών. Ο δρόμος όμως για να φτάσουμε τη τελειότητα είναι μακρύς.²⁰⁸

Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν είναι δουλειά ενός ανθρώπου αλλά ομαδική εργασία των ικανότερων στελεχών μιας επιχείρησης. Τα βήματα που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση που θα αποφασίσει ή θα υποχρεωθεί να εφαρμόσει τα ΔΛΠ είναι τα εξής:

- Διάγνωση της επίδρασης των ΔΛΠ στην επιχείρηση.
- Διάγνωση αναγκών σε πόρους (ανθρώπους και συστήματα).
- Εκπαίδευση στους εμπλεκόμενους προϊσταμένους, κλπ.
- Εμπλοκή μηχανογράφησης για διευκόλυνση σε θέματα μητρώου παγίων, αποτιμήσεων, κλπ
- Σχεδιασμός και προγραμματισμός (χρονοδιάγραμμα) – Ομαδική εργασία
- Υλοποίηση – Ανάπτυξη λύσεων (αποτιμήσεις, επανεκτιμήσεις, δημιουργία λογαριασμών, κλπ)
- Αξιολόγηση

²⁰⁸ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Σε πρώτη φάση το πρόβλημα της μετατροπής των Ελληνικών Οικονομικών Καταστάσεων σε Καταστάσεις με τα ΔΛΠ σχετίζεται με την κατανόηση των διαφορών ανάμεσα στα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ.

Το δεύτερο ζήτημα το οποίο σχετίζεται με τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων είναι η μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί, σε συνδυασμό με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Το ισχύον νομικό πλαίσιο δίνει τη δυνατότητα στις εταιρείες, για όλο το ενδιαμέσο διάστημα που μπορεί, να κρατήσει και αρκετά χρόνια, κατά το οποίο από το ένα μέρος των εταιρειών εφαρμόζονται τα ΔΛΠ και από το άλλο μέρος τα ΕΛΠ, αυτές να τηρούν τα βιβλία τους ή με τα ΕΛΠ ή με τα ΔΛΠ. Αυτές που τα τηρούν με τα ΕΛΠ έχουν αντιμετωπίσει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο ένα μεγάλο πρόβλημα και φόβο των ελληνικών επιχειρήσεων, τους φορολογικούς ελέγχους. Γιατί συνεχίζουν να τηρούν τα βιβλία τους και να εκδίδουν τις εσωτερικές τους αρχικές οικονομικές καταστάσεις όπως το έκαναν και πριν. Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι εξοικειωμένοι να ελέγχουν αυτές τις καταστάσεις και έτσι οι εταιρείες δεν αντιμετωπίζουν ιδιαίτερο πρόβλημα σε ότι αφορά τις σχέσεις τους με τις φορολογικές αρχές, επειδή εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Τις μετατροπές των ΕΛΠ σε ΔΛΠ τις κάνουν εκτός βιβλίων.²⁰⁹

Στην πράξη, όλες σχεδόν οι εταιρείες ακολούθησαν την επιλογή αυτή κα όχι τη επιλογή να παρακολουθούν καθημερινά στα βιβλία τους τις συναλλαγές τους με βάση τα ΔΛΠ.

Αυτή τη δεύτερη επιλογή, για να την ακολουθήσει κάποια εταιρεία, θα πρέπει να έχει επαρκές στελεχικό δυναμικό με γνώση των Προτύπων σε όλους τους ζωτικούς τομείς, έτσι ώστε να αποφεύγεται ένα πλήθος λαθών που θα μπορούσαν να υπάρξουν, γιατί τα λάθη αυτά εκτός του ότι θα αλλοιώσουν τις οικονομικές καταστάσεις, κινδυνεύουν να δημιουργήσουν προβλήματα με τις φορολογικές αρχές.

²⁰⁹ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Μια τρίτη επιλογή, που μπορεί να φαίνεται ιδιαίτερα δελεαστική για μεγάλους οργανισμούς, δηλαδή η τήρηση δύο παράλληλων συστημάτων, από πολλές απόψεις είναι ανέφικτη και μη βιώσιμη οικονομικά. Για να λειτουργήσει σε καθημερινή βάση η λογιστική παρακολούθηση με βάση τω ΔΛΠ, απαιτείται ένας διαφορετικός λογιστικός σχεδιασμός, δηλαδή ένα άλλο σχέδιο λογαριασμών. Σε καθημερινή βάση, η εφαρμογή ΔΛΠ απαιτεί τη λειτουργία ενός πλήθους αναλυτικών εφαρμογών που πλέον δεν υφίστανται στη χώρα μας. Οι αναλυτικές αυτές εφαρμογές απαιτούνται γιατί είναι προφανές ότι μόνο από τις λογιστικές εγγραφές δεν μπορούν να αντληθούν οι πληροφορίες που απαιτούνται.²¹⁰

Άρα η επιχείρηση που πρέπει να εφαρμόσει τα ΔΛΠ θα πρέπει να προσαρμόσει τα μηχανογραφικά της συστήματα προκειμένου να την υποστηρίξουν με τους απαραίτητους υπολογισμούς για την εμφάνιση των λογιστικών καταστάσεων με βάση τις αρχές των προτύπων.

Οι κυριότερες περιοχές που χρειάζονται χωριστή ενασχόληση για τις ανάγκες εφαρμογής των ΔΛΠ είναι:

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Μητρώο Παγίων)
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Η αποτίμηση των αποθεμάτων
- Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις
- Η αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων επιχειρήσεων (Συμμετοχές)
- Η αποτίμηση των χρεογράφων (Μητρώο Χρεογράφων)

Εκτός των γενικότερων προσηκόν στο μηχανογραφικό σύστημα η επιχείρηση θα χρειασθεί και άλλα εργαλεία για την μετατροπή των διαφόρων μεγεθών της σύμφωνα με τις ανάγκες των ΔΛΠ. Τα υπολογιστικά αυτά εργαλεία θα πρέπει να υποστηρίζουν ενδεικτικά τους εξής τύπους – μεθόδους υπολογισμού:

- Τύπος υπολογισμού παρούσας αξίας
- Τύπος υπολογισμού με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου
- Τύπος υπολογισμού της ωφέλιμης διάρκειας ζωής

²¹⁰ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

- Τύπος υπολογισμού της απώλειας από εμπορικές απαιτήσεις με βάση τη μέθοδο εκτίμησης του εισπρακτέου ποσού
- Μέθοδος Λιανικών Τιμών Πώλησης
- Μέθοδος Ηλικίας των απαιτήσεων
- Μέθοδος πρόβλεψης των επισφαλειών
- Τύπος υπολογισμού προβλέψεων μελλοντικών ταμειακών ροών

Τα ΔΛΠ δηλαδή απαιτούν όχι μόνο την αναδιαμόρφωση των αναλυτικών εφαρμογών που ήδη λειτουργούσαν αλλά κυρίως τη δημιουργία πολλών νέων εφαρμογών.²¹¹

Γενικά οι νέες αναλυτικές εφαρμογές που απαιτούνται για την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι πολλές και αποτελεί ζωτική ανάγκη για τη σωστή εφαρμογή των Προτύπων, η ανάλυση και η σύνταξη των εφαρμογών αυτών. Χωρίς να προηγηθεί αυτή η ανάλυση, δεν μπορεί να γίνει ολοκληρωμένος λογιστικός σχεδιασμός με βάση τα ΔΛΠ. Για έναν τέτοιο σχεδιασμό, δηλαδή για τη δημιουργία ενός Γενικού Λογιστικού Σχεδίου προσαρμοσμένο στα ΔΛΠ, πρέπει να θεωρηθεί ως δεδομένο ότι στη Γενική Λογιστική παρακολουθούνται ορισμένες μόνο από τις λογιστικές πληροφορίες και οι άλλες παρακολουθούνται σε αναλυτικές εφαρμογές που συνδέονται μαζί της.

Κλείνοντας την ενότητα αυτή να επισημάνουμε ότι κάποια στιγμή, αργά ή γρήγορα, τα ΔΛΠ θα γίνουν υποχρεωτικά για όλες τις εταιρείες. Οι επιχειρήσεις έχουν όλο το χρονικό διάστημα που απαιτείται να προετοιμαστούν, έτσι ώστε όταν θα γίνει η πλήρης μετάβαση στα ΔΛΠ όλων των επιχειρήσεων και όταν πια η φορολογία θα γίνεται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που θα εκδίδονται με τα ΔΛΠ, να έχουν ολοκληρώσει τους λογιστικούς τους σχεδιασμούς, να φτιάξουν τις υποδομές τους και να έχουν εκπαιδεύσει το κατάλληλο προσωπικό, για να μεταβούν ολοκληρωμένα στη νέα κατάσταση, χωρίς μεγάλα ρίσκα και κόστη στο ενδιάμεσο διάστημα.

²¹¹ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

3.19. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεων των εταιρειών, των μετοχών και των υποψήφιων επενδυτών διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στην αγορά κεφαλαίου (εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων μέσω τραπεζών με ανταγωνιστικό κόστος).²¹²

Η διοίκηση με την υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει ενεργή συμμετοχή στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το κλείσιμο του Ισολογισμού δεν είναι μια υπόθεση μόνο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης αλλά είναι υπόθεση όλης της διοίκησης. Αν δεν συμμετέχει ενεργά όλη η διοίκηση και όλα τα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων δεν θα είναι επιτυχής. Η αλλαγή της φιλοσοφίας που θα επέλθει στα διευθυντικά στελέχη είναι ζωτικής σημασίας. Τα στελέχη αυτά πρέπει να επιφορτιστούν με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λογιστικές πολιτικές. Οι λογιστές των εταιρειών θα πρέπει να βγουν από το «καλούπι» της τυποποιημένης λογιστικής και να αντιμετωπίζουν θέματα που απαιτούν κριτική σκέψη και υποκειμενικότητα. Η δημιουργική συνεισφορά της γνώσης και της εμπειρίας των λογιστών των εταιρειών είναι απαραίτητη στην επιλογή των διάφορων λογιστικών πολιτικών.²¹³

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ έχουν περισσότερη διαφάνεια, είναι περισσότερο συγκρίσιμες με οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών και άλλων χωρών που τα εφαρμόζουν και είναι καταστάσεις που δίνουν περισσότερη πληροφόρηση από την επιχειρηματική οντότητα προς τα έξω για να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να κάνουν χρήση αυτών των πληροφοριών.

Με δεδομένο ότι τα υφιστάμενα (πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ) λογιστικά πλαίσια σε αρκετές χώρες έχουν αρκετά κενά και ασάφειες σε ορισμένα σημαντικά

²¹² Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²¹³ Ζιγκερίδης Δ. και Κυλάνης Ν., 2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό 7, Τεύχος 262/3-8-2007

θέματα, η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μειώσει δραστικά την εφαρμογή της «δημιουργικής λογιστικής» στις χώρες αυτές.

Τα μειονεκτήματα των ΔΛΠ έχουν να κάνουν κυρίως με το μεγάλο κόστος λόγω του πλήθους του προσωπικού και των αυξημένων υποδομών που χρειάζονται και επιπλέον με ελλείψεις που αναμένεται να εξαλειφθούν στο μέλλον, όπως την έλλειψη επαρκούς τυποποίησης στις λογιστικές καταστάσεις και στην πλημμελή υποστήριξη του λογιστικού σχεδίου με την θεσμοθέτηση κατάλληλων λογαριασμών για την εφαρμογή τους.²¹⁴

Επιπλέον ένα μειονέκτημα που υπάρχει για τους χρηστές των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα ΔΠΧΠ, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, στόχος των ΔΠΧΠ είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δυο χειρισμών και η καθιέρωση μιας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε οι παρόμοιες συναλλαγές και τα γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.²¹⁵

²¹⁴ Ζιγκερίδης Δ. και Κυλάνης Ν., 2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό 7 , Τεύχος 262/3-8-2007

²¹⁵ ²¹⁵ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Κεφάλαιο τέταρτο: Παράδειγμα Ανάλυσης Ισολογισμών Ετών 2009, 2010 και 2011 για Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Ε.

4.1. Ιστορικό Λειτουργίας και Προϊόντα Παραγωγής Νίκας Α.Ε.

Η ΝΙΚΑΣ, η πρώτη εταιρία της οποίας το όνομα είναι συνώνυμο με την κατηγορία των αλλαντικών στην ελληνική αγορά, παρακολουθεί τις διατροφικές τάσεις που διαμορφώνονται σε διεθνές επίπεδο και ανταποκρίνεται με ευελιξία στις διαφοροποιημένες ανάγκες και προτιμήσεις του σύγχρονου καταναλωτή. Μέσα από μεθοδικό στρατηγικό σχεδιασμό η εταιρεία μας υλοποιεί το αναπτυξιακό της πρόγραμμα τόσο επεκτείνοντας περαιτέρω τις δραστηριότητες της στις χώρες της Νοτιοανατολικής Ευρώπης όσο και οριοθετώντας, ελέγχοντας και κεφαλαιοποιώντας τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται, προς όφελος των πελατών, των μετόχων και των εργαζομένων της²¹⁶.

Παραμένοντας σταθερά προσανατολισμένη στην εκπλήρωση των υψηλών προσδοκιών που έχει δημιουργήσει η πολυετής ποιοτική παρουσία των προϊόντων της στους καταναλωτές, η ΝΙΚΑΣ επενδύει σταθερά στην έρευνα και την ανάπτυξη. Μέσα από έρευνες για τον προσδιορισμό των διατροφικών τάσεων στην Ελλάδα αλλά και διεθνώς, αφουγκράζεται τις ανάγκες που προκύπτουν από τον σύγχρονο τρόπο ζωής και προσφέρει διαρκώς νέα, πρωτοποριακά και καινοτόμα προϊόντα που της εξασφαλίζουν ξεχωριστή θέση στην προτίμηση των καταναλωτών, διαφοροποιώντας την από τον ανταγωνισμό²¹⁷.

Παράλληλα με τον μεθοδικό σχεδιασμό και τη σταθερή κλιμάκωση του επιχειρησιακού προσανατολισμού, η ΝΙΚΑΣ θέτει ως προτεραιότητα την ενίσχυση της εταιρικής κουλτούρας των εργαζομένων της. Αναγνωρίζοντας ότι η συνεισφορά του ανθρώπινου δυναμικού αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την επιτυχή παραγωγική λειτουργία της εταιρείας και την ευόδωση του αναπτυξιακού

²¹⁶ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε., Ιστορικό και Στοιχεία Λειτουργίας Επιχείρησης, 2012

²¹⁷ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε., Ιστορικό και Στοιχεία Λειτουργίας Επιχείρησης, 2012

της προγράμματος, η ΝΙΚΑΣ επενδύει με συνέπεια και σταθερότητα στην καλλιέργεια κλίματος κοινού μέλλοντος και κοινής προοπτικής, αρμονικής συνεργασίας και συμμετοχής, με στόχο την αποτελεσματική υλοποίηση του οράματός της²¹⁸.

- Ø Διατήρηση ηγετικής θέσης στην εγχώρια αγορά επεξεργασίας κρέατος.
- Ø Επέκταση των δραστηριοτήτων στη Νοτιοανατολική Ευρώπη.
- Ø Αύξηση μεριδίου αγοράς σε Ελλάδα και εξωτερικό.
- Ø Δημιουργία καινοτόμων προϊόντων κατηγοριών υψηλής προστιθέμενης αξίας.
- Ø Ικανοποίηση των νέων καταναλωτικών τάσεων.
- Ø Διαρκής βελτίωση των υψηλών προδιαγραφών ποιότητας.

Από την ίδρυσή της μέχρι και σήμερα, η ΝΙΚΑΣ έχει επιτύχει και συνεχίζει να καταγράφει υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης, συνεχίζοντας να είναι η πρώτη εταιρία της οποίας το όνομα είναι συνώνυμο με την κατηγορία των αλλαντικών, στην προτίμηση των καταναλωτών. Με συνέπεια και σταθερότητα για περισσότερα από σαράντα χρόνια, η εταιρεία διευρύνει διαρκώς την γκάμα των προϊόντων της και επεκτείνει τις δραστηριότητες της σε νέους τομείς και νέες αγορές, καλλιεργώντας τα ανταγωνιστικά της πλεονεκτήματα και ενισχύοντας τις υποδομές που θα της επιτρέψουν να εξελιχθεί αξιοποιώντας τις ευκαιρίες του εγχώριου αλλά και του διεθνούς επιχειρηματικού περιβάλλοντος²¹⁹. Επιτελώντας τέλος μια σύντομη ιστορική αναδρομή στους σημαντικότερους σταθμούς της επιχείρησης από το 1971 όπου και ιδρύθηκε έως και σήμερα, θα λέγαμε πως οι χρονικοί αυτοί σταθμοί, αναφέρονται ως εξής²²⁰.

1971

Ιδρύεται η Π.Γ. ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε με κυρία δραστηριότητα την παραγωγή και διανομή αλλαντικών προϊόντων στην Ελλάδα.

1991

²¹⁸ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε., Ιστορικό και Στοιχεία Λειτουργίας Επιχείρησης, 2012

²¹⁹ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε., Ιστορικό και Στοιχεία Λειτουργίας Επιχείρησης, 2012

²²⁰ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ ΑΕ, Ιστορικό και Στοιχεία Λειτουργίας Επιχείρησης, 2012

Η Π.Γ. ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε εισάγεται στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

2003

Το Δεκέμβριο του 2003, ο κ. Παναγιώτης Νίκας, ιδρυτής της εταιρείας μεταβιβάζει το 49,92% των μετοχών της ΝΙΚΑΣ στην GCI FOOD ENTERPRISES LTD.

2004

Η Π.Γ. ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε. αναδιοργανώνει ριζικά τη δομή της στην Ελλάδα, απεμπλεκόμενη σταδιακά από περιφερειακές, μη κερδοφόρες δραστηριότητες και επικεντρωνόμενη στις βασικές κατηγορίες προϊόντων της.

2005

Με όχημα το λειτουργικά ευέλικτο σχήμα της, η εταιρεία περνάει σε μια νέα εποχή, εξελίσσοντας το προφίλ της παραδοσιακής οικογενειακής επιχείρησης σε δυναμική εταιρική παρουσία με επαγγελματική διοίκηση.

2006

Με γνώμονα τη διαρκή εξέλιξη και αναβάθμιση των διαδικασιών παραγωγής και των εγκαταστάσεών της, η ΝΙΚΑΣ λαμβάνει μια σειρά πιστοποιήσεων, όπως κατά ΕΛΟΤ EN ISO 9001 για το εργοστάσιο στη Θεσσαλονίκη και κατά AGRO 3 - 4:2002 για το εργοστάσιο του Αγ. Στεφάνου, καθώς και κατά ΕΛΟΤ 1416:2000 για την εγκατάσταση και την εφαρμογή του συστήματος HACCP από τη ΔΟΜΟΚΟΣ Α.Ε, ενώ από τον Ιούνιο του 2006 υιοθετεί τη χρήση φυσικού αερίου για τη λειτουργία του εργοστασίου στον Αγ. Στέφανο. Επεκτείνοντας την κατηγορία προϊόντων ζύμης, η ΝΙΚΑΣ προχωρά στην ανάπτυξη και λειτουργία μιας νέας υπερσύγχρονης γραμμής πίτσας στο εργοστάσιο του Αγ. Στεφάνου.

2007

Στο πλαίσιο της εφαρμογής της νέας στρατηγικής αναδιάρθρωσης του Ομίλου, η ΝΙΚΑΣ υλοποιεί σημαντικές επενδύσεις για την ανάπτυξη των μονάδων

και την αναβάθμιση της παραγωγής, καθώς και τον εξορθολογισμό του κόστους. Πραγματοποιείται επίσης στροφή της εμπορικής πολιτικής της εταιρείας με επικέντρωση σε προϊόντα υψηλής προστιθέμενης αξίας με συσκευασίες σύγχρονης αντίληψης, που ανταποκρίνονται στις αυξημένες απαιτήσεις των σημερινών καταναλωτών για υγιεινή και ισορροπημένη διατροφή. Ολοκληρώνεται η επέκταση του εργοστασίου στην Βουλγαρία, μια σημαντική επένδυση που δίνει μια νέα δυναμική για επέκταση στην Νοτιοανατολική Ευρώπη.

2008

Συνεργασία με την Νο 1 γαλακτοπαραγωγό εταιρεία για διανομή προϊόντων στη Ρουμανική αγορά.

4.2. Ανάλυση Στοιχείων Ισολογισμού Επιχείρησης ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε.

Αναφερόμενοι στα στοιχεία ισολογισμού της εταιρείας ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε για τα έτη 2009 και 2010 βάση των στοιχείων της επιχείρησης και όπως αυτά παρουσιάζονται στους εκδιδόμενους ισολογισμούς, θα λέγαμε πως αυτά παρουσιάζονται ως εξής. Αναφορικά με το ενεργητικό της εταιρείας αναφέρονται τα παρακάτω. Σχετικά με τα εταιρικά για ίδια ενσώματα πάγια στοιχεία το 2009, ήταν 45.403.175 ευρώ σε σχέση με το 10 που ήταν μεγαλύτερα, δηλαδή 48.302.483 ευρώ. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ήταν το 2007 183.016 ευρώ ενώ το 2010 ήταν πολύ πιο αυξημένα, δηλαδή 284.930 ευρώ. Για τα υπόλοιπα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, το 2009 αναφέρονται ότι ήταν 12.935.660 ευρώ ενώ το 2010 ήταν χαμηλότερα κατά πολύ και κυμαίνονταν στα 2.917.095 ευρώ. Τα αποθέματα του 2009 ήταν 6.815.564 ευρώ και το 2010 μεγαλύτερα, στο ποσό των 7.716.562 ευρώ.

Οι απαιτήσεις από τους πελάτες το 2009, σημειώνονται σε 38.986.702 ευρώ ενώ το 2010 είναι λιγότερες στα 35.086.563 ευρώ. Όσον αφορά τα υπόλοιπα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία το 2009, ήταν 1.982.857 ευρώ και το 2010 αναφέρονται περισσότερα στα 2.787.202 ευρώ. Έτσι λοιπόν το σύνολο του ενεργητικού το 2009 ήταν 105.766.974 ευρώ ενώ το 2010 παρουσιάζεται χαμηλότερο κατά πολύ, δηλαδή στα 97.095.026 ευρώ. Συνεχίζοντας στο μετοχικό

κεφάλαιο, για το 2009 ήταν 18.208.195 ευρώ και συνεχίζει να είναι το ίδιο και το 2010. Σε αντίθεση με τα λοιπά στοιχεία καθαρής θέσης τα οποία το 2009 ήταν 13.371.178 ευρώ το 2010 ήταν πολύ χαμηλότερα και συγκεκριμένα 4.343.355 ευρώ.

Έτσι το σύνολο καθαρής θέσης των μετόχων της Εταιρείας το 2009 ήταν 31.597.373 ευρώ σε σχέση με το 2010 που ήταν πολύ χαμηλότερο στα 22.551.550 ευρώ. Για τις μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις της εταιρείας αναφέρεται ότι το 2009 ήταν 28.000.000 ευρώ και για το 2010 μηδενικές. Αλλά και για τις λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις το 2009 αναφέρονται 7.369.748 ευρώ ενώ για το 2010 είναι χαμηλότερες με το ποσό των 5.393.372 ευρώ. Αντίστοιχα και για τις βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις αναφέρεται το ποσό των 13.079.310 ευρώ για το 2009 και για το 2010 παρουσιάζεται ένα πολύ μεγαλύτερο ποσό στα 42.689.464 ευρώ. Οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που αφορούν το 2009, είναι 25.783.543 ευρώ και για το 2010 αναφέρεται στα 26.460.640 ευρώ. Σαν σύνολο λοιπόν υποχρεώσεων, το 2009 εμφανίζεται το ποσό 74.187.601 ευρώ και το 2010 το ποσό των 74.543.476 ευρώ.

Συνολικά η καθαρή θέση και οι υποχρεώσεις για το 2009, ήταν 105.766.974 ευρώ και το 2010 ήταν χαμηλότερες με το ποσό 97.095.026 ευρώ. Συνεχίζοντας στα εταιρικά στοιχεία κατάστασης μεταβολών της καθαρής θέσης χρήσης, αναφέρεται αρχικά το σύνολο καθαρής θέσης έναρξης χρήσης που για το 2009 ήταν 29.707.673 ευρώ ενώ για το 2010 ήταν 31.597.374 ευρώ. Σχετικά με τα κέρδη και ζημίες έπειτα από φόρους, το 2009 αναφέρεται το ποσό των 1.871.702 ευρώ ενώ για το 2010, 3.143.928. Για την απορρόφηση θυγατρική γίνεται αναφορά μόνο το 2010, με το ποσό των -5.378.773 ευρώ, ενώ για το 2009 δεν αναφέρεται κανένα ποσό.

Οι συναλλαγματικές διαφορές για τα δυο χρόνια δεν αναφέρουν κανένα ποσό καθώς ούτε και η υπεραξία από επενδύσεις σε ακίνητα. Το ίδιο ισχύει και για τα διανεμηθέντα μερίσματα αλλά μόνο για το 2009, αφού για το 2010 είναι 505.783 ευρώ. Συνολικά λοιπόν, η καθαρή θέση λήξης χρήσης για το 2009 και 2010 αντίστοιχα είναι 31.595.374 ευρώ και το χαμηλότερο ποσό 22.551.550 ευρώ. Σχετικά με τα στοιχεία για την κατάσταση των ταμειακών εισροών, τα εταιρικά στοιχεία αναφέρονται τα εξής. Για τα αποτελέσματα προ φόρων για το 2009

αναφέρεται το ποσό 3.653.372 ευρώ ενώ για το 2010 το ποσό των 3.742.440 ευρώ. Οι προσαρμογές μείον και πλέον είναι για τις αποσβέσεις του 2009 στο ποσό των 2.926.822 ευρώ και το 2010 μεγαλύτερες στα 3.205.324 ευρώ.

Για τις προβλέψεις, το 2009 ήταν 469.417 ευρώ και το 2010 1.244.105 ευρώ. Τα αποτελέσματα που αφορούν έσοδα, κέρδη, ζημίες της επενδυτικής δραστηριότητας το 2009 ήταν 44.565 ευρώ ενώ πολύ μεγαλύτερα το 2010, δηλαδή 1.651.005 ευρώ. Οι χρεωστικοί τόκοι και τα υπόλοιπα συναφή έξοδα το 2009 ήταν 2.469.308 ευρώ και το 2010 είναι αυξημένα στα 3.504.193 ευρώ. Η μείωση αποθεμάτων για το 2009 είναι 722.768 ευρώ ενώ το 2010 μεγαλύτερη στα 811.576 ευρώ.

Για τη μείωση απαιτήσεων το 2009, αναφέρεται το ποσό 4.222.617 ευρώ και για το 2010 στα 5.190.805 ευρώ. Οι δανειακές υποχρεώσεις της εταιρείας το 2009 είναι 3.443.043 ευρώ ενώ το 2010 μεγαλύτερες στα 4.041.073 ευρώ. Σε ότι αφορά τους χρεωστικούς τόκους ή τα υπόλοιπα συναφή έξοδα που δόθηκαν το 2009, αυτά είναι 2.941.101 ευρώ αλλά το 2010 είναι 3.526.917 ευρώ. Ο φόρος που πληρώθηκαν το 2009 ήταν 839.754 ευρώ και το 2010 χαμηλότεροι στα 765.574 ευρώ. Σαν σύνολο εισροών από τις λειτουργικές δραστηριότητες (α) για το 2009 αναφέρεται το ποσό 2.244.939 ευρώ και για το 2010 το αυξημένο ποσό των 3.792.368 ευρώ.

Για τις επενδυτικές δραστηριότητες αναφέρονται τα εξής στοιχεία. Για αγορά άυλων και ενσωμάτων πάγιων στοιχείων το 2009 αναφέρονται 6.158.714 ευρώ και το 2010, 5260.418 ευρώ. Οι εισπράξεις από τις πωλήσεις των παραπάνω στοιχείων το 2009, ήταν 254.938 ευρώ ενώ το 2010 μεγαλύτερες στα 1.663.581 ευρώ. Οι εισπράξεις από πωλήσεις των μετοχών το 2009, ήταν 561.419 ευρώ ενώ το 2010 πολύ αυξημένες και συγκεκριμένα 5.514.444 ευρώ. Οι τόκοι που εισπράχθηκαν τις δυο χρονιές δεν είχαν σημαντική διαφορά, δηλαδή το 2009 ήταν 21.793 ευρώ και το 2010, 22.724 ευρώ. Σε ότι αφορά τα μερίσματα που εισπράχθηκαν, το 2010 είναι 845.401 ευρώ. Οι επιχορηγήσεις επίσης αναφέρονται μόνο για το 2010 που είναι 839.166 ευρώ. Συνολικά επομένως οι εισροές από τις επενδυτικές δραστηριότητες για το 2009, ήταν 5.320.564 ευρώ και για το 2010 ήταν 3.424.043 ευρώ.

Για τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες αναφέρονται τα εξής. Τα μερίσματα που πληρώθηκαν αφορούν μόνο το 2010 που ήταν 505.215 ευρώ. Οι εισπράξεις από τα εκδοθέντα και από τα αναληφθέντα δάνεια για το 2007 ήταν 6.929.310 ευρώ και για το 2010 στα 4.610.154 ευρώ. Οι εξοφλήσεις δανείων αφορούν μόνο το 2010 και είναι 3.000.000 ευρώ. Το σύνολο των εισροών από της παραπάνω δραστηριότητες για το 2009 ήταν 6.292.310 ευρώ και για το 2010 πολύ χαμηλότερες και συγκεκριμένα 1.104.939 ευρώ.

Η καθαρή μείωση και αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα χρήση το 2009 ήταν 636.193 ευρώ και το 2010 ήταν 737.469 ευρώ. Για τα ταμειακά διαθέσιμα αλλά και ισοδύναμα στην έναρξη χρήσης το 2009, αναφέρονται 1.230.082 και το 2010 σχεδόν τα μισά, δηλαδή 593.889 ευρώ. Τα απορριφθέντα πάντως διαθέσιμα και ισοδύναμα το 2009 αναφέρονται μόνο για το 2010 που ήταν 190.133 ευρώ. Τέλος τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήση σαν σύνολο για το 2009 ήταν 593.889 και το 2010 ήταν 1.521.491 ευρώ, κατά πολύ αυξημένα. Σε ότι αφορά τον κύκλο εργασιών στα εταιρικά για το 2009 αναφέρεται το πόσο των 99.026.881 ευρώ ενώ το χαμηλότερο ποσό των 96.071.506 ευρώ για το 2010. Για το 2009 οι ζημιές και τα κέρδη ήταν σχεδόν ίδιες με το 2010 δηλαδή 28.973.058 και το 2010 ήταν 28.023.166 ευρώ.

Για τα επενδυτικά αποτελέσματα, τα κέρδη και οι ζημιές για το 2009 φαίνεται να είναι 6.122.179 και το 2010 ήταν χαμηλότερα στα 1.901.496 ευρώ. Για τις ζημιές και τα κέρδη προ φόρων το 2009, ήταν 3.653.372 ευρώ ενώ το 2010 ήταν 3.742.440 ευρώ. Τα μετά φόρων για το 2009, ήταν 1.871.701 ευρώ και για το 2010 αναφέρεται το ποσό των 3.143.268 ευρώ. Σχετικά με τα ποσά που δόθηκαν σε μετόχους το 2009 αναφέρεται το ποσό των 1.871.701 ευρώ και το 2010 το ποσό των 3.143.268 ευρώ. Τέλος, τα κέρδη έπειτα από φόρους ανά μετοχή το 2009 ήταν 0,0925 ευρώ ενώ το 2010 ήταν 0,1554 ευρώ. Σε ότι αφορά τα κέρδη προ φόρων από τα επενδυτικά και χρηματοδοτικά αποτελέσματα το 2009 αναφέρεται το ποσό των 9.049.501 ευρώ και για το 2010 το χαμηλότερο ποσό των 1.303.828 ευρώ, με μεγάλη διαφορά από το 2009.

Αναφορικά δε με τα στοιχεία ισολογισμού της εταιρείας ΝΙΚΑΣ Α.Ε.Β.Ε για τη χρονιά 2011, αυτά αναφέρονται ως εξής. Για το ενεργητικό μέρος, τα καθαρά πάγια της ήταν 50.055.694 ευρώ. Σε ότι αφορά τα κτίρια και τις

εγκαταστάσεις της, αναφέρεται το ποσό των 54.927.100 ευρώ και για τον μηχανικό εξοπλισμό της εταιρείας το ποσό των 32.422.599 ευρώ. Για τις ασώματες ακινητοποιήσεις και τις δαπάνες απόσβεσης δίνεται το ποσό των 784.710 ευρώ. Συνεχίζοντας, αναφέρεται το ποσό για μείων συσσωρευμένες αποσβέσεις που φτάνουν στα 41.250.810 ευρώ. Μικρότερο είναι το ποσό που αφορά τις αποσβέσεις κτιρίων και εγκαταστάσεων που είναι 14.631.138 ευρώ. Αντίθετα, μεγαλύτερο είναι αυτό το ποσό που αναφέρεται σε αποσβέσεις για τον μηχανικό εξοπλισμό που είναι 26.060.37 ευρώ.

Στη συνέχεια αναφέρεται το ποσό για τις αποσβέσεις που αφορούν δαπάνες για πολλαπλές αποσβέσεις και συμμετοχές που είναι 559.295. Το ποσό των συμμετοχών είναι 5.117.095 ευρώ και σε ότι αφορά τα αποθέματα δίνεται το ποσό των 7.025.181 ευρώ. Για τα έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα αναφέρονται 3.832.155 ευρώ, για ύλες και για υλικά ισχύει το ποσό των 3.193.026 ευρώ. Οι απαιτήσεις για το 2009 ήταν 38.719.652 ευρώ. Το ταμείο και οι τράπεζες ήταν 3.010.167. Έτσι σαν σύνολο του ενεργητικού για το 2011 αναφέρεται το τα ποσό των 98.810.694 ευρώ.

Σε ότι αφορά το παθητικό μέρος, τα ίδια κεφάλαια ήταν 24.596.296 ευρώ. Συγκεκριμένα, για το εταιρικό-μετοχικό κεφάλαιο αναφέρεται το ποσό των 18.208.195 ευρώ και για τα αποθεματικά το ποσό των 11.656.687 ευρώ. Τα αδιανέμητα κέρδη και οι συσσωρευμένες ζημίες αναφέρονται στο ποσό των 5.268.586 ευρώ αλλά και οι μεσομακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και προβλέψεις είναι 6.659.713 ευρώ. Αναφορικά οι μεσο-μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι 6.057.822 ευρώ και οι προβλέψεις πολύ μικρότερες της τάξης των 601.891 ευρώ.

Για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αναφέρονται να είναι 67.554.685 ευρώ ενώ για τις οφειλές της εταιρείας σε τράπεζες και δάνεια είναι στα 42.619.621 ευρώ. Το ποσό που αφορά τα πληρωτέα γραμμάτια, τους προμηθευτές και τους πιστωτές είναι 13.837.544 ευρώ. Οι λογαριασμοί των μετόχων αλλά και των λοιπών εταιρειών υπολογίζονται σε 6.576.782 ευρώ. Το ποσό όλων των υπολοίπων υποχρεώσεων υπολογίζεται σε 4.520.738 ευρώ. Συνολικά το παθητικό εμφανίζεται να είναι 98.810.694 ευρώ.

Συνεχίζοντας στα αποτελέσματα χρήσης που αφορούν την περίοδο 01/01/2011 μέχρι και 31/12/2011, δίνονται τα παρακάτω στοιχεία ευρώ. Ο κύκλος εργασιών δηλαδή οι πωλήσεις, ήταν 95.555.664 ευρώ. Το ποσό που αφορά το μειωμένο κόστος από τα πωληθέντα είναι 60.327.092 ευρώ και το ποσό που έχει να κάνει με το μικτό κέρδος εμφανίζεται να είναι 35.228.572. Τέλος δίνονται στοιχεία για τα μη λειτουργικά έξοδα, τις αποσβέσεις εκτός κόστους από τα πωληθέντα, το σύνολο των αποσβέσεων, των αποσβέσεων μέσα στο κόστος των πωληθέντων αλλά και το κέρδος που αναφέρεται πριν το φόρο εισοδήματος.

Αναλυτικότερα, αναφέρονται το ποσό του κύκλου εργασιών για την συγκεκριμένη περίοδο που είναι 95.555.664 ευρώ. Το ποσό για το μειωμένο κόστος των πωληθέντων είναι 60.327.092 ευρώ και σε ότι αφορά το μικτό κέρδος αυτό αναφέρεται ότι είναι 35.228.572 ευρώ. Για τα λειτουργικά έξοδα δίνεται το ποσό των 3.250.419 ευρώ και μηδενική η απόσβεση που αφορά την εκτός κόστους των πωληθέντων. Σαν σύνολο αποσβέσεων, αναφέρεται το ποσό των 3.494.534 ευρώ. Τα ποσό που αφορά τις αποσβέσεις που βρίσκονται μέσα στο κόστος των πωληθέντων φτάνει τα 3.494.534 ευρώ που είναι το ίδιο με το ποσό του συνόλου των αποσβέσεων. Τέλος για τα κέρδη που αναφέρονται πριν από το φόρο εισοδήματος υπάρχει το ποσό των 3.478.380 ευρώ. Να αναφερθεί τέλος, ότι ο φόρος εισοδήματος ήταν το 2011 1.433.634 ευρώ.

Κεφάλαιο πέμπτο: Παραδείγματα Εφαρμογής ΔΛΠ

5.1. Παράδειγμα Λογιστικής αντιμετώπισης εξόδων κτήσης ακινήτων με ΔΛΠ και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα²²¹

Συναλλαγή: Αγορά ακινήτου συνολικής αξίας 400.000,00 €

Στο συμβόλαιο αναγράφεται ότι η αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 100.000,00€ και η αξία του κτιρίου σε 300.000,00€

Η επιχείρηση πλήρωσε επιπλέον συμβολαιογραφικά έξοδα ύψους 10.000,00€

Απάντηση:

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
10.00	Οικόπεδα	100.000,00	
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	300.000,00	
16.14	Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων	10.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		410.000,00

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
10.00	Οικόπεδα	102.500,00	
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	307.500,00	
38.00	Διαθέσιμα		410.000,00

²²¹ Τα παραδείγματα του πέμπτου κεφαλαίου προέρχονται από τον διαδικτυακό χώρο : <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> Όπου παρουσιάζονται παραδείγματα εγγραφών σε αντιπαραβολή με τα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Συναλλαγή : Αγορά μηχανήματος συνολικής αξίας 100.000,00 την 1^η Ιανουαρίου

Με βάση τις προδιαγραφές του κατασκευαστή και την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης αναμένεται να χρησιμοποιηθεί προς όφελος της επιχείρησης για τα επόμενα 4 έτη.

Ο συντελεστής απόσβεσης που προβλέπεται από το ΠΔ. 299/2003 για το παραπάνω μηχάνημα είναι 15%.

Ζητείται ο υπολογισμός των αποσβέσεων του μηχανήματος για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης τόσο με τα Ελληνικά όσο και με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Απάντηση:

Υπολογισμός με βάση τα Ε.Λ.Π.

Συντελεστής απόσβεσης (ΠΔ.299/2003): 15%

Αξία Κτήσης 100.000,00 X 15% = 15.000,00 €ετήσια απόσβεση.

Υπολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μηχανήματος 4 έτη: Αξία Κτήσης 100.000,00 / 4 έτη = 25.000,00€ ετήσια απόσβεση. Ή

(1 / 4 έτη) X 100 = 25% συντελεστής ετήσιας απόσβεσης.

Αξία Κτήσης 100.000,00 X 25% = 25.000,00€ετήσια απόσβεση.

Συμπεράσματα

Οι οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακας Διάθεσης Κερδών και Προσάρτημα) αποτελούν ένα αναπόσπαστο κομμάτι της λογιστικής αρχής και ειδικότερα των επιχειρήσεων. Αυτό συμβαίνει γιατί μέσω των οικονομικών καταστάσεων, συγκεκριμένα μέσω αυτών που δημοσιοποιούνται, μας δίνεται η πλήρης εικόνα της επιχείρησης (απόδοση, περιουσιακά στοιχεία, ταμειακές ροές, κτλ.) και έτσι φαίνεται κατά πόσο η εταιρεία συγκλίνει στο στόχο και το σκοπό της. Οι ενδιαφερόμενοι είναι σε θέση να κρίνουν πόσο αποτελεσματική είναι και ποια η τυχόν μελλοντική απόδοση ώστε να επενδύσουν σε αυτήν καθώς και στη βελτίωση της.

Κάθε χώρα έχει τους δικούς της κανόνες και αρχές επάνω στην διαχείριση των λογιστικών πρακτικών ώστε να μπορεί να ελέγχει την επιχείρηση και να τη βελτιώνει ως προς τη σωστή λειτουργία της. Η Ελλάδα πέρα από τους ισχύοντες νόμους περί των επιχειρήσεων της (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, κλπ.) από το 2005 έπρεπε να θέσει σε εφαρμογή και να λειτουργεί βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όσο αυτό είναι δυνατόν γιατί όπως είναι επόμενο σίγουρα θα αντιμετώπιζαν κάποια προβλήματα κατά την εφαρμογή τους.

Όπως αναφέραμε παραπάνω τα ΔΛΠ αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που έχουν σχέση με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός του προτύπου είναι η περιγραφή του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα όχι μόνο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Η διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ περιλαμβάνει αρκετά στάδια εκ των οποίων τα κυριότερα είναι τα εξής: οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη και εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα, το οποίο στη συνέχεια υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του και τη συνέχεια το εγκριμένο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά

και στις κυβερνήσεις , στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους.

Τα ΔΛΠ έδωσαν την ευκαιρία στις επιχειρήσεις να εξυγιάνουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και να απαλλαγούν από ανορθόδοξες πρακτικές του παρελθόντος.

Τα ΔΛΠ αποτελούν ένα επιστημονικά σύγχρονο πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα μιας οικονομικής μονάδας με την προϋπόθεση της ορθολογικής και πλήρους εφαρμογής τους. Με άλλα λόγια τα νέα πρότυπα ως πλαίσιο αρχών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης απαιτούν ενδελεχή μελέτη, σύνεση και καλή πίστη κατά την αξιοποίηση των εναλλακτικών επιλογών και της ελευθερίας που παρέχουν στη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συμβάλλει : 1) στην ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια την αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας, 2) στη διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόσουν τα ΔΛΠ, 3) στην απόκτησης ορισμένων θεμελιωδών αρχών, στις οποίες είναι δυνατή η κρίση και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ προκύπτει από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, που γίνεται ολοένα και περισσότερο έντονη. Η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ είναι μια διαδικασία ιδιαίτερων σημαντική. Η χρησιμοποίηση της κοινής λογιστικής γλώσσας είναι προφανές ότι δεν αφορά μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος το επιβάλλει, αλλά και στις αντίστοιχες, μεγάλου και μεσαίου μεγέθους, οι οποίες επιθυμούν να έχουν πρωταγωνιστικό ρόλο στο περιβάλλον της παγκόσμιας οικονομίας. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι πολλά από τα διαδικαστικά προβλήματα εφαρμογής των σημαντικών λογιστικών αλλαγών πηγάζουν από το

γεγονός ότι τα υπό επίλυση θέματα είναι αναγκαστικά πολύπλευρα και συχνά καλύπτουν λογιστικές, φορολογικές, χρηματοοικονομικές και τεχνολογικές έννοιες ταυτόχρονα. Είναι ολοφάνερο ότι οι σημερινές απαιτήσεις της σύγχρονης λογιστικής απαιτούν εξειδίκευση και σαφή διαχωρισμό αντικειμένων.

Κατά το στάδιο της μετάβασης στα ΔΛΠ παρατηρήθηκαν προβλήματα όπως ήταν άλλωστε αναμενόμενο λόγω των βασικών διαφορών μεταξύ των ελληνικών λογιστικών προτύπων και των ΔΠΧΑ, οι κυριότερες εκ των οποίων είναι οι εξής:

- ο Λογιστικοποίηση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών μέσων , παροχών σε εργαζόμενους, αναβαλλόμενης φορολογίας και χρηματοοικονομικών μισθώσεων.
- ο Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Για να έχουμε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από όλες τις επιχειρήσεις απαιτούνται τυποποιήσεις και εναρμόνιση του ΕΓΛΣ βάση του περιεχομένου των προτύπων, χωρίς αντιφατικούς περιορισμούς υπαγορευμένους από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Οτιδήποτε ξένο προς τα ΔΛΠ προστεθεί απλά θα αυξήσει το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, επηρεάζοντας αρνητικά όλο το εγχείρημα. Το ΕΓΛΣ κρίνεται απαραίτητο να μεταβληθεί για όλες τις επιχειρήσεις, προσθέτοντας τους απαραίτητους λογαριασμούς που προκύπτουν αναγκαστικά. Είναι κατανοητό πως η εφαρμογή των ΔΛΠ μέχρι και σήμερα προκαλεί αρκετά προβλήματα. Για το λόγο αυτό γίνονται συνέχεια προσπάθειες σύγκλισης του ΕΓΛΣ προς τα ΔΛΠ, με μια χρονική καθυστέρηση, καθώς τα ίδια τα ΔΛΠ είναι μια συνεχής προσαρμογή στις ιδιαίτερα μεταβαλλόμενες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομίας και των πολιτικών εξελίξεων που αντιμετωπίζει κάθε χώρα.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ έχουν περισσότερη διαφάνεια, είναι περισσότερο συγκρίσιμες με οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών και άλλων χωρών που τα εφαρμόζουν και είναι καταστάσεις που δίνουν περισσότερη πληροφόρηση από την επιχειρηματική οντότητα προς τα έξω, για να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να κάνουν χρήση αυτών των πληροφοριών, ενισχύοντας παράλληλα και την εμπιστοσύνη των χρηστών των

οικονομικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των αρχών που θέτουν τα ΔΛΠ – ΔΠΧΠ είναι η κατάρτιση κα η δημοσίευση μιας πλήρους σειράς Οικονομικών Καταστάσεων, επιδίωξη των οποίων είναι η παροχή πληροφόρησης σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές που χρησιμεύουν για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

Βιβλιογραφία

- ✓ Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην
- ✓ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκάς, 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4^η έκδοση Globaltraining, Αθήνα
- ✓ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα
- ✓ Αγιοσμυρνάκης Βλ., 2006, Διεθνείς οικονομικές σχέσεις, Εκδόσεις Rosili
- ✓ Βαμβούκας Α. Γ. , Διεθνείς οικονομικές σχέσεις , Εκδόσεις Μπένου
- ✓ Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, 2007, Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων, Αθήνα
- ✓ Γρηγοράκος Θ., 2008, Ανάλυση της ερμηνείας του ελληνικού λογιστικού σχεδίου, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα
- ✓ Φάκος Δ., 2007, Ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων, Αθήνα
- ✓ Γρηγοράκος Θ., 2006, Γενικές αρχές ελεγκτικής, Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ
- ✓ Θεοχαρόπουλος Λ. Γ., 2006, Φορολογικόν Δίκαιον, Θεσσαλονίκη
- ✓ Σπηλιωτόπουλος Επ. Π., 2008, Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα
- ✓ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Εκδοτικός οίκος Κουκούλη, Θεσσαλονίκη

- ✓ Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

- ✓ Αδαμίδη Λέων Αργύρη, 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων , Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press, Θεσσαλονίκη

- ✓ Παπάς Α., 2004, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

- ✓ Νιάρχος Βασίλης , 2005, Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1), Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 160/10-6-2005

- ✓ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

- ✓ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2010, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) – Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

- ✓ Grand Thornton, 2009, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α΄, Εκδόσεις Grand Thornton , Αθήνα

- ✓ Ζιγκερίδης Δ., και Κυλάνης Ν.,2007, Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Περιοδικό Epsilon 7, Τόμος 262/3-8-2007

- ✓ Καββαδίας Α.Σ., 2003, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα

- ✓ Κ. Γεωργίου Λαζαρίδη, Ποιες αλλαγές φέρνει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.
- ✓ Επιχείρηση ΝΙΚΑΣ Α.Β.Ε.Ε., Ιστορικό και Στοιχεία λειτουργίας επιχείρησης, 2012
- ✓ <http://www.specisoft.gr>
- ✓ <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>
- ✓ <http://www.euretirio.com/2010/06/katastasi-apotelesmaton-xrisis.html>