

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ
ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΛΗΛΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (I.A.S./I.F.R.S)**

Εισηγητής: Γεωργούλας Πέτρος

Επιβλέπων: Χύτης Θ. Ευάγγελος, Επίκουρος Καθηγητής

Πρέβεζα, 2016

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, 2016

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

▪

▪

▪

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τον ρόλο και την σημασία της εγκατάστασης σύγχρονων συστημάτων διαχείρισης επιχειρησιακών πόρων (ERP) επικεντρώνοντας στις ανάγκες για την παράλληλη τήρηση των λογιστικών βιβλίων και της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σύμφωνα με την Φορολογική Νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ/ ΔΛΠ).

Αρχικά περιγράφονται οι τύποι, τα τεχνικά χαρακτηριστικά καθώς και τα πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα των πληροφοριακών συστημάτων ενώ ακολουθεί λεπτομερής αναφορά στα ERP συστήματα και πως αυτά μπορούν να συμβάλλουν στην οργάνωση και να βελτιώσουν την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης.

Στη συνέχεια εξετάζεται η επίδραση της εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΠΧΑ/ ΔΛΠ), ως άμεση συνέπεια της διεθνοποίησης της οικονομίας και των επιχειρήσεων, στη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα (ΔΠΧΑ/ ΔΛΠ), αποδεσμεύουν την Λογιστική Επιστήμη από την Φορολογική προσήλωση των εθνικών προτύπων χωρίς όμως ταυτόχρονη κατάργηση της Φορολογικής Νομοθεσίας, γεγονός που οδηγεί στην ανάγκη για παράλληλη παρακολούθηση των Λογιστικών και Φορολογικών λογαριασμών και αναφορών.

Ακολουθεί αποτύπωση των σημαντικότερων διαφορών μεταξύ των Εθνικών με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πιο συγκεκριμένα όσον αφορά την Λογιστική των Αποθεμάτων και των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2 και 16.

Τέλος μέσα από ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα παρουσιάζεται πως ένα ERP σύστημα μπορεί να καλύψει τις ανάγκες για πληροφόρησης που προκύπτουν τόσο από την εφαρμογή της Διεθνούς Λογιστικής (ΔΛΠ) καθώς και αυτών που απορρέουν από την τήρηση της φορολογικής Νομοθεσίας στην περίπτωση της λογιστικής των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	σελ.3
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	σελ.8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>	
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.11
1.2 ΕΙΔΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.13
1.3 ΤΥΠΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.14
1.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ. 16
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο</u>	
2.1 ΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	σελ. 19
2.2 Η ΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.22
2.3 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.24
2.4 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ & ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	σελ. 25
2.5 ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	σελ. 26
2.6 Η ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΝΟΣ ERP ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	σελ. 28
2.7 ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΝΟΣ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	σελ.30
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο</u>	
3.1 ΕΘΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	σελ. 32
3.2 Η ΙΔΡΥΣΗ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ IASC	σελ. 33
3.3 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	σελ. 36

3.4 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ.....σελ.38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΕΓΛΣ).....σελ. 40

4.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ).....σελ. 44

4.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ (ΔΛΠ).....σελ. 46

4.4 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....σελ. 48

4.5 ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....σελ. 49

4.6 ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....σελ. 52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....σελ. 54

5.2 ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....σελ.54

5.3 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ
ΠΑΓΙΩΝ.....σελ. 55

5.4 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΤΟΝ
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....σελ. 56

5.5 Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....σελ. 57

5.6 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....σελ. 59

5.7 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....σελ. 60

5.8 ΟΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....σελ. 63	σελ. 63
5.9 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 16 (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....σελ. 65	σελ. 65
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο</u>	
6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ERP ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.71	σελ.71
6.2 ΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΕΙ ΜΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ERP.....σελ.71	σελ.71
6.3 ΔΕΔΟΜΕΝΑ & ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....σελ. 72	σελ. 72
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....σελ. 81	σελ. 81
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ/ΞΕΝΗ - ΔΙΑΔΥΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....σελ.82	σελ.82

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται στην ελληνική νομοθεσία καταρτίζονται με βάση γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, λαμβάνοντας υπόψη και την εκάστοτε ισχύουσα κυρίως φορολογική νομοθεσία. Οι δύο αυτές βασικές αρχές, δηλαδή οι λογιστικές αρχές και η ισχύουσα νομοθεσία δημιουργούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).

Τα ΕΛΠ αποτελούνται από διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (ΚΝ 2190/1920), του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) , από αποφάσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) , καθώς και νόμους με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Τα Λογιστικά Πρότυπα γενικότερα διαφέρουν από χώρα σε χώρα δεδομένου ότι ακόμα και οι πιο βασικές λογιστικές αρχές προσαρμόζονται προκειμένου να ανταποκρίνονται στο θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο της κάθε χώρας. Έτσι και στην Ελλάδα τα ΕΛΠ είναι προσαρμοσμένα στην Ελληνική νομοθεσία και διαμορφώνονται ανά διαστήματα προκειμένου να ακολουθούν τις διάφορες κοινοτικές οδηγίες και την εκάστοτε Ελληνική Οικονομική Πολιτική.

Εκτός από τα πρότυπα που εφαρμόζει κάθε χώρα υπάρχουν λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι διεθνώς αποδεκτά. Η δημιουργία τους έγινε καθώς υπήρχε η ανάγκη για μια παγκόσμια κοινή «γλώσσα» μεταξύ των επιχειρήσεων έτσι ώστε πληροφορίες που τις αφορούν να είναι κατανοητές και συγκρίσιμες μεταξύ τους ανεξάρτητα από την χώρα που προέρχονται. Η σημασία τους είναι πολύ μεγάλη ειδικά για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις.

Έτσι το 1973 στο Λονδίνο, η επιτροπή International Accounting Standards (IASB) ιδρύθηκε κατόπιν συμφωνίας των Συμβουλίων Λογιστικής από την Αυστραλία, τον Καναδά, την Γαλλία, την Γερμανία, την Ιαπωνία, το Μεξικό, την Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Περισσότερες χώρες προσχώρησαν στην επιτροπή μέσα στα επόμενα χρόνια και την 1^η Απριλίου του 2001 η IASB αντικαταστάθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB).

Κατόπιν κοινοτικής οδηγίας τα ΔΛΠ καθιερώθηκαν στην Ελλάδα όπως προβλέπεται από την διάταξη του νόμου Ν.2992/20-3-2002 υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά για τις λοιπές ανώνυμες εταιρείες οι οποίες ελέγχονται από ελεγκτή του Σώματος Ορκωτών Λογιστών για τις περιόδους που λήγουν μετά την 31-12-2002. Η τελική εφαρμογή, μετά πολλές αναβολές, ξεκίνησε τελικά για τις περιόδους που λήγουν μετά την 31-12-2004.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Πληροφοριακά Συστήματα (Information Systems)

Οι περισσότερες επιχειρήσεις, άλλες λιγότερο και άλλες περισσότερο, χρησιμοποιούν την πληροφορική ως ένα αναπόσπαστο κομμάτι της λειτουργίας τους. Στις Η.Π.Α.¹ βασίζεται και πιο συγκεκριμένα, στην βαριά βιομηχανία, το βάρος πλέον έχει πέσει στην γνώση και την πληροφορία και μέσα σε τέσσερα χρόνια οι επιχειρήσεις ξόδεψαν το ποσό των 2 τρις \$ περίπου για νέες τεχνολογίες πληροφοριών (information technology – I.T.) σε μια προσπάθεια να αυξήσουν την αποδοτικότητα και την παραγωγικότητα τους καθώς και να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους. Τα πιθανά οφέλη βέβαια διαφέρουν καθώς τα πληροφοριακά συστήματα δεν βρίσκουν πεδίο εφαρμογής σε όλους του τύπους εταιρειών.

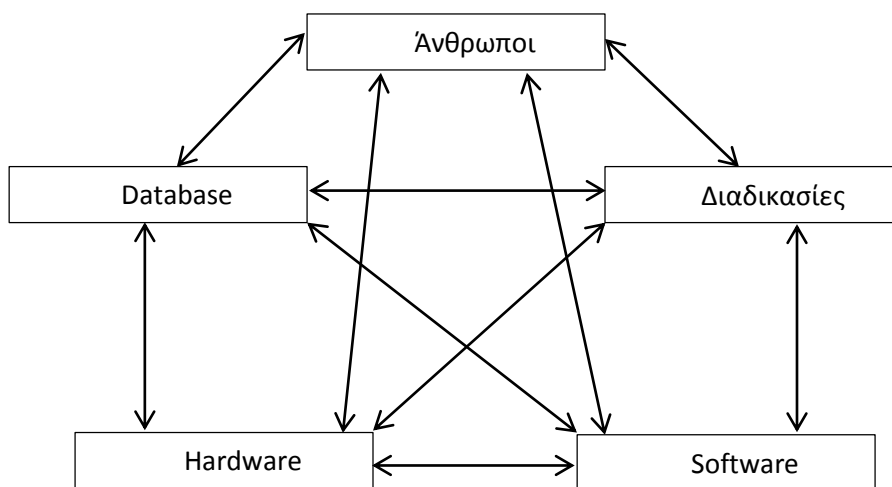
Η σύγχρονη οικονομία έχει πάψει να βασίζεται στην βαριά βιομηχανία και το βάρος πλέον έχει πέσει στην γνώση και την πληροφορία. Με την καθιέρωση ειδικά των ψηφιακών επιχειρήσεων η ανάγκη για νέες τεχνολογίες είναι μεγάλη καθώς πολλές βασικές λειτουργίες της αλλά και οι σχέσεις της με τρίτους ελέγχονται ψηφιακά.

Τα πληροφοριακά συστήματα αποτελούν το μέσο για την αρμονική συνεργασία ανθρώπινου δυναμικού, δεδομένων, διαδικασιών και τεχνολογιών πληροφορίας και επιστήμης των υπολογιστών και του επιχειρηματικού κόσμου. Κάθε πληροφοριακό σύστημα έχει ως στόχο την υποστήριξη των επιχειρήσεων στην διαχείριση πληροφοριών και λήψη αποφάσεων. Σε μια ευρεία έννοια ο όρος χρησιμοποιείται για να αναφερθεί όχι μόνο στην τεχνολογία της πληροφορίας και επικοινωνίας που ένας οργανισμός χρησιμοποιεί, αλλά και στον τρόπο με τον οποίο το ανθρώπινο δυναμικό αλληλοεπιδρά με την τεχνολογία αυτή για την υποστήριξη των επιχειρηματικών διαδικασιών.

¹ Σημειώσεις μαθήματος 'Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης' Τμήματος Τηλεπ. & Διοίκησης, ΤΕΙ Ηπείρου

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Ένα Πληροφοριακό Σύστημα είναι ένα ανοικτό σύστημα που αποτελείται από υλικό, λογισμικό, ανθρώπους και διαδικασίες και το οποίο μέσα στα πλαίσια λειτουργίας ενός οργανισμού ή επιχείρησης (επιχειρησιακό σύστημα) έχει ως σκοπό την παραλαβή δεδομένων από διάφορες πηγές και τη μετατροπή αυτών σε πληροφορίες με βάση συγκεκριμένες προδιαγραφές που καθορίζουν οι αναλυτές, προκειμένου να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις των χρηστών του Πληροφοριακού Συστήματος.



ΕΙΚΟΝΑ 1.1 Βασικά στοιχεία πληροφοριακού συστήματος²

Ένα Πληροφοριακό σύστημα βοηθάει στον έλεγχο, στο συντονισμό, στην ανάλυση προβλημάτων, στη λήψη αποφάσεων και στην ανάπτυξη νέων προϊόντων. Κάθε πληροφοριακό σύστημα πρέπει να:

1. προσδιορίζει, αποδοτικά και αποτελεσματικά, τις ανθρώπινες ανάγκες αυτών που χρησιμοποιούν το πληροφοριακό σύστημα και
2. επεξεργάζεται όλες τις πληροφορίες με αποτέλεσμα την ικανοποίηση των αναγκών αυτών.

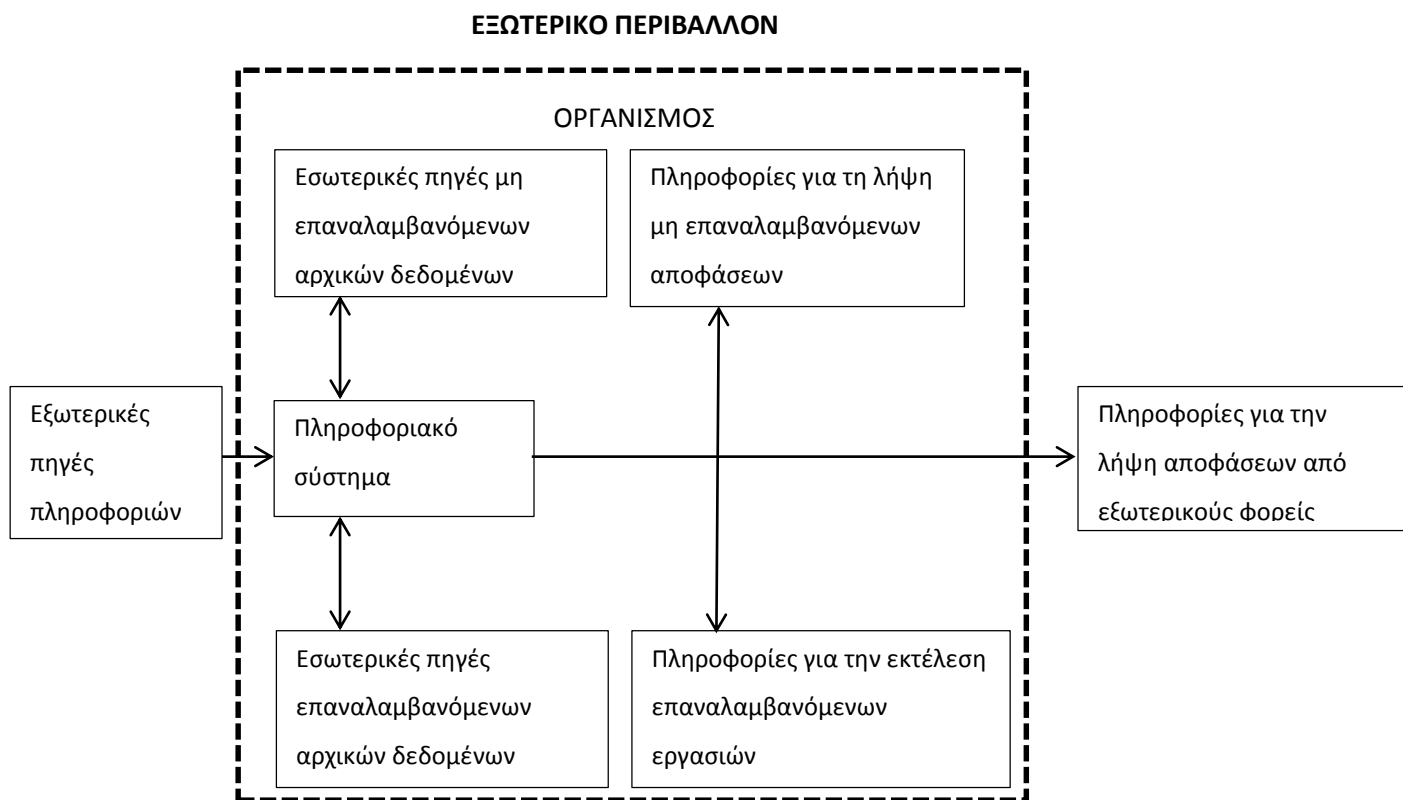
Αυτό γίνεται πραγματικότητα με:

1. την πιο αποτελεσματική ανάκτηση, αποθήκευση, επεξεργασία, παρουσίαση και διάδοση των πληροφοριών,

² Σημειώσεις μαθήματος 'Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης' Τμήματος Τηλεπ. & Διοίκησης ΤΕΙ Ηπείρου

2. την παροχή των απαραίτητων μέσων και του κατάλληλου περιβάλλοντος μάθησης στους εμπλεκόμενους χρήστες ώστε να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας λήψης απόφασης
3. την υποστήριξη των διαδικασιών λειτουργίας, ελέγχου και στρατηγικού σχεδιασμού την επιχείρησης ή του οργανισμού.

Ένα πληροφοριακό σύστημα δημιουργείται, αναπτύσσεται, εξελίσσεται και αποσύρεται. Η ύπαρξή του αρχίζει από τη στιγμή που η επιχείρηση ή ο οργανισμός θα αποφασίσει τη δημιουργία του. Μετά έχουμε μια περίοδο στην οποία προσδιορίζονται οι βασικές απαιτήσεις των λειτουργιών του και σχεδιάζονται οι λειτουργίες που ικανοποιούν τις απαιτήσεις αυτές. Έπειτα αρχίζει μια μεγάλη χρονική περίοδος στην οποία πραγματοποιείται η ανάπτυξή του και η διαρκής εξέλιξή του ώστε να ικανοποιεί τις ανάγκες της επιχείρησης ή του οργανισμού στον οποίο ανήκει. Τέλος όταν η επιχείρηση ή ο οργανισμός αποφασίσει ότι είναι πια αναποτελεσματικό και μη αποδοτικό, το πληροφοριακό σύστημα αποσύρεται.



ΕΙΚΟΝΑ 1.2 Λειτουργία πληροφοριακού συστήματος³

³ Σημειώσεις μαθήματος 'Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης' Τμήματος Τηλεπ. & Διοίκησης ΤΕΙ Ηπείρου

1.2 ΕΙΔΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στα κυριότερα είδη συστημάτων πληροφοριών:

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ (strategic level systems)**

Είναι τα συστήματα πληροφοριών που υποστηρίζουν τις δραστηριότητες μακροπρόθεσμου προγραμματισμού των ανώτερων στελεχών ενός οργανισμού.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ (management level systems)**

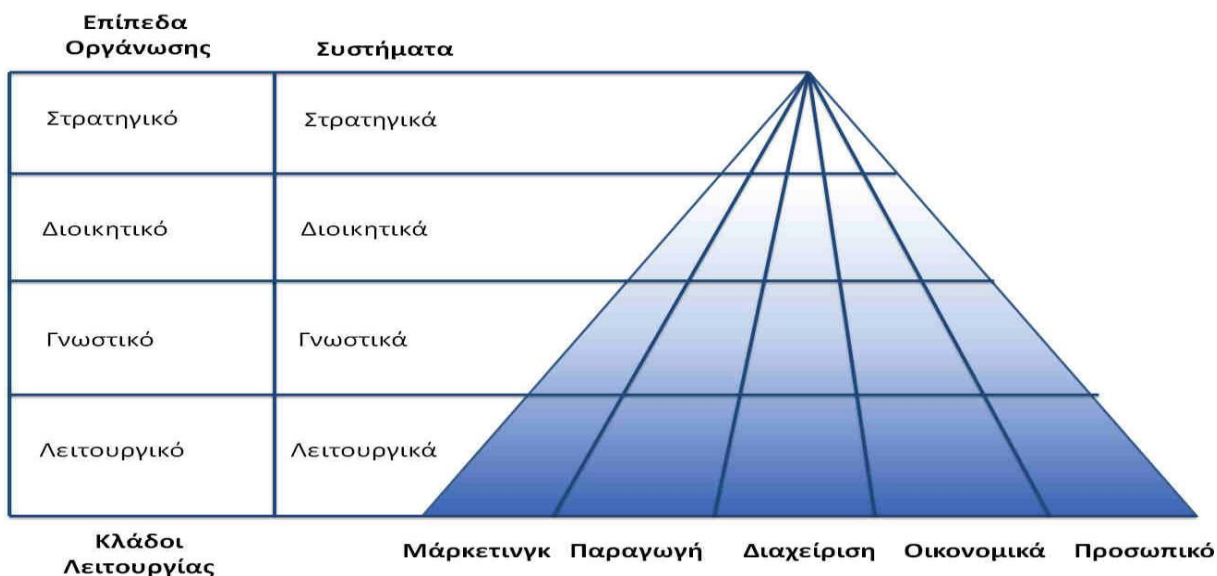
Είναι τα συστήματα πληροφοριών που εξυπηρετούν την παρακολούθηση, τον έλεγχο, τη λήψη αποφάσεων και τις διοικητικές δραστηριότητες των μεσαίων στελεχών μιας επιχείρησης.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΓΝΩΣΗΣ (knowledge level systems)**

Είναι τα συστήματα πληροφοριών που υποστηρίζουν τις ανάγκες του εξειδικευμένου προσωπικού μιας επιχείρησης.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ (operational level systems)**

Τα συστήματα αυτά παρακολουθούν μόνο τις βασικές δραστηριότητες και συναλλαγές του οργανισμού.



ΕΙΚΟΝΑ 1.3 Είδη πληροφοριακών συστημάτων⁴

⁴ Πληροφοριακή αρχιτεκτονική μιας επιχείρησης / οργανισμού (πηγή: Βεργίνης Δ., κ.ά. (2000). Πληροφοριακά Συστήματα, ΥΠΕΠΘ, Εκδ. Λιβάνη, σελ. 33)

Στην παραπάνω εικόνα φαίνονται τα είδη των πληροφοριακών συστημάτων καθώς και οι βασικές επιχειρηματικές λειτουργίες που αυτά καθορίζουν: το marketing και οι πωλήσεις, η παραγωγή, τα χρηματοοικονομικά, η λογιστική και το ανθρώπινο δυναμικό. Επίσης φαίνεται η ομάδα των εργαζομένων την οποία υποστηρίζει το κάθε είδος πληροφοριακού συστήματος.

1.3 ΤΥΠΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στους πιο γνωστούς τύπους πληροφοριακών συστημάτων:

- **ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (Management Information Systems – M.I.S.)**

Τα πληροφοριακά συστήματα διοίκησης (M.I.S.), συλλέγουν και επεξεργάζονται τα δεδομένα και τις πληροφορίες που συλλέγει η επιχείρηση και μεταφέρουν τις πληροφορίες που προκύπτουν στα διευθυντικά στελέχη προκειμένου να τους βοηθήσουν στην λήψη των αποφάσεων. Με άλλα λόγια θα μπορούσαμε να πούμε ότι σκοπός των M.I.S. δεν είναι μόνο η συλλογή και επεξεργασία πληροφοριών, αλλά και η διανομή τους στα διευθυντικά στελέχη έτσι ώστε να μπορούν να αξιολογούν σωστά την κατάσταση που αντιμετωπίζουν και χρησιμοποιώντας τις κατάλληλες πληροφορίες, να παίρνουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις. Τα M.I.S. συνήθως παρέχουν αναφορές και στατιστικές αναλύσεις, όπως μηνιαίες πωλήσεις ανά προϊόν, ομάδα προϊόντων, πωλητή, γεωγραφική περιοχή κλπ. καθώς και στοιχεία σχετικά με τους εργαζόμενους.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ (Decision Support Systems - D.S.S.)**

Τα Συστήματα Υποστήριξης Αποφάσεων υποστηρίζουν τα στελέχη, που έχουν ως αρμοδιότητα να λαμβάνουν αποφάσεις. Ο ρόλος τους είναι καθαρά συμβουλευτικός και ένα άτομο που λαμβάνει αποφάσεις πρέπει να επιστρατεύσει και τη δική του γνώση και εμπειρία, για να λάβει μια απόφαση. Αυτό σημαίνει ότι τα Συστήματα Υποστήριξης Αποφάσεων δεν παρέχουν μια έτοιμη λύση σε ένα πρόβλημα λήψης απόφασης, αλλά εφοδιάζουν τους ενδιαφερόμενους με ποικίλες πληροφορίες προκειμένου να πάρουν αποφάσεις.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΣΤΕΛΕΧΩΝ (Executive Support Systems - E.S.S.)**

Ένα σύστημα υποστήριξης διοίκησης (E.S.S.) είναι ένας τύπος συστήματος διαχείρισης πληροφοριών που προορίζεται για την διευκόλυνση και την υποστήριξη της πληροφόρησης και λήψης αποφάσεων για τις ανάγκες των ανώτερων στελεχών, παρέχοντας πρόσβαση σε εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες που σχετίζονται με την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού. Το σύστημα υποστήριξης διοίκησης δίνει έμφαση στις γραφικές απεικονίσεις και στην εύκολη χρήση πληροφοριών. Σε γενικές γραμμές, το σύστημα υποστήριξης διοίκησης είναι ένα σύστημα υποστήριξης αποφάσεων που βοηθά τα ανώτερα στελέχη να αναλύουν, να συγκρίνουν, και να τους προβάλλονται οι τάσεις σημαντικών μεταβλητών ώστε να μπορούν να παρακολουθούν και να εντοπίζουν ευκαιρίες και προβλήματα.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Transaction Processing Systems - T.P.S.)**

Τα συστήματα επεξεργασίας συναλλαγών (T.P.S.) συλλέγουν, αποθηκεύουν, τροποποιούν και ανακτούν τις συναλλαγές ενός οργανισμού. Μια συναλλαγή είναι ένα γεγονός που δημιουργεί και τροποποιεί δεδομένα, τα οποία αποθηκεύονται τελικά σε ένα πληροφοριακό σύστημα. Για παράδειγμα, εάν γίνεται μια ηλεκτρονική πληρωμή, το ποσό θα πρέπει ταυτόχρονα να αποσύρεται από τον ένα λογαριασμό και να προστίθεται στον άλλον. Δεν μπορεί να ολοκληρωθεί μόνο το ένα από τα δύο βήματα, πρέπει είτε και τα δύο να υφίστανται, είτε κανένα. Σε περίπτωση αποτυχίας της ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής, η μερικώς εκτελεσμένη συναλλαγή θα πρέπει να ακυρωθεί από το σύστημα επεξεργασίας συναλλαγών. Αυτή η "ακεραιότητα" πρέπει προφανώς να παρέχεται και για την επεξεργασία δέσμης συναλλαγών. Και είναι βέβαια ιδιαίτερα σημαντική για τις συναλλαγές στο διαδίκτυο.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΝΔΟΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ (Enterprise Resource Planning - E.R.P.)**

Τα συστήματα ενδοεπιχειρησιακού σχεδιασμού (E.R.P.) ενσωματώνουν εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες διαχείρισης σε έναν ολόκληρο οργανισμό συνδυάζοντας χρηματοδότηση, λογιστική, κατασκευή, πωλήσεις και υπηρεσίες, διαχείριση πελατειακών

σχέσεων κτλ. Τα συστήματα ERP αυτοματοποιούν αυτές τις δραστηριότητες με μια ολοκληρωμένη εφαρμογή λογισμικού. Ο σκοπός τους είναι να διευκολύνουν τη ροή των πληροφοριών μεταξύ όλων των επιχειρησιακών λειτουργιών μέσα στα όρια της οργάνωσης και να καταφέρουν τις συνδέσεις προς τα έξω με τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Τα συστήματα ERP μπορούν να εκτελεστούν σε μια ποικιλία υλικού και διαμορφώσεις δικτύου που απασχολούν συνήθως μια βάση δεδομένων ως αποθήκη για πληροφορίες. Για τα ERP συστήματα θα αναφερθούμε εκτενέστερα σε επόμενο κεφάλαιο.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ (Office Automation Systems – O.A.S.)**

Τα συστήματα αυτοματοποίησης γραφείου είναι συστήματα υπολογιστών όπως επεξεργαστές κειμένου, ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και συστήματα προγραμματισμού, τα οποία έχουν σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας στο χώρο του γραφείου.

- **ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΓΝΩΣΗΣ (Knowledge Management Systems – K.M.S.)**

Τα συστήματα αυτά βοηθάνε το εξειδικευμένο προσωπικό στη δημιουργία και την αφομοίωση νέας γνώσης στον οργανισμό - επιχείρηση.

Το ποιο ή ποια από τα παραπάνω πληροφοριακά συστήματα θα επιλέξει η επιχείρηση εξαρτάται από αρκετούς παράγοντες. Υπάρχουν θετικά αλλά και αρνητικά για το καθένα σύστημα, ανάλογα βέβαια την επιχείρηση. Ας δούμε όμως αναλυτικά τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των πληροφοριακών αυτών συστημάτων.

1.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Τα Συστήματα Υποστήριξης Διοίκησης στηρίζονται στη διαλογική επεξεργασία και καθορίζουν τις προβολές τους μέσω συγκεντρωτικών αναφορών. Ένα ακόμα πλεονέκτημα που παρέχουν τα Συστήματα Υποστήριξης Διοίκησης (ESS) είναι ότι καταφέρνουν και κρατούν ενήμερη τη διοίκηση και σε επαφή με τα υπόλοιπα στελέχη της επιχείρησης. Τέλος τα Συστήματα

Υποστήριξης Αποφάσεων (DSS) είναι ευέλικτα, προσαρμόσιμα και γρήγορα, ενώ υποστηρίζουν και την διαδικασία λήψης των αποφάσεων. Επιπλέον, είναι αξιοσημείωτο ότι και τα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (MIS) επικεντρώνονται σε διαδικασίες ελέγχου, ενώ συγχρόνως τις εκσυγχρονίζουν, παραδίδοντας και αναλυτικές αναφορές ελέγχου στα ανώτερα στελέχη.

Εκτός όμως από τα πολλά και σημαντικά πλεονεκτήματα που διαθέτουν τα πληροφοριακά συστήματα, αναγκαίο είναι να αναφερθούμε και στα μειονεκτήματά τους. Τα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης (MIS) για παράδειγμα, έχουν έλλειψη δημιουργικότητας και ποιοτικής πληροφορίας. Τα συστήματα αυτά δεν προσαρμόζονται εύκολα και η αναλυτική ικανότητά τους δεν είναι επαρκής σε σχέση με άλλα συστήματα. Εδώ αξίζει να αναφέρουμε ένα ακόμη πληροφοριακό σύστημα, το Σύστημα Επεξεργασίας Συναλλαγών (TPS). Το συγκεκριμένο σύστημα συμβάλλει καθοριστικά για την επιτυχία μιας επιχείρησης μιας και οργανώνει αρκετές λειτουργίες της όπως η διεκπεραίωση των συναλλαγών, οι προμήθειες πρώτων υλών αλλά και ο έλεγχος ποιότητας. Οπότε είναι πολύ εύκολο να διαπιστωθούν λάθη που οδηγούν στην λανθασμένη λήψη αποφάσεων.

Τα Συστήματα Υποστήριξης Διοίκησης (DSS) επιβαρύνονται συνεχώς με καινούργιους χρήστες με αποτέλεσμα σε βάθος χρόνου να μειώνεται αισθητά η επίδοσή τους, αλλά επίσης λειτουργούν μόνο μέσα στο ίδιο το περιβάλλον της επιχείρησης. Ανάλογο μειονέκτημα υπάρχει και στα Συστήματα Διαχείρισης Γνώσης (KMS) καθώς δεν δημιουργούν την εντύπωση ενός αυθεντικού συστήματος, κάτι το οποίο είναι πολύ σημαντικό για την λειτουργία τους.

Εν κατακλείδι μπορούμε να πούμε πως τα πληροφοριακά συστήματα είναι συστήματα τα οποία υποστηρίζουν τις ανθρώπινες δραστηριότητες και εστιάζουν στις απαιτήσεις που αναφέρονται στις σχέσεις του ανθρώπου αλλά και του συστήματος, ή υποσυστημάτων με τις μηχανές. Βέβαια τα πληροφοριακά συστήματα μπορούν πάντα και να αποτύχουν στο σκοπό τους!

Τα πληροφοριακά συστήματα θα πρέπει να δημιουργούνται έχοντας υπόψη, οι σχεδιαστές τους, τις πιθανές επιπτώσεις τους στην ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Έτσι, ένας από τους λόγους αποτυχίας των πληροφοριακών συστημάτων, είναι η εστίαση που δίνεται αρκετά συχνά στην τεχνική πλευρά των συστημάτων αυτών και όχι στην κοινωνική. Επίσης ένα πληροφοριακό σύστημα μπορεί να είναι πετυχημένο από τεχνικής πλευράς και ταυτόχρονα αποτυχημένο οργανωτικά. Ορισμένοι σχεδιαστές πληροφοριακών συστημάτων δεν αναγνωρίζουν

πόσο σπουδαίος είναι ο άνθρωπος, παράγοντας μη λαμβάνοντάς τον υπόψη κατά την ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος. Τέλος ένας ακόμα λόγος αποτυχίας των πληροφοριακών συστημάτων είναι πως η εκπαίδευση είναι ελλιπής. Ο καθορισμός των αναγκών των ανθρώπων, είναι ένα σημαντικό κομμάτι της διαδικασίας ανάπτυξης ενός Πληροφοριακού Συστήματος, η οποία προϋποθέτει ικανότητες που συχνά δεν υπάρχουν στους αναλυτές και στους προγραμματιστές των συστημάτων. Αυτό συμβαίνει διότι οι αναλυτές και οι προγραμματιστές συστημάτων έχουν τεχνικές κυρίως γνώσεις και δεν γνωρίζουν πολλά σχετικά με την ανθρώπινη συμπεριφορά, τις ανθρώπινες σχέσεις και την ψυχολογία. Γι' αυτό πρέπει όσοι ασχολούνται με τα πληροφοριακά συστήματα να λαμβάνουν υπόψη τους παραπάνω παράγοντες έτσι ώστε τα πληροφοριακά συστήματα να μπορούν να επιτυγχάνουν το σκοπό τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ – ERP

(Enterprise Resource Planning)

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε πιο αναλυτικά στα Συστήματα επιχειρησιακής οργάνωσης. Τα συστήματα επιχειρησιακής οργάνωσης ERP (Enterprise Resource Planning) αναπτύχθηκαν βαθμιαία τα τελευταία περίπου 50 χρόνια και αποτελούν πλέον απαραίτητη υποδομή για την λειτουργία των επιχειρήσεων, το ηλεκτρονικό εμπόριο, τις σχέσεις και την επικοινωνία με τους πελάτες τους. Παρακάτω θα αναφερθούμε στην πορεία της εξέλιξης τους που ήταν αποτέλεσμα των προσπαθειών διαφόρων επιχειρήσεων στην προσπάθεια τους να οργανώσουν καλύτερα την λειτουργία τους και τον προγραμματισμό τους, ενώ ταυτόχρονα στην προσπάθεια αυτή έπαιξε πολύ σημαντικό ρόλο και η κατακόρυφη ανάπτυξη της πληροφορικής.

2.1 ΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Πριν το 1960, η οργάνωση των επιχειρήσεων στηριζόταν σε περισσότερο παραδοσιακές μεθόδους, που ήταν σχετικές με την διαχείριση των αποθεμάτων. Η πιο γνώστη μέθοδος ήταν η EOQ (Economic Order Quantity), σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγγελίας και αποθήκευσης για κάθε είδος, στηριζόταν στην αναμενόμενη ζήτηση σε χρονικό ορίζοντα ενός έτους.

Στην δεκαετία του 1960, δόθηκε έμφαση στην ανάπτυξη Πληροφοριακών Συστημάτων ελέγχου αποθεμάτων (Inventory Control – IC) για την υποστήριξη της οργάνωσης και των λειτουργιών μιας επιχείρησης. Τα συστήματα αυτά, με τη χρήση προηγμένων αλγορίθμων, πραγματοποιούσαν πρόγνωση της ζήτησης για τα διάφορα είδη αποθέματος που απαιτούνται τόσο για τα ενδιάμεσα όσο και για τα τελικά προϊόντα. Υπολόγιζαν, επίσης, διάφορες παραμέτρους των παραγγελιών όπως το απόθεμα ασφαλείας, τη στάθμη αναπαραγγελίας και το μέγεθος των παραγγελμένων παρτίδων. Επιπλέον, ενημέρωναν την τρέχουσα ποσότητα κάθε είδους στο

απόθεμα μέσω της επεξεργασίας διαφόρων εξαγωγών (πχ αποστολών σε πελάτες) και εισαγωγών (πχ παραλαβές προϊόντων), οπότε προσδιορίζονταν η ποσότητα των ειδών προς παραγγελία. Έτσι, το μεγαλύτερο μέρος της υπολογιστικής ισχύος αυτών των πληροφοριακών συστημάτων ξοδευόταν για την εκτέλεση των παραπάνω υπολογισμών.

Στο τέλος της δεκαετίας του '60, αναπτύχθηκαν οι πρώτες εφαρμογές προγραμματισμού απαιτήσεων υλικών, τα λεγόμενα MRP (Material Requirements Planning). Τα συστήματα MRP παραμετροποιήθηκαν με βάση τόσο τις αναγκαίες ποσότητες των υλικών (πρώτες ύλες και εξαρτήματα) και τις ημερομηνίες παραγγελίας τους, όσο και την απαίτηση του χρόνου παράδοσης των τελικών προϊόντων. Οι υπολογισμοί αυτοί καθορίζονται από τον Κατάλογο Υλικών (B.O.M. – Bill Of Materials) του κάθε τελικού προϊόντος καθώς και την εκτίμηση της ζήτησής του. Έτσι, τα παραπάνω είχαν σαν αποτέλεσμα να είναι δυνατός ο προσδιορισμός:

- των απαιτούμενων ποσοτήτων υλικών για κάθε ενδιάμεσο και τελικό προϊόν, όπως επίσης και των χρόνων παράδοσής τους.
- Του κατάλληλου χρόνου παραγγελίας και παράδοσης των υλικών από τον προμηθευτή.

Η εισαγωγή των συστημάτων MRP στην αγορά βρήκε ιδιαίτερα πρόσφορο έδαφος διότι επέτρεπε:

1. τον καλύτερο σχεδιασμό και την διαχείριση των αποθεμάτων
2. την ελαχιστοποίηση των πλεοναζόντων αποθεμάτων και την ικανοποίηση των πελατών, λόγω της συνέπειας στην τήρηση των χρονοδιαγραμμάτων παράδοσης των προϊόντων
3. την ταχύτερη απόκριση στις αλλαγές της αγοράς
4. τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών
5. την καλύτερη αξιοποίηση του εξοπλισμού

Ωστόσο, παρόλη την υποστήριξη που πρόσφεραν τα συστήματα MRP στην οργάνωση των επιχειρήσεων, παρουσίασαν αδυναμία στην αναπροσαρμογή των δεδομένων κατά την προέλευση της πληροφορίας από άλλους πόρους του οργανισμού (πχ ανθρώπινο δυναμικό κλπ.).

Στις αρχές της δεκαετίας του 1970, πολλοί ερευνητές υποστήριζαν πως πρέπει να δημιουργηθούν πληροφοριακά συστήματα, με την απαίτηση όμως, η αρχιτεκτονική τους να δίνει ολοκληρωμένες λύσεις στις επιχειρήσεις, συνδυάζοντας την επεξεργασία των συναλλαγών, την

υποστήριξη των αποφάσεων και την πληροφόρηση της διοίκησης μιας επιχείρησης. Αυτή η απαίτηση έγινε πραγματικότητα, χάρη σε δύο σημαντικές τεχνολογικές καινοτομίες:

- την εισαγωγή της άμεσης επεξεργασίας με την χρήση οθονών. Η άμεση επεξεργασία βελτίωσε την εισαγωγή δεδομένων, οπότε διαδικασίες όπως η λήψη παραγγελιών και η τιμολόγηση ήταν πλέον δυνατό να μηχανογραφηθούν.
- την ραγδαία ανάπτυξη των συστημάτων διαχείρισης δεδομένων (database management systems), τα οποία επιτρέπουν στις εφαρμογές να αντιμετωπίζουν με ενιαίο τρόπο την πληροφορία που προέρχεται απ' όλα τα τμήματα της επιχείρησης.

Ο συνδυασμός των παραπάνω καινοτομιών δημιούργησε τα Συστήματα Προγραμματισμού Παραγωγικών Πόρων (MRP II – Manufacturing Resources Planning).

Με την χρήση του MRP II, υπήρχε η δυνατότητα της διαχείρισης όχι μόνο υλικών, αλλά και άλλων κατηγοριών πόρων όπως το εργατικό δυναμικό, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, τα κόστη κ.α. Επίσης, μπορούσαν να προσδιοριστούν με ακρίβεια σε κάθε χρονική περίοδο οι απαιτήσεις για όλους τους παραγωγικούς πόρους, δηλαδή τις ποσότητες των πρώτων υλών και εξαρτημάτων, τις ώρες απασχόλησης των μέσων παραγωγής, τις αναγκαίες ώρες εργασίας του ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και οποιουσδήποτε άλλους πόρους κρίνονταν απαραίτητοι προκειμένου να ολοκληρωθεί ένα πλάνο παραγωγής προϊόντων.

Στα τέλη της δεκαετίας του '70 και στις αρχές του '80, το MRP II στις ΗΠΑ ήταν συνώνυμο του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγής. Ωστόσο, υπήρχαν και κριτικές που αμφισβητούσαν την αποτελεσματικότητά τους και προέρχονταν από Ιάπωνες και Ευρωπαίους ακαδημαϊκούς. Παρόλες τις κριτικές όμως ήταν πλέον εφικτή η σχεδίαση τυποποιημένων πακέτων λογισμικού.

Τη δεκαετία του '80, αυξήθηκε σε μεγάλο βαθμό η λειτουργικότητα των πακέτων MRP II και επεκτάθηκαν στη διαχείριση της διανομής και αργότερα σε τομείς όπως το λογιστήριο, το ανθρώπινο δυναμικό, η διαχείριση έργου κλπ. Η αυξημένη λειτουργικότητα των πακέτων υπαγορευόταν από τις ανάγκες των σύγχρονων επιχειρήσεων για διαχείριση πολλαπλών επιχειρησιακών θέσεων και κάλυψη των αναγκών διαφορετικών τύπων παραγωγής. Αυτή η λειτουργικότητα όμως οδήγησε σε κατακόρυφη αύξηση της πολυπλοκότητας των εφαρμογών.

Τη δεκαετία του '90, η εξέλιξη των MRP II συστημάτων προς την κατεύθυνση της υποστήριξης της ενοποιημένης διαχείρισης όλων των πόρων της επιχείρησης, των αποθηκών της, καθώς και

της εμπορικής διαχείρισης (τους πελάτες και τους προμηθευτές), τη διοίκηση προσωπικού και τη χρηματοοικονομική λειτουργία, οδηγεί βαθμιαία στα σημερινά ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα επιχειρησιακής οργάνωσης ERP (Enterprise Resources Planning) με πρωτεργάτη το σύστημα SAP R/3 (Keller/Teufel, 1997). Τα ERP συστήματα υποστηρίζουν επίσης τη διεθνοποίηση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, πράγμα το οποίο αποτελεί πλέον στρατηγικό στόχο μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων, μέσω υποστήριξης πολλαπλών νομισμάτων και γλωσσών. Μια πιο αναλυτική απόδοση του όρου ERP θα μπορούσε να είναι συστήματα Σχεδιασμού, Διαχείρισης και Αξιοποίησης Επιχειρησιακών Πόρων.

2.2 Η ΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Σήμερα οι ριζικές και δυναμικές αλλαγές στην τεχνολογία έχουν δημιουργήσει πρόσφορο έδαφος για την ριζική αναδιοργάνωση του περιβάλλοντος των επιχειρήσεων. Κύρια επιδίωξη είναι η βελτιστοποίηση της ποιότητας με την έννοια της ικανοποίησης των απαιτήσεων και προσδοκιών των πελατών μέσω της παραγωγής παροχής υπηρεσιών υψηλής ποιότητας, κρατώντας ταυτόχρονα το κόστος σε χαμηλά επίπεδα. Η ικανοποίηση των πελατών πλέον είναι βασικός στόχος των επιχειρήσεων καθώς ο ανταγωνισμός είναι μεγάλος και προκειμένου μια επιχείρηση να μπορέσει να επιβιώσει πρέπει να έχει το μεγαλύτερο δυνατό αριθμό ικανοποιημένων πελατών.

Η παραγωγή και παροχή υψηλής ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών όμως από μόνη της δεν αρκεί για να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα μιας επιχείρησης. Η ίδια η αγορά μεταβάλετε συνεχώς και οι επιχειρήσεις απαιτείται να είναι ευέλικτες και να προσαρμόζονται όσο το δυνατόν γρηγορότερα στις απαιτήσεις των πελατών και στις νέες ευκαιρίες για επιχειρηματική δραστηριότητα που τυχόν θα εμφανιστούν. Για την ικανοποίηση αυτών των απαιτήσεων των επιχειρήσεων χρησιμοποιούνται προγράμματα πληροφορικής γνωστά ως «Επιχειρησιακά Πληροφοριακά Συστήματα».

Η μεγάλη πρόοδος της τεχνολογίας τις τελευταίες δύο δεκαετίες στο τομέα της πληροφορικής οδήγησε στη δημιουργία των συστημάτων Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (Enterprise Resource Planning) γνωστά ως ERP. Τα ERP είναι ένα συμπαγές σύνολο επιχειρησιακών εφαρμογών λογισμικού που καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα ενδόεπιχειρησιακών δραστηριοτήτων και λειτουργιών όπως παρακολούθηση και συντονισμός εργασιών τόσο στις κεντρικές όσο και στις πιο απομακρυσμένες εγκαταστάσεις μιας επιχείρησης όσο μακριά και αν βρίσκονται. Με άλλα

λόγια θα μπορούσαμε να πούμε ότι αυτοματοποιούν διαδικασίες που αφορούν την εφοδιαστική αλυσίδα, την γραμμή παραγωγής, τις πωλήσεις, τη διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού καθώς και τη διαχείριση του πελατολογίου. Έτσι με τη συγκέντρωση των απαραίτητων δεδομένων λόγω της ενοποίησης των εφαρμογών της επιχείρησης επιτυγχάνετε βελτιστοποίηση των διαδικασιών λειτουργίας της επιχείρησης και εξοικονόμηση πόρων, που οδηγούν σε αύξηση της παραγωγικότητας αποκτώντας έτσι συγκριτικό πλεονέκτημα προκειμένου να ανταπεξέλθει στον ανταγωνισμό.

Γενικά, τα ERP είναι μια σύνθεση από ολοκληρωμένες εφαρμογές λογισμικού που διαμέσου μιας συνεκτικής βάση δεδομένων (η οποία περιέχει συγκεντρωμένες πληροφορίες για την οργανωτική δομή και τις λειτουργίες μιας επιχείρησης) συνδέει ποικίλες επιχειρησιακές διαδικασίες, προκειμένου να ικανοποιήσει στόχους που σχετίζονται τόσο με την αποτελεσματική οργάνωση της παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών και των σταδίων που προηγούνται και έπονται αυτών, όσο και στόχων που σχετίζονται με την έννοια της ποιότητας και της καλύτερης εξυπηρέτησης του πελάτη.

Ένα σύστημα ERP συνεισφέρει στη ορθολογική διαχείριση των ανθρώπινων, υλικών και οικονομικών πόρων μιας επιχείρησης κυρίως μέσω:

1. Μηχανής επεξεργασίας συναλλαγών που επιτρέπει την ενοποιημένη διαχείριση των πληροφοριών μέσα σε μια επιχείρηση.
2. Λειτουργιών διαχείρισης της ροής των εργασιών που επιτρέπει έλεγχο των πολλών επαναλαμβανόμενων διαδικασιών σε μια επιχείρηση (αγορές, παραγγελίες, πωλήσεις)
3. Λειτουργιών λήψης αποφάσεων που υποβοηθούν στην κατάρτιση προγραμμάτων (πχ πρόγραμμα παραγωγής και παραγγελιών) ή αποδοχή μιας παραγγελίας με προσδιορισμό ακριβούς ημερομηνίας παράδοσής της.

Ο πολυδιάστατος χαρακτήρας των ERP, η πολυπλοκότητα τους, η δυσκολία των επιχειρήσεων να αναπροσαρμόσουν τις επιχειρηματικές τους διαδικασίες και οι κίνδυνοι κατά της υλοποίηση τέτοιων συστημάτων σε μια επιχείρηση οδήγησαν τον David W. Farley να γράψει σε άρθρο του στο περιοδικό APICS:

ERP είναι τα αρχικά των λέξεων Enterprise Resource Planning. Για την ερμηνεία τους όμως υπάρχουν τόσες πολλές απαντήσεις όσες και οι εταιρείες που αναπτύσσουν τέτοια συστήματα. Βέβαια, υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ των ορισμών που δίνουν οι πωλητές και οι σύμβουλοι

εφαρμογής αυτών των συστημάτων, υπάρχει όμως και ουσιώδη διαφωνία μεταξύ των παραπάνω και των διοικητικών υπευθύνων των εταιρειών που πληρώνουν για την αγορά και εγκατάσταση τους. Οι τελευταίοι – που σταυρώνουν τα χέρια τους και παραμένουν αδρανείς και αμέτοχοι κατά τη διάρκεια της εγκατάστασης του συστήματος – συχνά βρίσκονται αντιμέτωποι με τη δυσάρεστη έκπληξη τα αποτελέσματα της εφαρμογής του συστήματος να μην ανταποκρίνονται στις προσδοκίες τους. Αυτό συνήθως οφείλεται στην παρανόηση των ορισμών συγκεκριμένων λειτουργιών που διαχειρίζεται το σύστημα.

2.3 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Υπάρχουν διάφοροι ορισμοί, που έχουν δοθεί κατά καιρούς, για να περιγράψουν τα συστήματα ERP. Ο Minahan T.⁵ (1998) αναφέρει ότι τα ERP είναι συστήματα που καταγράφουν και συγκεντρώνουν όλες τις συναλλαγές (business transactions) σε μια επιχείρηση, από όπου και αν προέρχονται. Αυτό σημαίνει ότι η πληροφορία είναι διαθέσιμη σε όλα τα επίπεδα οργάνωσης μιας επιχείρησης σε πραγματικό χρόνο.

Σύμφωνα με τον Loizos C.⁶ (1998), οι επιχειρήσεις καλούνται να μοιράζονται περισσότερες εσωτερικές πληροφορίες με τους πελάτες, τους διανομείς και τους προμηθευτές τους. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να έχουν την ικανότητα να επικοινωνούν και να παρέχουν με αποτελεσματικό τρόπο ακριβείς πληροφορίες στο σωστό χρόνο. Όλα αυτά αποτελούν τον αντικειμενικό στόχο για μια επιχείρηση, προκειμένου να εγκαταστήσει ένα πληροφοριακό σύστημα.

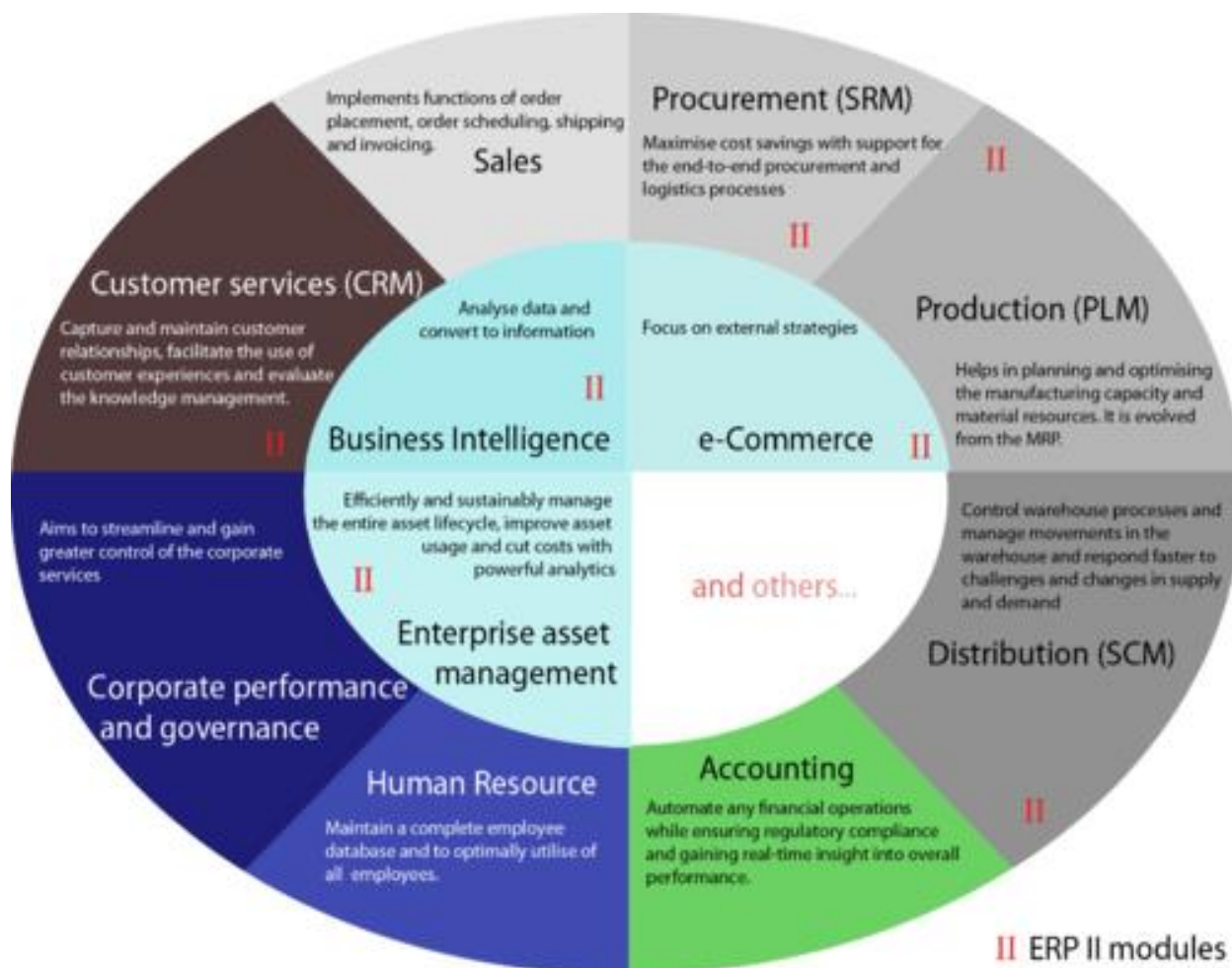
Ο Laughlin S.⁷ (1999) ορίζει τα ERP ως εφαρμογές που επηρεάζουν τα πάντα, από τη λογιστική και τις παραγγελίες, μέχρι την παραγωγή, την διαχείριση της αποθήκης και των αποθεμάτων. Τέτοια συστήματα προήλθαν από την ανάγκη του σχεδιασμού, της διαχείρισης, της οργάνωσης και της καταγραφής των λειτουργιών μιας επιχείρησης.

⁵ Minahan, T. (1998). Enterprise resource planning. Purchasing, July 16 1998

⁶ Loizos, C., 1998. ERP: is it the ultimate software solution? Industry Week 7, 33.

⁷ Laughlin, S. (1999) An ERP game plan. Journal of Business Strategy pp. 32-37

Τέλος ο Slater D.⁸ (1999) καθορίζει τα ERP ως συστήματα που ενσωματώνουν τις βασικές διαδικασίες διαχείρισης των επιχειρήσεων και παρέχουν μια συνολική εικόνα για την οργάνωση της επιχείρησης, γιατί παρέχουν λειτουργίες που επιτρέπουν την αποτελεσματική ανταλλαγή δεδομένων ανάμεσα στην παραγωγική διαδικασία με τις αντίστοιχες οργανωτικές και διοικητικές λειτουργίες σε μια επιχείρηση.



ΕΙΚΟΝΑ 2.1 Βασικά υποσυστήματα των ERP.⁹

2.4 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ & ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Στόχος ενός ERP συστήματος είναι η ολοκλήρωση των επιμέρους διαδικασιών μέσα στην επιχείρηση, στις οποίες εμπλέκονται τα διάφορα τμήματα (λογιστήριο, παραγωγή, πωλήσεις κλπ.), έτσι ώστε να μπορεί να διεκπεραιώσει αποτελεσματικά τις κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες

⁸ Slater D. (1999) An ERP package for you and you and even you. CIO Magazine, Feb 15, 1999

⁹ https://en.wikipedia.org/wiki/Enterprise_resource_planning

της. Η ολοκλήρωση είναι και ο αυτοσκοπός ενός ERP συστήματος και δίνει την δυνατότητα ανάπτυξης καλύτερων υποδομών στην επιχείρηση, επιτρέποντας στους εργαζόμενους να εργάζονται πιο αποτελεσματικά και παραγωγικά προς όφελος της επιχείρησης. Σκοπός λοιπόν των συστημάτων αυτών, δεν είναι απλά η εξυπηρέτηση των απαιτήσεων ενός τομέα στην επιχείρηση, αλλά η εξυπηρέτηση των ποικίλων διαδικασιών που λαμβάνουν χέρα μέσα στην επιχείρηση στις οποίες εμπλέκονται οι διάφοροι οργανωτικοί τομείς έτσι ώστε να μπορεί η επιχείρηση να διεκπεραιώνει τις κύριες επιχειρηματικές διεργασίες (core processes) αποδοτικότερα. Από τη στιγμή που τα απαιτούμενα δεδομένα εισαχθούν σε κάποιο υποσύστημα (module) του ERP, γίνονται αμέσως διαθέσιμα σε οποιοδήποτε άλλο υποσύστημα τα χρειαστεί. Έτσι, για παράδειγμα, η επεξεργασία εισερχομένων παραγγελιών συνδέεται με τη διαχείριση αποθεμάτων, η οποία με την σειρά της συνδέεται με την προμήθεια υλικών που τέλος συνδέεται με το τμήμα λογιστικής.

Ο τρόπος με τον οποίο τα συστήματα ERP επιτυγχάνουν την ενοποίηση των πληροφοριών είναι μέσω της συγκέντρωσης όλων των δεδομένων σε μια κοινή βάση, προσβάσιμη από όλα τα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης τα οποία αλλοσυνδέονται μεταξύ τους.

Τα συστήματα ERP αυτοματοποιούν τις παρακάτω βασικές λειτουργίες μιας επιχείρησης¹⁰

- Μάρκετινγκ και Πωλήσεις (Marketing and Sales)
- Διαχείριση Εφοδιαστικής Αλυσίδας (Supply Chain Management)
- Λογιστική και Χρηματοοικονομική (Accounting and Finance)
- Διαχείριση ανθρώπινου Δυναμικού (Human Resources)

2.5 ERP ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ένα ERP σύστημα βελτιώνει τον τρόπο με τον οποίο οργανώνονται όλες οι λειτουργίες μιας επιχείρησης. Για παράδειγμα, προκειμένου να εκτελεστεί μια παραγγελία από ένα πελάτη, το τμήμα εξυπηρέτησης πελατών θα μπορεί να συμπληρώσει το ανάλογο αίτημα αγοράς αφού μπορεί και ελέγχει την πιστοληπτική ικανότητα του πελάτη, το απόθεμα στην αποθήκη, τους τρόπους αποστολής και ότι άλλο χρειαστεί προκειμένου να ολοκληρωθεί η συγκεκριμένη αγορά. Το ERP δεν χειρίζεται ευθέως την διαδικασία πώλησης (αν και τα σύγχρονα ERP περιλαμβάνουν και λειτουργίες CRM πλέον), αλλά παίρνει μια αίτηση αγοράς του πελάτη και παρέχει όλα τα εργαλεία

¹⁰Concepts in ERP, Ellen F. Monk & Bret J. Wagner, 2006, "Functional Areas of Operation" σελ. 2

που χρειάζονται για την αυτοματοποίηση των διαφόρων σταδίων κατά μήκος της πορείας από την έναρξη του αιτήματος αγοράς ως την ολοκλήρωση της παραγγελίας.

Οι εργαζόμενοι σε όλα τα τμήματα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της παραγγελίας βλέπουν τις ίδιες πληροφορίες και μπορούν παράλληλα να τις ενημερώνουν. Όταν ένα τμήμα τελειώνει με το δικό του ρόλο στην ολοκλήρωση της παραγγελίας αυτή καθοδηγείται αυτόματα μέσω του ERP στο επόμενο τμήμα. Προκειμένου να εντοπισθεί σε ποιο στάδιο βρίσκεται το αίτημα αγοράς, το πάτημα ένα πλήκτρου ή ενός εικονιδίου στο γραφικό περιβάλλον του ERP αρκεί για να εμφανιστεί όλο το ιστορικό του συγκεκριμένου αιτήματος. Με αυτό τον τρόπο, η παραγγελία κινείται πολύ πιο γρήγορα μέσα στην επιχείρηση και οι πελάτες λαμβάνουν τις παραγγελίες με λιγότερα λάθη από ότι στο παρελθόν. Τα ERP μπορούν να επιδράσουν θετικά και σε άλλου τομείς όπως οι οικονομικές αναφορές και όχι μόνο για τις πωλήσεις.

Εάν γυρίσουμε όμως μερικά χρόνια πίσω θα δούμε ότι η πραγματικότητα δεν είναι πάντα έτσι. Στην προ-ERP εποχή οι διαδικασίες που ακολουθούνταν μπορεί να μην ήταν ιδιαίτερα αποτελεσματικές αλλά ήταν σίγουρα απλούστερες. Το λογιστήριο έκανε την δουλειά του, το ίδιο και η αποθήκη και κάθε τμήμα της επιχείρησης χωριστά χωρίς να παρεμβαίνουν, και αν οτιδήποτε πήγαινε στραβά, τότε αποτελούσε το πρόβλημα κάποιου άλλου. Κάτι τέτοιο δεν ισχύει πια. Με τα ERP συστήματα οι πωλητές παύουν απλά να εισάγουν τα δεδομένα των παραγγελιών σε έναν υπολογιστή. Μετατρέπονται πλέον σε οργανικά τμήματα της επιχείρησης. Το ERP τους ενημερώνει με δεδομένα που αφορούν την αξιοπιστία του πελάτη και προέρχονται από το λογιστήριο, καθώς και για την διαθεσιμότητα του προϊόντος βάσει πληροφοριών που προέρχονται από την αποθήκη. Σε αυτό το σημείο εισέρχονται αρκετοί παράγοντες, όπως για παράδειγμα η υπάρχουσα δομή της εκάστοτε επιχείρησης και ο βαθμός οργάνωσης της, οι οποίοι καθορίζουν μια πολύ σημαντική απόφαση: ο πωλητής σε αρκετές περιπτώσεις θα πρέπει να πάρει την πρωτοβουλία για να αποφασίσει για ζητήματα που μέχρι τώρα δεν τον αφορούσαν, όπως αν ο πελάτης αποδειχθεί αξιόπιστος στις πληρωμές του ή αν το προϊόν θα είναι διαθέσιμο στον προβλεπόμενο χρόνο. Η αλλαγή αυτή πάντως, αν και δρομολογείται ουσιαστικά από τη χρήση ενός ERP συστήματος, τελικώς καθορίζεται και αποφασίζεται από τους επικεφαλής των επιχειρήσεων. Είναι όμως μια σημαντική παράμετρος, η οποία πιθανότατα δεν απασχολούσε κανέναν μέχρι εκείνη τη στιγμή.

Αλλά δεν είναι μόνο η κατηγορία των πωλητών που ενδέχεται να αλλάξουν ρόλο. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις, που εργαζόμενοι στις αποθήκες κρατούσαν σημειώσεις για τα προϊόντα είτε στο μυαλό τους είτε σε χαρτιά. Με τα ERP τα δεδομένα αυτά πρέπει να συμπληρώνονται σε πραγματικό χρόνο. Σε περίπτωση που δεν γίνει κάτι τέτοιο τότε υπάρχει πρόβλημα σε ολόκληρο το σύστημα μιας και το τμήμα εξυπηρέτησης πελατών δεν θα βρίσκει αρκετό απόθεμα στις αποθήκες για να προχωρήσει σε νέα παραγγελία και δεν θα εξυπηρετηθεί ο πελάτης. Η υπευθυνότητα, η αξιοπιστία και η δυνατότητα επικοινωνίας μεταξύ των τμημάτων μιας επιχείρησης μπαίνουν για πρώτη φορά σε τόσο μεγάλη δοκιμασία.

2.6 Η ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΝΟΣ ERP ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

Η εγκατάσταση και χρήση ενός ERP συστήματος έχει κάποια πλεονεκτήματα καθώς και μερικά μειονεκτήματα¹¹.

Ως πλεονεκτήματα θα λέγαμε:

- Εύκολη πρόσβαση σε αξιόπιστες πληροφορίες.

Τα ERP συστήματα χρησιμοποιούν μια κοινή βάση δεδομένων. Έτσι αποφάσεις που καλείτε να λάβει η επιχείρηση μπορούν παρθούν μέσα από μια μόνο εφαρμογή χωρίς να υπάρχει ανάγκη για συγκέντρωση πληροφοριών από διαφορετικές πηγές.

- Εξάλειψη περιττών ενεργειών.

Η χρήση κοινής βάσης δεδομένων επίσης σημαίνει ότι όλοι οι σταθμοί εργασίας μοιράζονται τις ίδιες πληροφορίες και μπορούν να εισάγουν δεδομένα που είναι διαθέσιμα στη συνέχεια, σε όλους τους υπόλοιπους σταθμούς.

- Λιγότερος απαιτούμενος χρόνος.

Για τα ERP ο χρόνος είναι πολύ σημαντικός παράγοντας. Έτσι με την χρήση τους και την γρήγορη πρόσβαση στις απαιτούμενες πληροφορίες μειώνονται οι καθυστερήσεις και το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

- Αύξηση της αποτελεσματικότητας.

¹¹ ERP: The Primary Solution Provider for Industrial Companies, Journal of Industrial Technology Vol.17 Num. 3 May 2001 to July 2001 page 4

Τα ERP συστήματα επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αναλύουν αποτελεσματικά τα δεδομένα που έχουν στη διάθεσή τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τον βελτιωμένο έλεγχο των εργασιών και την μείωση των περιττών λειτουργικών εξόδων. Εδώ ας αναφέρουμε ένα παράδειγμα. Η εταιρεία PAR Industries με έδρα το Moline στο Illinois των ΗΠΑ αποφάσισε να χρησιμοποιήσει ένα ERP σύστημα. Ένα χρόνο από τη έναρξη χρήσης του η εταιρεία παρατήρησε μερικά εντυπωσιακά νούμερα στις εργασίες της. Ο χρόνος διεκπεραίωσης των παραγγελιών έπεσε από τις έξι εβδομάδες στις δύο, η έγκαιρη παράδοση τους από ποσοστό 60% αυξήθηκε στο 95% και τα περιττά αποθέματα μειώθηκαν κατά 60%. Για την συμβολή των ERP στη βελτίωση της αποδοτικότητας της επιχείρησης θα αναφερθούμε εκτενέστερα σε επόμενη παράγραφο.

- Εύκολη προσαρμογή σε αλλαγές στο περιβάλλον της επιχείρησης.

Επειδή για τις επιχειρήσεις ο χρόνος είναι πολύτιμος, τα ERP είναι σχεδιασμένα να ανταποκρίνονται γρήγορα στις συνεχείς αλλαγές και μπορούν να αναβαθμιστούν χωρίς να διαταραχθεί η λειτουργία της επιχείρησης. Έτσι εξοικονομείται χρόνος στην περίπτωση που οι εργασίες της επιχείρησης θα έπρεπε να σταματήσουν για την αναβάθμιση των συστημάτων της.

Τα ERP όμως έχουν και κάποια **μειονεκτήματα με τα** πιο σημαντικά να συνοψίζονται ως εξής:

- Η εισαγωγή τους στο περιβάλλον της επιχείρησης. Η εισαγωγή ενός ERP συστήματος σε μια επιχείρηση είναι μια ιδιαίτερα χρονοβόρα, ακριβή και επίπονη εργασία. Σε μια έρευνα του περιοδικού Fortune με δείγμα 1000 εταιρείες που επέλεξαν την χρήση ERP συστημάτων, το 44% των ερωτηθέντων απάντησε ότι το κόστος εισαγωγής τους ήταν τουλάχιστον τέσσερις φορές μεγαλύτερο από το κόστος αγοράς της άδειας χρήσης τους.
- Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του προγράμματος. Τα ERP συστήματα αναγκάζουν τους χειριστές τους να προσαρμοστούν με τον λειτουργία τους. Η λάθος επιλογή ERP μπορεί να οδηγήσει σε μια απρόθυμη δέσμευση με ένα πρόγραμμα που δεν ταιριάζει στη φιλοσοφία και τρόπο εργασίας μιας επιχείρησης.
- Δέσμευση σε έναν συγκεκριμένο πάροχο. Η εξάρτηση από έναν μόνο διανομέα ακούγεται δελεαστική αλλά μπορεί και να κρύβει κάποιους κινδύνους, ειδικά στην περίπτωση που ο διανομής τερματίσει τις εργασίες του και το ERP σύστημα δεν θα μπορεί πλέον να αναβαθμίζεται.

2.7 ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΝΟΣ ERP ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η προετοιμασία για την εγκατάσταση ενός ERP συστήματος μπορεί να χωριστεί στα ακόλουθα στάδια:

1. Δημιουργία/ενίσχυση της IAS/IFRS τεχνογνωσίας στην ομάδα έργου
2. Ανάλυση των επιχειρησιακών απαιτήσεων της εταιρείας και του τρόπου υλοποίησης αυτών μηχανογραφικά
3. Ανάλυση των συνεπειών (αν υπάρχουν) από μια IAS/IFRS υλοποίηση στα συστήματα που διασυνδέονται με την λογιστική
4. Βασικός σχεδιασμός κάποιων ειδικών πτυχών του έργου, όπως η απόφαση για την πρωτεύουσα αποτίμηση και την επιλογή μεθόδου υλοποίησης (παράλληλοι λογ/σμοι, καθολικά, εταιρείες)

Η υλοποίηση της εγκατάστασης έχει τα ακόλουθα στάδια:

1. Περιγραφή λεπτομερειακού εννοιολογικού σχεδιασμού
 - Επιχειρησιακός σχεδιασμός
 - IT σχεδιασμός
2. Απόφαση για την IT πλατφόρμα
 - Απόφαση για την επιλογή του κατάλληλου ERP συστήματος
 - Παραμετροποίηση
 - Έλεγχος/τροποποίηση διασυνδέσεων & διαδικασιών
3. Προετοιμασία της απογραφής για το data migration
4. Εκπαίδευση χρηστών
5. Δοκιμαστική εκτέλεση του συστήματος
6. Μεταφορά της υλοποίησης για παραγωγική χρήση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

Τα τελευταία χρόνια πολλοί οικονομολόγοι και αναλυτές τονίζουν την σημασία και τον ρόλο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) και την δημιουργία Διεθνών Λογιστικών Αναφορών (International Financial Reporting Standards IFRS). Στο μικρό χρονικό διάστημα από την δημιουργία του το 2001, το IASB επηρέασε σε μεγάλο βαθμό τον τρόπο που συντάσσονται και παρουσιάζονται οι οικονομικές αναφορές σε παγκόσμιο επίπεδο. Αλλά, ήταν η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), αρχικά σε μια πορεία 27 ετών από το 1973 έως το 2000 που έθεσε τις βάσεις και υπήρξε προπομπός του IASB.¹²

Η εξέλιξη του IASC και του IASB είναι η ιστορία ενός ιδιωτικού οργανισμού διεθνούς λογιστικής που κατάφερε να κερδίσει το σεβασμό και την στήριξη εθνικών λογιστικών οργανισμών αρχικά και έπειτα, των ρυθμιστών των παγκόσμιων αγορών και κυβερνήσεων, όπως επίσης και των οικονομικών αναλυτών που συντάσσουν και χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις. Μέρος της επιτυχίας τους οφείλετε στον καλό συγχρονισμό, καθώς ήταν ο μοναδικός ικανός διεθνής οργανισμός στα τέλη της δεκαετίας του '90, χρονική στιγμή κατά την οποία η Ευρωπαϊκή Ένωση είχε αποφασίσει την δημιουργία μιας εσωτερικής κεφαλαιαγοράς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναζητούσε ένα εναλλακτικό σύστημα του αμερικανικού GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές) ως προαπαιτούμενο για της ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Η απόφαση αυτή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το 2000 για υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέχρι το 2005 από της επιχειρήσεις εστίασε το παγκόσμιο ενδιαφέρον και περισσότερες χώρες

¹² Camfferman K., & S.A. Zeff 2007, Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000 Oxford, U.K.: Oxford University Press.

πλέον έδιναν μεγαλύτερη σημασία στο IASB και άρχισαν να το αποδέχονται ως τον παγκόσμιο ρυθμιστή των λογιστικών προτύπων.

3.1 ΕΘΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Μετά την λήξη του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου, κάθε χώρα ακολουθούσε τα δικά της λογιστικά πρότυπα και πρακτικές. Ακόμα και χώρες με έντονη εμπορική και χρηματιστηριακή δραστηριότητα, όπως οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, το Ην. Βασίλειο, η Αυστραλία και η Νέα Ζηλανδία, χρησιμοποιούσαν διαφορετικά πρότυπα με σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Για παράδειγμα στις χώρες της Κοινοπολιτείας, οι επιχειρήσεις μπορούσαν να αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού συμπεριλαμβανομένων και των επενδύσεων σε ακίνητα. Στις ΗΠΑ και τον Καναδά, κυρίως λόγω της συντηρητικής επιρροής της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (Securities and Exchange Commission – SEC), τηρούσαν το ιστορικό κόστος. Στις χώρες της Β. Αμερικής η LIFO (Last In – First Out) ήταν η πιο διαδομένη πρακτική διαχείρισης αποθεμάτων, όμως στο Καναδά η χρήση του περιοριζόταν σε ελάχιστες επιχειρήσεις. Το 1975, η επίσημη αρχή λογιστικών προτύπων της Νέας Ζηλανδίας εξέδωσε την απόφαση, οι επιχειρήσεις της να χρησιμοποιούν την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, μια πρακτική που δεν ακολουθούσε καμία άλλη χώρα.

Το χάσμα ήταν ακόμα μεγαλύτερο με τις χώρες της Ασίας και ειδικότερα την Ιαπωνία, όπου η φορολογία εισοδήματος καθόριζε την λογιστική πρακτική, τα κέρδη και τα μερίσματα καθορίζονταν βάση νόμου και τα τελικά αποτελέσματα του ισολογισμού μπορούσαν να επηρεαστούν από κρυφά αποθεματικά των επιχειρήσεων. Το 1947, η Γαλλία καθιέρωσε το Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο (Plan Comptable General), το οποίο στη συνέχεια υιοθέτησε το Βέλγιο, η Ισπανία, η Πορτογαλία και τέλος το Μαρόκο η Τυνησία, η Αλγερία και το Περού. Οι περισσότερες χώρες του αναπτυσσόμενου κόσμου από την άλλη χρησιμοποιούσαν τα λογιστικά πρότυπα που υιοθετήθηκαν από τους πρώην αποικιοκράτες τους. Εν ολίγοις, οι λογιστικές πρακτικές παγκοσμίως διέφεραν σε μεγάλο και σημαντικό βαθμό, κάνοντας την σύγκριση οικονομικών δεδομένων των εταιρειών μεταξύ διαφορετικών χωρών πάρα πολύ δύσκολο έργο.

Η δεκαετία του '50 ήταν μια εποχή που ξεκίνησε μια μεγάλη ανάπτυξη του παγκόσμιου εμπορίου και το διεθνών επενδύσεων. Πολλές εταιρείες αυτή την περίοδο, ξεκίνησαν την επέκταση και εκτός των συνόρων των χωρών που μέχρι πρότινος δραστηριοποιούνταν.

Το 1962 στην Νέα Υόρκη το αμερικανικό ινστιτούτο λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), φιλοξένησε ένα συνέδριο με θέμα την σύνταξη οικονομικών αναφορών σε παγκόσμιο επίπεδο. Δύο χρόνια αργότερα, το ίδιο ινστιτούτο εξέδωσε την ‘Επαγγελματική Λογιστική σε 25 χώρες’ που ήταν και η πρώτη σημαντική διατριβή σχετική με την τήρηση βιβλίων και σύνταξη λογιστικών αναφορών παγκοσμίως.

Η δεκαετία του ’60 ήταν σημαντική, από οικονομικής πλευράς, και γιατί ήταν η περίοδος που έγιναν της συγχωνεύσεις εταιρειών, ειδικά μεταξύ Αμερικανικών που αγόρασαν πολλές Ευρωπαϊκές. Τον Απρίλιο του 1963 το περιοδικό ‘Business Week’ φιλοξένησε ένα άρθρο για ένα νέο είδος επιχειρήσεων οι οποίες ονομάστηκαν πολυεθνικές επιχειρήσεις. Το άρθρο έλεγε: «Ο όρος πολυεθνική είναι η διαχωριστική γραμμή μεταξύ των εταιρειών με εγχώριο προσανατολισμό και διεθνής δραστηριότητες από τις πραγματικά παγκοσμίου προσανατολισμού επιχειρήσεις¹³». Η καθιέρωση του νέου αυτού όρου έκανε πιο επιτακτική την ανάγκη για την δημιουργία ενός αποτελεσματικού τρόπου σύγκρισης των οικονομικών δεδομένων μεταξύ διαφορετικών χωρών.

Το 1966 ο Βρετανός οικονομολόγος Sir Henry Benson, πρόεδρος του συμβουλίου λογιστών της Αγγλίας και Ουαλίας, υπήρξε ο ηγέτης του κινήματος για την δημιουργία ενός τρόπου αντιμετώπισης των διαφορών μεταξύ των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούσε η κάθε χώρα. Αφότου έπεισε τους επίσημους οργανισμούς λογιστικής της Μεγάλης Βρετανίας (Αγγλίας, Ουαλίας, Σκοτίας και Ιρλανδίας) προχώρησε και πέτυχε την υποστήριξη των αντίστοιχων οργανισμών των ΗΠΑ και του Καναδά για την δημιουργία του AISG (Accountants International Study Group). Σε μια περίοδο περίπου 10 ετών το AISG εξέδωσε περίπου 20 εγχειρίδια που συνέκρινε τα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ, του Καναδά και της Μεγάλης Βρετανίας. Αυτή ήταν και η πρώτη σοβαρή προσπάθεια για να ξεπεραστεί το πρόβλημα των διαφορών τήρησης των λογιστικών βιβλίων ανά χώρα.

3.2 Η ΙΔΡΥΣΗ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ IASC (International Accounting Standards Committee)

Το 1973 μετά από μια σειρά συνομιλιών και συμφωνιών με εκπροσώπους διαφόρων χωρών, ο Henry Benson προχώρησε στη δημιουργία της IASC (International Accounting Standards

¹³Multinational Companies. 1963. Special Report. Business Week (April 20): 62–86.

Committee – Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων). Ο λόγος, ήταν η προσπάθεια εναρμονισμού των λογιστικών προτύπων παγκοσμίως προκειμένου να μειωθούν οι διαφορές στις λογιστικές πρακτικές που εφαρμόζε κάθε χώρα. Ο Benson εκείνη την περίοδο, έπεισε το Χρηματιστήριο Αξιών του Λονδίνου να απαιτήσει από τις εισηγμένες επιχειρήσεις να εναρμονίσουν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα πρότυπα που έθετε η IASC, κάτι που ήταν και πρώτη επίσημη υιοθέτηση των προτύπων της παγκοσμίως.

Οι πρώτες χώρες που υπήρξαν και ιδρυτικά μέλη της IASC, ήταν: ΗΠΑ, Μεγάλη Βρετανία, Καναδάς, Αυστραλία, Γαλλία, Ολλανδία, Γερμανία, Μεξικό και Ιαπωνία. Κάθε χώρα εκπροσωπούνταν από τρεις απεσταλμένους, από τους οποίους οι δύο είχαν δικαίωμα ψήφου και ο τρίτος εκτελούσε χρέη παρατηρητή. Προκειμένου να εφαρμοστεί μία απόφαση απαιτούνταν πλειοψηφία 2/3 των συνολικών ψήφων. Αυτό ήταν και ένα μέτρο για να αποφευχθεί η προσπάθεια από κάθε χώρα να επιβάλει τα δικά της εθνικά πρότυπα στις υπόλοιπες χώρες.

Η επιτροπή συνεδρίαζε τρεις με τέσσερις φορές ετησίως και σκοπός της ήταν να καθορίζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), με αντικειμενικό σκοπό να ξεπεραστούν τα δισεπίλυτα προβλήματα που προκύπταν από τις διαφορές στην τήρηση των λογιστικών προτύπων παγκοσμίως. Πρώτος πρόεδρος της IASC εξελέγη ο Sir Henry Benson.

Η πρώτη πρόταση λογιστικών προτύπων εμφανίστηκε τον Ιανουάριο του 1975 και μέχρι το 1987 η IASC εξέδωσε 25 ακόμα λογιστικά πρότυπα. Ο αντίκτυπος των λογιστικών προτύπων όμως, διέφερε από χώρα σε χώρα γιατί παρόλη την προσπάθεια της IASC, πολλές χώρες που συμμετείχαν στην επιτροπή δεν τα υιοθετούσαν στις εθνικές τους οικονομίες. Αυτό συνέβαινε για δυο βασικούς λόγους:

1^{ον}: Οι χώρες του Άγγλο-Αμερικανικού τόξου πίστευαν ότι τα εθνικά λογιστικά πρότυπα τους, ήταν ανώτερα των προτύπων που πρότεινε η IASC.

2^{ον}: Υπήρχαν χώρες που δεν πίστευαν ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούσαν να εφαρμοστούν με επιτυχία στο σύστημα τους που βασιζόνταν στην φορολόγηση.

Ο πιο ένθερμος υποστηρικτής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πολλά χρόνια, υπήρξε ο Καναδάς που τα υιοθέτησε σε μεγάλο βαθμό και ειδικότερα το ΔΛΠ 18¹⁴ (σχετικά με την κατάρτιση των εσόδων.) Την δεκαετία του '80, τρεις από τις μεγαλύτερες πολυεθνικές των ΗΠΑ, Η General Motors, η Exxon και η FMC Corporation, άρχισαν να εκδίδουν τους ισολογισμούς τους

¹⁴www.e-forologia.gr/lawbank - ΔΛΠ 18.

εναρμονισμένους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που πρότεινε η IASC. Το ίδιο συνέβη και στον Καναδά, όπου τουλάχιστον 100 εταιρείες που συμμετείχαν στην Χρηματαγορά του Τορόντο, ακολουθούσαν πλέον τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η υιοθέτηση τους άλλωστε δεν παρουσίαζε κάποιο επιπλέον κόστος που θα μπορούσε να δυσχεράνει της χρήση τους.

Το 1979 το χρηματιστήριο του Τόκιο επέτρεψε την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες εταιρείες, με αποτέλεσμα το 1985 η Sasebo Heavy Industries Co., μια από τις μεγαλύτερες εταιρείες ναυπήγησης πλοίων παγκοσμίως, να τα υιοθετήσει για την σύνταξη των ισολογισμών της.

Αυτή την περίοδο ταυτόχρονα, τα μέλη της IASC αυξήθηκαν σε 14 με την είσοδο της Νοτίου Αφρικής, της Νιγηρίας, της Ιταλίας, της Ταϊβάν και ενός ανεξάρτητου οικονομικού αναλυτή. Μέχρι το 1987 τα μέλη της είχαν γίνει περισσότερα από 40.

Στα μέσα της δεκαετίας του '90, η ηγεσία της IASC είχε λόγους να πιστεύει ότι το IOSCO (International Organization of Securities Commissions – Διεθνής Οργανισμός Προμηθειών Μετοχών)¹⁵ προκειμένου να πειστεί και να αποδεχθεί τα ΔΛΠ που πρότεινε, έπρεπε να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες που προσέφερε ήταν υψηλής ποιότητας. Το κυρίως σώμα της IASC ήταν μερικής απασχόλησης με λίγα άτομα για βοηθητικό προσωπικό και η εικόνα 60-70 ατόμων καθισμένων γύρο από ένα μεγάλο τραπέζι δεν απέπνεε τον δέοντα σεβασμό για τις εργασίες της. Έτσι μετά από πολλές συζητήσεις αποφασίστηκε το νέο συμβούλιο να είναι μικρό σε μέγεθος, ανεξάρτητο από κρατικές αρχές, να εργάζεται για τον σκοπό που εξυπηρετεί αποκλειστικά και να στελεχώνετε από έμπειρο επιστημονικό προσωπικό.

Στην συνδιάσκεψη της Βενετίας τον Νοέμβριο του 1999 αποφασίστηκε η αναδόμηση της επιτροπής. Τα μέλη του νέου οργανισμού θα είναι αρμόδια για:

1. την συγκέντρωση των απαιτούμενων κονδυλίων
2. την ανάθεση των θέσεων στο νέο συμβούλιο
3. την επιτήρηση της αποτελεσματικότητας των προτεινόμενων ΔΛΠ

Επίσης, αποφασίστηκε τα μέλη του νέου συμβουλίου να μην επιλεγούν με βάση την γεωγραφική αντιπροσώπευση. Η νέα επιτροπή θα αποτελείτο από 14 μέλη από τα οποία τα 12 θα εργάζονται αποκλειστικά για αυτή και τα άλλα 2 περιοδικά. Από τα 14 άτομα τα 7 έχουν την

¹⁵ www.iosco.org – https://en.wikipedia.org/wiki/International_Organization_of_Securities_Commissions

ευθύνη της επικοινωνίας με διεθνείς οργανισμούς που θα βοηθούσαν τον νέο οργανισμό να πετύχει τον σκοπό του, δηλαδή την θέσπιση ΔΛΠ που θα εξυπηρετούν στο έπακρο όλες τις επιχειρήσεις. Τον Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC (143 αντιπρόσωποι από 104 χώρες) ενέκριναν την αναδιάρθρωση της και περίπου ένα χρόνο αργότερα, τον Απρίλιο του 2001 την IASC διαδέχθηκε τον IASB (International Accounting Standards Board – Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων). Τα λογιστικά πρότυπα που θα πρότεινε ο νέος οργανισμός θα ονομάζονταν Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - ΔΠΧΠ, ενώ τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί ήδη από την IASC κατά την περίοδο 1973-2000 θα ονομαζόταν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ. Μεγαλύτερη επιτυχία της νέα επιτροπής, όπως αναφέραμε και προηγουμένως, ήταν υιοθέτηση των προτύπων που πρότεινε από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

3.3 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ /ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24, Μαρτίου 2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13 Ιουνίου 2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

Τον Ιούλιο του 2000 το Συμβούλιο **Ecofin** επικροτεί και υποστηρίζει της παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Δύο χρόνια αργότερα, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου για τα ΔΛΠ. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των ΔΛΠ. Μερικές από τις διατάξεις του είναι οι εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 4: *«Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος*

του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.»¹⁶

Σύμφωνα με το άρθρο 9: «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

α) των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή

β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.»¹⁷

Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε και την παράγραφο 17 όπου: «Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην Κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για εταιρείες των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Είναι ωστόσο καίριας σημασίας να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα ΔΛΠ ως ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της Κοινότητας.»¹⁸

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων ΔΛΠ σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002.

Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην «Πρώτη Εφαρμογή των ΔΛΠ ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο.» Σύμφωνα με την ΜΕΔ 8, στην περίπτωση που υιοθετούνται για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρεία πρέπει να συντάσσει

¹⁶ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 2002R1606 σελ. 6

¹⁷ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 2002R1606 σελ. 7-8

¹⁸ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 2002R1606 σελ. 5

τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διερμηνείες τη χρονική στιγμή της πρώτης εφαρμογής και απαιτεί αναδρομική ισχύ των κείμενων διατάξεων. Τον Ιούνιο του 2003 το Συμβούλιο των ΔΛΠ αποφάσισε να αντικαταστήσει την ΜΕΔ 8 με το νέο ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.» Σύμφωνα με αυτό, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα ΔΛΠ και με κάθε μια από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής, με τη δυνατότητα να μπορεί με ευελιξία να επιλέγει κάθε φορά μια ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Το ΔΠΧΠ 1 έχει αναδρομική ισχύ στους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Τον Απρίλιο του 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον Κανονισμό 707/2004, ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

3.4 ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ

Τον Οκτώβριο του 2008 ξεκίνησε η χρηματοπιστωτική κρίση που έπληξε πολλές χώρες παγκοσμίως, ανάμεσα τους και την χώρα μας. Οι τιμές αγοράς τίτλων κατέρρευσαν κατά το τρίτο τρίμηνο του έτους και τράπεζες που είχαν τοποθετήσει τα χρεόγραφα τους σε κατάσταση «προς διαπραγμάτευση», άρχισαν να απελπίζονται μπροστά στο όλο και πιο ορατό ενδεχόμενο να καταγράψουν μαζικές απώλειες. Επίσης, δεν ήταν δυνατό για τις εταιρείες που χρησιμοποιούσαν τα ΔΠΧΠ, να επαναταξινομήσουν τα χρεόγραφα τους σε διαπραγμάτευση, κάτι το οποίο ήταν δυνατό να γίνει από τις αμερικανικές κυρίως επιχειρήσεις που δεν τα χρησιμοποιούσαν και είχαν παραμείνει στη χρήση των Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων (GAAP).

Οι ευρωπαϊκές τράπεζες διαμαρτυρήθηκαν ότι βρίσκονταν σε μειονεκτική θέση, σε σχέση με τις αμερικανικές και ζήτησαν από το IASB να επιτρέψει στους χρήστες των ΔΠΧΠ την δυνατότητα να μετατρέψουν τα χρεόγραφα τους από trading, σε hold to maturity. Όταν τα χρεόγραφα βρίσκονται σε αυτή τη μορφή, δεν καταγράφουν απώλειες στην αξία τους, αλλά δεν καταγράφουν ούτε και κέρδη. Η ευρωπαϊκή επιτροπή προειδοποίησε το IASB ότι πρέπει να εκδώσει νέες οδηγίες για να επιτραπεί αυτή η αλλαγή, διαφορετικά θα έπαιρνε μέτρα τα οποία θα οδηγούσαν σε απώλεια της θέσης του IASB ως ρυθμιστή των λογιστικών προτύπων στην Ευρώπη.

Το πρόβλημα ήταν άμεσο γιατί σε λίγες μέρες οι τράπεζες έπρεπε να εκδώσουν τους ισολογισμούς τους για το τρίτο τρίμηνο της χρονιάς. Εν τέλει το IASB υποχώρησε και έκανε δεκτή

την απαίτηση των ευρωπαϊκών τραπεζών. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκανε δεκτή την πρόταση εντός δύο ημερών, διασώζοντας με αυτό τον τρόπο τις τράπεζες της από ανυπολόγιστες ζημιές. Η Deutsche Bank ήταν η πρώτη που εκμεταλλεύτηκε την αλλαγή μετατρέποντας σε κέρδος προ φόρου ένα ποσό της τάξης των 93 εκατ. € για το τρίτο τρίμηνο, εκεί που υπολογιζόταν ότι θα είχε ζημιές που θα έφταναν τα 732 εκατ. € αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η μετατροπή.

Η αποδοχή των όρων της ΕΕ έδωσε πάτημα στους πολέμιους του IASB στις ΗΠΑ σχετικά με την μεροληψία του οργανισμού και κατά πόσο μπορεί να ανταπεξέλθει στο έργο τους ως διεθνής και αμερόληπτος οργανισμός. Κατά τη διάρκεια της κρίσης έγινε πλέον ξεκάθαρο στους κύκλους του IASB, ότι το έργο του, να παρέχει δηλαδή αξιόπιστες πληροφορίες στους επενδυτές σε παγκόσμιο επίπεδο, δεν συμβαδίζει με τα συμφέροντα των τραπεζών και η πολιτική πίεση σε περιόδους κρίσης θα είναι πάντα υπέρ των δευτέρων. Η ίδια πίεση άλλωστε ασκήθηκε και στην FASB (Financial Accounting Standards Board – Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ) κατά την κρίση των στεγαστικών δανείων που έπληξε τις ΗΠΑ τον Μάρτιο του 2009.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο

ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ & ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλύσουμε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (για συντομία ΕΓΛΣ). Το ΕΓΛΣ βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξη τους και δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για την χώρα αποφάσεις. Γι' αυτό η καθιέρωση του ΕΓΛΣ χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε πολύτιμες υπηρεσίες στην οικονομία της χώρας μας.

4.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΕΓΛΣ) ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ (Ν. 2190/1920)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) σαν θεσμός καθιερώθηκε με την νομοθετική πράξη 1041/2.4.1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Με αυτό το νόμο, καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του ΕΓΛΣ και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχόμενου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», καθιερώνεται η 1^η Ιανουαρίου του 1982 ως η επίσημη ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του, καθώς και το περιεχόμενο το οποίο περιλαμβάνει έξι μέρη. Από την 1^η Ιανουαρίου 1991 η τήρηση του έγινε υποχρεωτική για τις εμπορικές εταιρείες και τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών. Κατόπιν, με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1992 έγινε υποχρεωτική η καθιέρωση του ΕΓΛΣ για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή.

Αργότερα, η υποχρεωτική τήρηση του ΕΓΛΣ επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μια κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ Κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων¹⁹.

Το σημαντικότερο νομοθέτημα στην χώρα μας που συμπληρώνει κυρίως την σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και Αναφορών είναι ο εμπορικός νόμος 2190/1920, όπως αυτός εφαρμόστηκε και συμπληρώθηκε μέχρι και την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) Ν.4308/2014.

Τα άρθρα 42-43 του νόμου 2190/1920 αναφέρονται στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και πιο συγκεκριμένα:

Άρθρο 42Α

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: α) τον ισολογισμό, β) το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως", γ) τον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" και δ) το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37.
2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.
3. Σε περίπτωση που η εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α, δεν επαρκεί για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας που απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 2, παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εάν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μίας από τις

¹⁹ Εθνικό Τυπογραφείο www.et.gr

παραπάνω διατάξεις έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της προηγούμενης παραγράφου 2, επιβάλλεται παρέκκλιση από αυτή τη διάταξη για να αποδοθεί η πραγματική εικόνα που προβλέπεται από την πιο πάνω παράγραφο 2. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα μαζί με την πλήρη αιτιολόγησή της και με πληροφορίες για τις επιδράσεις της πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Άρθρο 42Β

1. Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του Νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.
2. Οι λογαριασμοί που προβλέπονται στα υποδείγματα στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 42γ και 42δ, καταχωρούνται στον Ισολογισμό, στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" και στον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων", ξεχωριστά ο καθένας και με τη σειρά που καθορίζεται στα υποδείγματα αυτά. Λογαριασμός στον οποίο δεν υπάρχει ποσό, ούτε της τρέχουσας, ούτε της προηγούμενης χρήσης, παραλείπεται.

Άρθρο 42Γ

Ο ισολογισμός καταρτίζεται σε δύο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο από τα οποία περιλαμβάνεται το ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" (ΦΕΚ Α' 75/1980), σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στις παραγράφους 4.1.101 και 4.1.102 του άρθρου 1 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού του ισολογισμού αυτού.

Άρθρο 42Δ

Ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4.1.201 του άρθρου 1 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του λογαριασμού αυτού. Ο "πίνακας διαθέσεως

αποτελεσμάτων" καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ. 4.1.301 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.

Άρθρο 42Ε

Έξοδα εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) είναι οι υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της εταιρείας, την απόκτηση των διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και την επέκταση ή την αναδιοργάνωσή της. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρεία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ως συμμετοχές, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της κατηγορίας "συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις", ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους. Οι συμμετοχές, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθώς και οι μετοχές της εταιρείας που κατέχονται από την ίδια (ίδιες μετοχές) σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές στο υπόδειγμα ισολογισμού του άρθρου 42Γ.

Άρθρο 43

Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

α. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας. β. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα: Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή. «λαμβάνονται υπόψη όλες οι υποχρεώσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και

αν οι εν λόγω υποχρεώσεις καθίστανται εμφανείς κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού»

Παρέκκλιση από τις αρχές της προηγούμενης παραγράφου επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στην οικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Άρθρο 43Α

Εκτός από τις πληροφορίες και επεξηγήσεις, που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43 να παρατίθενται στο προσάρτημα, πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο προσάρτημα και οι παρακάτω, τουλάχιστον, πληροφορίες: Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων. Προκειμένου για απαιτήσεις, υποχρεώσεις και άλλα στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, που η δραχμική τους αξία προκύπτει από μετατροπή ξένων νομισμάτων (πράξεις σε συνάλλαγμα), παρατίθενται οι βάσεις της μετατροπής των ξένων νομισμάτων σε δραχμές και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών, δηλαδή αν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποίησής τους.

4.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΠΧΑ/ΔΛΠ)

Σε προηγούμενο κεφάλαιο αναφερθήκαμε στην πορεία της δημιουργίας των οργανισμών που καθιέρωσαν τα ΔΛΠ στην σημερινή παγκόσμια οικονομία. Εδώ θα αναπτύξουμε και θα εισέλθουμε σε τεχνικές λεπτομέρειες όσον αφορά τους όρους και την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Με απλά λόγια θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα ΔΛΠ αποτελούν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως ακολούθως:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
- Κατάσταση Μεταβολών Χρηματοοικονομικής Θέσης,

- Κατάσταση Ταμειακών Ροών,
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Για να δώσουμε όμως έναν επίσημο ορισμό, θα βασιστούμε στο άρθρο 2 του κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου το οποία αναφέρει: «Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)».

Ο Βασικός σκοπός των ΔΛΠ αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002: «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

Αποτέλεσμα της εφαρμογής του κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία των κεφαλαιαγορών, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα αντικατοπτρίζεται από μια ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, που χαίρει διεθνούς αποδοχής μέσα από τα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι τα ΔΛΠ στοχεύουν στην περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των διεθνών κεφαλαιαγορών. Η επίτευξη αυτού του στόχου απαιτεί την σύγκληση των προτύπων που χρησιμοποιούνται διεθνώς για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε οποιαδήποτε χρηματιστηριακή αγορά.

Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ουσία της αποστολής των ΔΛΠ είναι η καθοριστική και ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και τον αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης με τέτοιο τρόπο ώστε τα δεδομένα να μπορούν να χρησιμοποιηθούν από επενδυτές σε όλο τον κόσμο.

4.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (ΔΛΠ)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω:

- ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή του θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε λάθος πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι κάθε παρέκκλιση από τα ΔΛΠ γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

- ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή παύσει τις εμπορικές συναλλαγές της, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

- ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη

▪ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Γίνεται ειδική μνεία, στην παράγραφο 26: «οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν».

▪ ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί:

1. μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης
2. μεταβολή που απαιτείται από τα ΔΛΠ

▪ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΛΟΤΗΤΑ

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, εσόδων-εξόδων, ζημιών-κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο ΔΛΠ 1.

▪ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΣΗ

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στη περίπτωση που επιτρέπεται από τα πρότυπα.

4.4 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και επηρεάζουν ολόκληρη την εταιρεία που τα εφαρμόζει. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα ΔΛΠ προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών του βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Εφόσον κάθε εταιρεία είναι και μοναδική περίπτωση και οι ερμηνείες που επιδέχονται τα ΔΛΠ είναι πολλές, είναι αδύνατον να υπάρξει ένας μοναδικός τρόπος για την υλοποίηση αυτών.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται:

- Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)
- Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων
- Να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, έχει την δυνατότητα να επιλέγει έναν από τους πιο κάτω τρόπους διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης:

- Τήρηση παράλληλου διπλογραφικού συστήματος με χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα)
- Τήρηση παράλληλου συμπληρωματικού διπλογραφικού συστήματος με χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα)
- Τήρηση Λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ

Περιοχές διαφοροποιήσεων ενδεικτικά:

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις

- Ασώματες ακινητοποιήσεις
- Leasing
- Συμβάσεις (έσοδα βάσει % ολοκλήρωσης)
- Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης
- Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού
- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- Οικονομικές πληροφορίες ανά τομέα
- Εκτεταμένες γνωστοποιήσεις των Οικονομικών Καταστάσεων

4.5 ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ (ΕΓΛΣ) ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έφερε αρκετές αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με σχετική εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών²⁰, εάν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αλλάζει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων των επιχειρήσεων και προκύπτουν πρόσθετες υποχρεώσεις και προσαρμογές, κυρίως όσον αφορά τον υπολογισμό των αποσβέσεων την αποτίμηση χρεογράφων και αποθεμάτων και την μορφή δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων.

Σε κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, παρέχεται η δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Πιο συγκεκριμένα, όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις δεν έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Ενώ, αν ο επιτηδευματίας τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. πρέπει να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών

²⁰ ΠΟΛ. 1003, 31/12/2014, για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Στοιχείων και να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών καθώς και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Ειδικότερα όσον αφορά την τήρηση του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων, διαφοροποίηση προκύπτει μόνο στις περιπτώσεις που διαφοροποιείται η λογιστική από τη φορολογική βάση των παγίων, δηλαδή στις περιπτώσεις που η λογιστική και η φορολογική αξία των επιμέρους παγίων στοιχείων δεν ταυτίζονται.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νόμος θέτει δύο εναλλακτικές προσεγγίσεις στη διάθεση των επιχειρήσεων: Η πρώτη προσέγγιση βασίζεται στην απεικόνιση της φορολογικής βάσης των παγίων (εφόσον διαφοροποιείται από τη λογιστική βάση) σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας. Η δεύτερη προσέγγιση βασίζεται στην απεικόνιση των διαφορών σε ιδιαίτερο Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, ανάλογου με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών. Η ενημέρωση του «νέου» βιβλίου «Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων» θα πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού. Επίσης, ο επιτηδευματίας προσδιορίζει το κόστος των έτοιμων προϊόντων ιδιοπαραγωγής και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα αποθέματα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Παρέχεται η δυνατότητα αποτίμησης των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας στην τιμή κτήσης τους των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/6/2005, αντί της αποτίμησης αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους.

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. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις να υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Δ.Λ.Π. οι φορολογικοί πίνακες. Επιπλέον, δημοσιεύονται οι καταστάσεις

(ισολογισμός - λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και λοιπές καταστάσεις) που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Τέλος, λόγω ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων αποτελεί ακόμη η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης. Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία και τον ν. 3229/2004²¹ παρέχεται τη δυνατότητα απόκλισης από το ΕΓΛΣ για την σωστή και εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ και επιβάλλει την απόκλιση, στην περίπτωση σύγκρουσης των κανόνων αποτίμησης. Με την υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν επηρεάζεται ο χρόνος και ο τρόπος είσπραξης και απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, δεδομένου ότι με ρητή νομοθετική διάταξη ο χρόνος συνεχίζει να είναι εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου, δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο μια απαίτηση γίνεται οριστική.

Στην εταιρική νομοθεσία (Ν. 2190/1920) ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται ή αφορούν λογιστικά μεγέθη. Τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Με τον όρο λογιστικά μεγέθη εννοούμε τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών. Οι διατάξεις αυτές είναι ιδιαίτερης σημασίας από τη σκοπιά της εταιρικής διακυβέρνησης. Για παράδειγμα η καθαρή περιουσία της επιχείρησης, για σκοπούς επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων και ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της εταιρείας, είναι εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Τα διανεμητέα κέρδη, για σκοπούς καταβολής μερίσματος, είναι εκείνα που προκύπτουν από την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Οι ρυθμίσεις αυτές είναι απαραίτητες και λογικές εφόσον από τη στιγμή που οι συντεταγμένες, σύμφωνα με τα ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα πραγματικά κέρδη και την πραγματική καθαρή περιουσία της επιχείρησης. Είναι αδύνατο να μπορεί μια επιχείρηση να διανέμει ανύπαρκτα κέρδη ή να συνεχίζει τη λειτουργία της, παρότι έχουν απολεσθεί τα κεφάλαια της, εφόσον δεν είναι αναγκασμένη από τη φορολογική νομοθεσία να δημιουργήσει επαρκείς προβλέψεις για απαιτήσεις της που έχουν καταστεί επισφαλείς και πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθούν ποτέ.

Σύμφωνα με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, το άρθρο 136 του ν. 2190/1920 παρέχει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα σύνταξης ενιαίας ετήσιας Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου. Έτσι ανακόπτεται η άσκοπη (αλλά μέχρι σήμερα ακολουθούμενη) πρακτική της σύνταξης και δημοσιοποίησης δύο Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου, μιας ενοποιημένης και μιας απλής.

²¹ Φ.Ε.Κ. 38/10 Φεβρουαρίου 2004, Κεφ. Β' «Εφαρμογή των ΔΛΠ και άλλες διατάξεις» Αρθ. 14 σελ. 8

Αδιαμφισβήτητα, τα ενοποιημένα οικονομικά στοιχεία και δεδομένα είναι εκείνα που αφορούν τους μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε αυτά τα στοιχεία και δεδομένα εστιάζει την προσοχή του ο νομοθέτης και υποχρεώνει την επιχείρηση να πράξει το ίδιο.

Η νομοθεσία ακόμα προβλέπει για την σύνταξη Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου κενού περιεχομένου την υιοθέτηση του προδιαγραφόμενου από τα ΔΛΠ περιεχομένου της Έκθεσης ελπίζεται ότι θα συντελέσει στην αναβάθμιση του σημαντικού αυτού εγγράφου. Πιο αναλυτικά σε αυτό, επεξηγούνται οι κύριες παράμετροι των οικονομικών επιδόσεων και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, καθώς και οι βασικές αβεβαιότητες της οποίες αντιμετωπίζει η επιχείρηση. Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι οι νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ισχύουν γενικά για όλες τις εταιρείες, ανεξάρτητα αν εφαρμόζουν τα ΔΛΠ ή όχι.

Τέλος, το άρθρο 137 του Ν. 2190/1920 καθιστά υποχρεωτική τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών από όλες τις εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ.

4.6 ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα σε διεθνή είναι μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά τις εργασίες μετατροπής των ελληνικών λογιστικών προτύπων και οικονομικών καταστάσεων, ήταν αναγκαίο να αντιμετωπισθούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται να αναλάβουν τις παραπάνω εργασίες.

Σε αυτό το σημείο θα αναφέρουμε μερικά από τα πιο συνήθη σφάλματα που γίνονται κατά τις εργασίες μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ελληνικά πρότυπα σε αντίστοιχες με βάση τα ΔΛΠ.²²

²² Φίλος Ιωάννης: Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία, Περιοδικό Λογιστής, Τεύχος 553

- Χρησιμοποίηση μη επικυρωμένης έκδοσης των ΔΛΠ,
- Εσφαλμένος υπολογισμός της υπεραξίας,
- Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων,
- Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων,
- Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»,
- Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας,
- Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων,
- Σφάλματα κοστολόγησης,
- Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» (π.χ. Λοιπά Έξοδα, Λοιποί Χρεώστες, Αποτελέσματα εις Νέον κ.λπ.) για τακτοποίηση των διαφορών,
- Διαφορετική αντιμετώπιση (π.χ. των αποτιμήσεων) από διαφορετικές εταιρείες του ίδιου ομίλου.

Τα ανωτέρω σφάλματα πρέπει να αποφεύγονται από τους αρμόδιους κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων κατά την μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ. Εάν αυτό δεν επιτευχθεί πλήρως, τότε πρέπει να γίνει προσπάθεια να εντοπιστούν οι ελεγκτές. Δεν πρέπει να παραβλέψουμε και τον συμβουλευτικό ρόλο των ελεγκτών, ώστε να υπάρξει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε αρχικά στην Λογιστική των ενσώματων παγίων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το ΔΛΠ 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ. Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στις σημαντικότερες διαφορές του ΔΛΠ 16 σε σχέση με την εφαρμοζόμενη έως 31/12/2014 λογιστική τυποποίηση στην χώρα μας με βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), την εταιρική Νομοθεσία (Ν. 2190/1920) και την Φορολογική Νομοθεσία έως τον Ν. 2398/2004.

5.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι επιχειρήσεις για την επίτευξη των οικονομικών στόχων τους, χρησιμοποιούν τα περιουσιακά τους στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά ανάλογα με την υπόσταση τους και την λειτουργική τους χρήση χωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες. Τα ενσώματα πάγια, τα οποία θα μας απασχολήσουν σε αυτό το κεφάλαιο, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία, την παροχή υπηρεσιών κ.α. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά, έχουν μακροπρόθεσμη χρήση και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν περισσότερες από μια φορές.

5.2 ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 ΓΙΑ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα υλικά στοιχεία ενεργητικού (ακίνητη ιδιοκτησία, μηχανήματα και εξοπλισμό), ούτως ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν και να μπορούν να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οντότητας στα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού της καθώς και τις

μεταβολές στην εν λόγω επένδυση. Επομένως η λογιστική των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται από το ΔΛΠ 16. Το πρότυπο ρυθμίζει θέματα που αφορούν:

- Την **αναγνώριση** των στοιχείων ενεργητικού καθώς και τους κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης.
- Τον **καθορισμό** της λογιστικής τους **αξίας**, καθώς επίσης και τους κανόνες **αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης**.
- Την **λογιστική αποσβέσεων**.
- **Γνωστοποιήσεις** διαχείρισης και παρουσίασης ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

5.3 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Το πρότυπο δίνει σειρά ορισμών που αφορούν την οριοθέτηση της έννοιας των παγίων και την οριοθέτηση βασικών εννοιών που σχετίζονται με την αποτίμηση, αρχική και μεταγενέστερη.

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ: (Ενσώματες ακινητοποιήσεις) είναι υλικά περιουσιακά στοιχεία που:

- κατέχονται από μια επιχείρηση ώστε να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή αγαθών, υπηρεσιών ή για εκμίσθωση σε άλλους
- αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ: είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου ή άλλο ποσό που αντικαθιστά το κόστος, στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

ΚΟΣΤΟΣ: είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του, ή όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ.

ΥΠΟΛΟΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ: είναι το εκτιμώμενο καθαρό ποσό που προσδοκά να λάβει η επιχείρηση για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης (ή το εκτιμώμενο ποσό που θα λάμβανε στη τρέχουσα χρήση από

τη διάθεση του παγίου, εφόσον το πάγιο ήταν σε τέτοια κατάσταση και χρονική στιγμή όπως αυτή που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του).

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ: είναι το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ή ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΖΩΗ: είναι περίοδος κατά την οποία το στοιχείο του ενεργητικού αναμένεται να είναι οικονομικά αξιοποιήσιμο ή το σύνολο των παραγόμενων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από την χρήση του.

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ: είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, ανάμεσα σε δυο μέρη που έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με την θέληση τους.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ: είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και ζημιών λόγω της μείωσης της αξίας του.

ΖΗΜΙΑ ΛΟΓΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ: είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του

ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟ ΠΟΣΟ: είναι το υψηλότερο εκ των εξής δυο ποσών

- της δίκαιης αξίας μείον κόστη πώλησης, και
- της αξίας χρήσης του.

ΑΞΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΓΚΕΡΙΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών τις οποίες η επιχείρηση αναμένει ότι θα προκύψουν από την συνεχιζόμενη χρήση του στοιχείου ενεργητικού και την εκποίηση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή οι ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μιας υποχρέωσης.

5.4 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου σημαίνει την καταχώρηση του στους λογαριασμούς και τον ισολογισμό της εταιρείας. Για την αναγνώριση ενός ενσώματου παγίου το ΔΛΠ 16 απαιτεί να εκπληρώνονται δύο κριτήρια:

- Είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη από το στοιχείο. Η εκτίμηση για την εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εκτιμάται κατά την απόκτηση του. Η επιχείρηση θα πρέπει να έχει βεβαιότητα ότι όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί σε αυτή. Το κριτήριο αυτό αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών όπως π.χ. την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων μέσω μισθώσεων. Η αναγνώριση τους ή όχι είναι αντικείμενο αξιολόγησης ως προς την εκπλήρωση των ανωτέρω κριτηρίων.
- Το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αποτίμηση του κόστους κτήσης θεωρείται ότι είναι εύκολο να προσδιοριστεί στους περισσότερους τύπους συναλλαγών.

Το κόστος κτήσης για την αγορά ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου είναι το τιμολογούμενο ποσό πλέον δαπανών που σχετίζονται άμεσα με την συναλλαγή.

Το κόστος κτήσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από ιδιοκατασκευή, είναι αυτό που προκύπτει από την άθροιση όλων των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του (εργατικά, υλικά, γενικά έξοδα κ.α.). Όμως το κόστος κτήσης ενός ενσώματου παγίου που αποκτάται σε μια συναλλαγή που περιλαμβάνει την ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να προσδιοριστεί ξεχωριστά.

Τα κριτήρια αυτά θα πρέπει να εφαρμόζονται και για την κεφαλαιοποίηση ή όχι μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται επί ενσώματων παγίων. Η απεικόνιση των ενσώματων παγίων επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την οικονομική θέση (ισολογισμός) και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων μέσω των αποσβέσεων.

5.5 Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Όταν αποκτούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία, τότε χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του παγίου ενεργητικού με τα κόστη κτήσης τους. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται και όλα τα έξοδα που γίνονται μέχρις ότου το συγκεκριμένο στοιχείο να τεθεί σε λειτουργία.

Ως έξοδα κτήσης παγίων στοιχείων θα μπορούσαμε να χαρακτηρίσουμε:

- την τιμολογιακή αξία μείον πιθανές εκπτώσεις,
- τα μεταφορικά μέχρι να εγκατασταθεί το πάγιο στοιχείο.
- οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων.

- έξοδα τρίτων, που αφορούν όμως την απόκτηση των παγίων στοιχείων.
- τα έξοδα εγκατάστασης του παγίου στοιχείου.
- την αρχική εκτίμηση του κόστους κατεδάφισης/αχρήστευσης και απόσυρσης του στοιχείου και αποκατάσταση του χώρου όπου είχε εγκατασταθεί για τα οποία (κόστη) δημιουργήθηκε η υποχρέωση όταν το στοιχείο αποκτήθηκε ή ως αποτέλεσμα της χρήσης του κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου για σκοπούς άλλους εκτός από την παραγωγή αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου.
- οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου.

Δεν θεωρούνται κόστος κτήσης παγίων στοιχείων τα εξής:

- τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση του πάγιου στοιχείου.
- τα έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία του πάγιου στοιχείου, εκτός αν είναι απαραίτητα για να φέρουν τα πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας.
- οι ζημίες εκμετάλλευσης που πραγματοποιήθηκαν πριν από την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των παγίων πρέπει να προστίθενται στην λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου. Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη πρέπει να βαρύνει τα έξοδα χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα που βελτιώνουν την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου και που συνεπάγονται αυξημένα οικονομικά οφέλη είναι:

- αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μια ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων μονάδων.
- εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών, που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγούμενου υπολογισμένου κόστους εκμετάλλευσης.

5.6 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποτιμώνται με μια από τις δυο παρακάτω μεθόδους:

Βασική μέθοδος ή μέθοδος αποτίμησης μέσω αποσβέσεων

Το πάγιο στοιχείο αποτιμάται κάθε φορά με τα ποσά που απομένουν, αν από την αρχική αξία κτήσης αφαιρεθούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, δηλαδή όλες οι αποσβέσεις μετρούμενες από την πρώτη χρήση του παγίου, καθώς και οι σχηματισμένες προβλέψεις ή απομειώσεις.

Για να υπολογιστούν οι ετήσιες αποσβέσεις, θα πρέπει πρώτα να προσδιοριστεί ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του παγίου στοιχείου (με κριτήριο το χρονικό διάστημα που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί και όχι το πότε το πάγιο αυτό θα αχρηστευτεί, που αποτελεί το ανώτατο όριο του χρόνου ωφέλειας).

Έτσι, η αξία κτήσης μείον την υπολειμματική αξία κατανέμεται με τη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζεται στα ωφέλιμα χρόνια ζωής του παγίου στοιχείου και το ποσό που προκύπτει αποτελεί την απόσβεση στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

Εναλλακτική μέθοδος ή Μέθοδος αναπροσαρμογής στην πραγματική (τρέχουσα) αξία

Όταν η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο αυτή τότε, ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να εμφανίζεται το πάγιο αυτό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις με την αναπροσαρμοσμένη αξία του που είναι ίση με την πραγματική του αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις αποσβέσεις από την ημερομηνία αναπροσαρμογής και μετά. Οι αναπροσαρμογές για τις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την ημέρα αναπροσαρμογής επαναπροσδιορίζονται ανάλογα με την μεταβολή που επήλθε στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, έτσι ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή, θα είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις, ως αναπροσαρμοσμένη αξία ορίζεται η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης τους.

Όταν εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος, δεν μπορεί να γίνει αναπροσαρμογή επιλεκτικά μόνο για ένα πάγιο στοιχείο, αλλά για ολόκληρη την κατηγορία από τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία στην οποία ανήκει το πάγιο.

5.7 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Με την λογιστική έννοια λέγοντας απόσβεση εννοούμε τη μείωση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου από τη φθορά που υπέστη αυτό, είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά), είτε λόγω της χρήσης (λειτουργική φθορά), είτε όταν οφείλεται σε τεχνολογική βελτίωση (τεχνολογική απαξίωση).

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του. Η απόσβεση μιας περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου. Η ανάγκη για απόσβεση προκύπτει από την εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων και της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Τα χρήματα που δαπανώνται για την απόκτηση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου πρέπει να μετατραπούν σε έξοδα, με τον τρόπο που να αντικατοπτρίζει την αποκόμιση ωφελειών.

Αποσβέσιμα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που:

- αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο του ενός έτους
- έχουν καθορισμένη ωφέλιμη ζωή
- χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για παραγωγή ή υπηρεσιών

Σκοπός της απόσβεσης δεν είναι:

- η διαγραφή του κόστους για φορολογικούς σκοπούς
- η μείωση στην αγοραία αξία του παγίου στοιχείου
- η δημιουργία των αναγκαίων πόρων για την αντικατάσταση του στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του

Η έναρξη απόσβεσης ενός ενσώματου παγίου στοιχείου ξεκινά όταν αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση²³, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και στην κατάσταση που απαιτείται για την λειτουργία του. Αν μια επιχείρηση αποκτήσει ένα πάγιο στοιχείο την 01-01-2015 αλλά η

²³ αντίθετα από το ΕΓΛΣ όπου η έναρξη των αποσβέσεων ξεκινά από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο τεθεί σε λειτουργία.

λειτουργία του παγίου ξεκινήσει την 01-09-2015, οι αποσβέσεις θα ξεκινήσουν να υπολογίζονται από την 01-01-2015, δεδομένου ότι την χρονική στιγμή αυτή θα μπορούσε να χρησιμοποιείται κανονικά. Συνεπώς, η χρονική στιγμή που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας που το πάγιο είναι διαθέσιμο και εκείνης που το πάγιο ξεκινά να λειτουργεί, δεν πρέπει να επηρεάζει στον υπολογισμό των αποσβέσεων. Αυτό βέβαια ισχύει για την περίπτωση που η επιχείρηση έχει επιλέξει ως μέθοδο απόσβεσης μια από τις ενδεδειγμένες μεθόδους εκτός της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων.

Επίσης πρέπει να αναφέρουμε ότι οι αποσβέσεις δεν σταματούν να υπολογίζονται κατά την περίοδο που το πάγιο μπορεί να τεθεί εκτός λειτουργίας. Αν όμως η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων, τότε αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μηδενική απόσβεση καθώς δεν υπάρχει παραγωγική διαδικασία γιατί το πάγιο βρίσκεται σε αδράνεια.

Το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι το αποσβεστέο ποσό θα πρέπει να κατανομηθεί κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου με συστηματικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι η επιλογή της μεθόδου κατανομής του αποσβεστέου ποσού θα πρέπει να γίνει έτσι ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να αντικατοπτρίζουν τη ροή των οικονομικών οφελών από τη χρήση του παγίου.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟΥ ΠΟΣΟΥ

Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο θα αποκομίζονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού

Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανομηθεί το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του κατά τρόπο συστηματικό. Η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο η οποία αντιπροσωπεύει κατά τον καλύτερο τρόπο την αναμενόμενη αποκόμιση των μελλοντικών οικονομικών οφελών από το στοιχείο.

Το ΔΛΠ 16 δεν επιβάλλει συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης. Αυτό που έχει μεγαλύτερη σημασία, είναι η μέθοδος που θα επιλεγεί να εφαρμόζεται με συνέπεια. Παρακάτω θα αναφέρουμε τις τρεις πιο συχνές μεθόδους απόσβεσης.

ΕΥΘΕΙΑ Ή ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρείται στα αποτελέσματα είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ο υπολογισμός του ποσού της απόσβεσης κάθε έτους γίνεται με βάση το τύπο:

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανα περίοδο χρήσης} = \frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική Αξία}}{\text{Ωφέλιμη Ζωή}}$$

ΜΕΘΟΔΟΣ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ

Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρείται στα αποτελέσματα μειώνεται κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό γίνεται διότι σε ορισμένα πάγια η χρήση κατά τα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα μεταγενέστερα. Ο υπολογισμός του ποσοστού της απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τον παρακάτω τύπο:

$$\text{Ποσοστό επι \%} = 1 - \left(\text{Ωφέλιμη Ζωή} \sqrt{\frac{\text{Υπολειμματική Αξία}}{\text{Κόστος}}} \right)$$

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή. Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

- οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας του παγίου στοιχείου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του
- η αποσβεστέα αξία πάνω στην οποία υπολογίζεται η αξία κτήσης ή η αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αξία αυτή περιλαμβάνει και τις δαπάνες μέχρι να τεθεί σε λειτουργία το πάγιο στοιχείο.

5.8 ΟΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω στοιχεία, τα οποία θα περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις:

- οι βάσεις αποτίμησης της λογιστικής αξίας των παγίων πριν από τις αποσβέσεις
- οι μέθοδοι απόσβεσης
- η ωφέλιμη ζωή των παγίων στοιχείων
- οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις έναρξης και λήξης χρήσεως
- η υπολειμματική αξία των παγίων

Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης, η οποία να εμφανίζει:

- τις προσθήκες και βελτιώσεις
- τις εκποιήσεις
- τις αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων
- τις αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές
- τις ζημίες λόγω υποτίμησης που περιλαμβάνονται στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης
- τις αποσβέσεις
- τις συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή αλλοδαπής δραστηριότητας σε εγχώριο νόμισμα
- τις δαπάνες των ενσώματων παγίων στοιχείων υπό κατασκευή
- τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά ενσώματων παγίων στοιχείων
- τη λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων εξόδων αποκαταστάσεως του χώρου των παγίων στοιχείων
- την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους των ενσώματων παγίων, τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση δανειακών υποχρεώσεων
- το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους για πάγια στοιχεία, η αξία των οποίων έχει μειωθεί ή χαθεί

Για τα ενσώματα πάγια στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής
- η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή
- εάν η αναπροσαρμογή έγινε με εκτίμηση της εύλογης αξίας από ανεξάρτητο εκτιμητή
- οι δείκτες που έχουν χρησιμοποιηθεί για να υπολογισθεί οποιοδήποτε κόστος αντικατάστασης
- η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων αν δεν είχε γίνει αναπροσαρμογή στην αξία τους και η αποτίμηση έγινε στο κόστος κτήσης
- το υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθεματικό Αναπροσαρμογής, η κίνηση αυτού μέσα στη χρήση και το ποσό που έχει μεταφερθεί στα Αποτελέσματα Χρήσης
- οποιοσδήποτε περιορισμός στη διάθεση του Αποθεματικού Αναπροσαρμογής στους μετόχους
- οι μέθοδοι και σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Θα είναι επίσης πολύ χρήσιμη η γνωστοποίηση των εξής πληροφοριών:

- η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων στοιχείων που βρίσκονται σε προσωρινή αδράνεια
- η προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων παγίων στοιχείων που βρίσκονται ακόμα σε χρήση
- η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται για εκποίηση
- η εύλογη αξία των παγίων στοιχείων τα οποία έχουν καταχωρηθεί στο κόστος κτήσης, όταν η εύλογη αξία είναι εντελώς διαφορετική από την λογιστική
- το ποσό των μακροχρόνιων δανείων τα οποία βασίζονται σε προσημειώσεις και υποθήκες παγίων στοιχείων
- τα μελλοντικά σχέδια απόσυρσης, εκποίησης, βελτίωσης και αναμόρφωσης παγίων στοιχείων

- η παραχώρηση της χρήσης παγίων στοιχείων σε θυγατρικές εταιρίες χωρίς εμφανές αντάλλαγμα

Περίληπτικά το πρότυπο υιοθετεί τους ακόλουθους κανόνες για την λογιστική των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> • Αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη • Το κόστος μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> • Στο κόστος κτήσης πλέον των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση του
ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> • Στο κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης • Στην εύλογη αξία μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και κάθε πιθανή ζημιά απομείωσης
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	<ul style="list-style-type: none"> • Κατανέμονται με τρόπο συστηματικό με βάση την ανάλωση των ωφελειών που προκύπτουν από τη χρήση του

5.9 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 16 (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ)

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) χωρίζουμε τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις, σε άυλα στοιχεία, σε επενδύσεις σε ακίνητα, σε διαρκή βιολογικά στοιχεία, σε πάγια που σχετίζονται με την έρευνα ορυκτών και σε πάγια που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες ή που προορίζονται για πώληση. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά τα ΔΛΠ είναι αρκετά λιγότερες από αυτές σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Συγκεκριμένα:

<u>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</u>	<u>Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο 	<ul style="list-style-type: none"> • Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο
<p>Εφαρμόζονται για όλα τα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία. Δεν υπάγονται στο παρόν Πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 40, και τα κατεχόμενα για πώληση πάγια.</p>	<p>Στους λογαριασμούς 10-14-15, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να διακρίνει σε: ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, κατεχόμενα προς πώληση πάγια, ακίνητα επένδυσης κ.α. διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης 	<ul style="list-style-type: none"> • Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης
<p>Περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none"> - την συμβολαιογραφική αξία - τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων - τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου 	<p>Περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none"> - όμοια με το ΔΛΠ - αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ. 16.14) - αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ. 16.18)
<ul style="list-style-type: none"> • Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων) 	<ul style="list-style-type: none"> • Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων)
<p>Περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none"> - τιμολογιακή αξία - τα ειδικά έξοδα κτήσης 	<p>Περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none"> - όμοια με το ΔΛΠ - όμοια με το ΔΛΠ
<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερες δαπάνες 	<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερες δαπάνες
<p>Προσαυξάνουν την αξία κτήσης μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου στοιχείου πέραν από την αρχική απόδοση του. (προσθήκες – βελτιώσεις).</p>	<p>Όμοια με τα ΔΛΠ</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερη αποτίμηση 	<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερη αποτίμηση
<ul style="list-style-type: none"> - Βασική μέθοδος: το κόστος κτήσης - Εναλλακτική μέθοδος: την εύλογη αξία τους 	<ul style="list-style-type: none"> - Όμοια με τα ΔΛΠ - Μόνο για τα ακίνητα προβλέπεται η ανά 4ετία αναπροσαρμογή της αξίας τους με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (ν. 2065/1992). Επιτρέπεται η αποτίμηση των ακινήτων στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η δε προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία.

<u>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</u>	<u>Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερη αποτίμηση 	<ul style="list-style-type: none"> • Μεταγενέστερη αποτίμηση
<p>Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν διανέμεται.</p>	<p>Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους.</p>
<p>Όταν η αξία ενός επανεκτιμώμενου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την λογιστική αξία απαιτείται νέα επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 έως 5 έτη.</p>	<p>Η αναπροσαρμογή της αξίας μόνο των ακινήτων γίνεται ανά 4ετία με βάση συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών. Με διάταξη του άρθρου 15 του ν.3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες που εφαρμόζουν ΔΛΠ να εφαρμόσουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.</p>
<p>Η διαφορά επανεκτίμηση πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου και συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεση του ή με την πώληση του, οπότε από το λογαριασμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» μεταφέρεται στα «αποτελέσματα εις νέο».</p>	<p>Η διαφορά αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση νέων μετοχών. Με διάταξη του άρθρου 15 του ν.3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες που εφαρμόζουν ΔΛΠ να εφαρμόσουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.</p>
<p>Τα ενσώματα πάγια στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική αξία τους μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό.</p>	<p>Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 43 του ν.2190/1920).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις 	<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις
<p>Η απόσβεση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο.</p>	<p>Διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές του ΠΔ299/2003, που δεν ανταποκρίνονται, κατά κανόνα, στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων.</p>
<p>Κάθε τμήμα στοιχείου ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά</p>	<p>Η ανάλυση των σύνθετων παγίων γίνεται με οδηγό τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων.</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις 	<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις
Όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν το ορισμό του «ενσώματου παγίου στοιχείου» ή όταν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία.	Τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλωσή τους.
<ul style="list-style-type: none"> • Καταστροφή ενσώματων παγίων 	<ul style="list-style-type: none"> • Καταστροφή ενσώματων παγίων
Οι απομειώσεις ή ζημίες ενσώματων παγίων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Η σχετική απαίτηση για αποζημίωση καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν εισπράττεται. Η αποκατάσταση της ζημίας αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.	Τα τρία γεγονότα που τα ΔΛΠ αντιμετωπίζουν χωριστά το καθένα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα αντιμετωπίζουν ως ένα ενιαίο γεγονός.
<ul style="list-style-type: none"> • Αντικατάσταση μερών ενσώματων παγίων στοιχείων 	<ul style="list-style-type: none"> • Αντικατάσταση μερών ενσώματων παγίων στοιχείων
Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει τη λογιστική αξία των στοιχείων εάν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης των ενσώματων παγίων στοιχείων. Η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται διαγράφεται.	Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης. Αναπόσβεστο κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται.
<ul style="list-style-type: none"> • Τακτική κύρια επιθεώρηση 	<ul style="list-style-type: none"> • Τακτική κύρια επιθεώρηση
Το κόστος επιθεώρησης προσαυξάνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.	Το κόστος της επιθεώρησης επιβαρύνει τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση, χαρακτηρίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

Όσον αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που αναφέρονται στο ΔΛΠ 16, για τη διαμόρφωση του κόστους τους, προστίθενται και όλα τα έξοδα απόκτησης τους. Με τα ΕΛΠ, τέτοιου είδους έξοδα, όπως έξοδα για την απόκτηση παγίων, μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης. Επίσης και οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου μπορούν να συμπεριληφθούν στο κόστος κτήσης ενός παγίου, που κατά τα ΕΛΠ βάρυναν τα έξοδα εγκατάστασης.

Κατά τα ΔΛΠ το ποσό των επιχορηγήσεων των ενσώματων Κατά το ΔΛΠ 16, στην αξία κτήσης προστίθενται και πιθανά κόστη αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις, οι οποίες μετά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης ενός λατομείου πρέπει να επαναφέρουν το χώρο στην αρχική του κατάσταση.

Επιπλέον, σχετικά με τα ανταλλακτικά, αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά σαν πάγια και υπόκεινται σε απόσβεση. Αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο του παγίου που έχει μια επιχείρηση.

Σχετικά με τις μεγάλες επισκευές, όπως για παράδειγμα επισκευές που χρειάζονται τα μεγάλα πλοία, το κόστος αυτών των επισκευών επιβαρύνει την αξία του παγίου και υπόκειται σε απόσβεση έως ότου γίνει η επόμενη επισκευή. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέτοιου είδους κόστος μερίζονταν σε κάθε χρήση μέσω των προβλέψεων ή των μεταβατικών λογαριασμών και δεν παγίων μπορεί να μειώσει την αξία κτήσης των παγίων και αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι αποσβέσεις του παγίου να είναι μικρότερες, ενώ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), τα ενσώματα πάγια παρακολουθούνται λογιστικά στην αξία κτήσης τους και σε αξίες αναπροσαρμογής όταν αυτές προβλέπονται από ειδική νομοθετική ρύθμιση. Με βάση το ΔΛΠ 16, τα ενσώματα πάγια μπορούν να παρακολουθούνται στο κόστος ή σε αξίες αναπροσαρμογής αυτών. Σε περίπτωση παρακολούθησης τους σε αξίες αναπροσαρμογής, αυτά αποτιμούνται κατά τακτά χρονικά διαστήματα σε εύλογες αξίες. Όσον αφορά τις υπεραξίες που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή, αυτές μεταφέρονται στην καθαρή θέση, σε λογαριασμό αποθεματικού. Σε περίπτωση ζημίας από αναπροσαρμογή, αυτή συμψηφίζεται με το αποθεματικό που υπάρχει και αν δεν υπάρχει αποθεματικό, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης μειώνοντάς τα.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η απόσβεση των παγίων γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους μετά τον υπολογισμό της επίδρασης από πιθανή υπολειμματική αξία. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων καθορίζεται από την διοίκησης της επιχείρησης. Στην πορεία υπάρχει η δυνατότητα να μεταβάλλεται η διάρκεια απόσβεσης των παγίων ή και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζει η επιχείρηση.

Όσα πάγια επρόκειτο να πωληθούν, τη στιγμή που αποφασίζεται η πώλησής τους, αυτά διαγράφονται από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και παρακολουθούνται μέσω ειδικών λογαριασμών έως ότου πωληθούν. Όταν μεταφέρονται στους ειδικούς λογαριασμούς, εάν

προβλέπονται απώλειες κατά τη ρευστοποίηση τους, τότε τα πάγια αυτά υποτιμούνται και διακόπτεται η απόσβεση τους.

Τέλος θα πρέπει να αναφέρουμε ότι κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι υποχρεωτικό να εμφανίζεται ξεχωριστά η αξία κτήσης, η αποσβεσμένη αξία και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Φτάνει απλά να εμφανίζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο, η ανάλυση του οποίου γίνεται στις Σημειώσεις. Επίσης μπορούμε να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τα ενσώματα πάγια.

Με την εφαρμογή του ΔΛΠ 16 επέρχεται μια αλλαγή στα ποσά των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης αρκετών επιχειρήσεων εξαιτίας της εισαγωγής της έννοιας της εύλογης αξίας. Δηλαδή, τα πάγια μπορούν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία και κατά συνέπεια εμφανίζεται και μια υπεραξία των παγίων. Αντίθετα, με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) τα πάγια εμφανίζονται στο ιστορικό κόστος μαζί με τις ενδεχόμενες αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον νόμο. Τις περισσότερες φορές το κόστος τους θα ήταν αρκετά μικρότερο από την τρέχουσα αξία τους. Επιπλέον, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπεται μεγαλύτερο διάστημα απόσβεσης των παγίων γεγονός που οδηγεί σε καλύτερα αποτελέσματα μετά τις αποσβέσεις, αλλά θα δώσει χειρότερα αποτελέσματα όταν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θα είχε αποσβεστεί τελείως, γιατί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η απόσβεση θα συνεχίζεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ERP ΓΙΑ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Για την καλύτερη κατανόηση των όσων θεωρητικά αναφέρθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια θα παραθέσουμε στην συνέχεια ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα χρησιμοποιώντας ένα σύστημα ERP. Συγκεκριμένα θα προχωρήσουμε σε καταχώρηση παγίων έπειτα από μια αγορά, θα παρακολουθήσουμε βήμα-βήμα τη καταχώρηση τους, την απόσβεση τους στο τέλος του έτους καθώς και την δυνατότητα ενός ERP για ταυτόχρονη παρακολούθηση των παγίων τόσο σε ΕΛΠ όσο και σε ΔΛΠ.

6.2 ΤΟ ΚΥΚΛΩΝΜΑ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΛΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΕΙ ΜΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ERP

- Διασυνδέει και ολοκληρώνει τις λειτουργίες της Εμπορικής και της Οικονομικής Διαχείρισης σε ένα ενιαίο και ισχυρό πληροφοριακό σύστημα με προηγμένες δυνατότητες στατιστικής πληροφόρησης.
- Προσθέτει αξία στις επιχειρησιακές λειτουργίες με τον προγραμματισμό της δυναμικότητας βάση της διαθεσιμότητας των πόρων.
- Μειώνει δραστικά το κόστος και το χρόνο εξυπηρέτησης των πελατών με την αυτοματοποίηση των διαδικασιών.
- Βελτιώνει την ποιότητα των αποφάσεων με τη μετατροπή των στατικών λογιστικών δεδομένων σε δυναμικές εκφράσεις της εικόνας της επιχείρησης.

Τα σύγχρονα ERP έχουν προσαρμοστεί και παραμετροποιηθεί κατάλληλα ώστε να είναι εφικτή η παρακολούθηση των βασικών λειτουργιών μια επιχείρησης. Ειδικότερα έχουν γίνει οι παρακάτω προσθήκες για κάλυψη των αναγκών τους:

- Διαχείριση Πελατών-Προμηθευτών-Λοιπών Λογαριασμών

- Διαχείριση Αποθήκης
- Παραγγελιοληψία-Πωλήσεις
- Παραγγελιοδοσία-Αγορές
- Χρηματοοικονομική Διαχείριση (Εισπράξεις-Πληρωμές-Αξιόγραφα)
- Εικόνα Επιχείρησης

6.3. ΔΕΔΟΜΕΝΑ & ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ - ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Παρακάτω θα παρακολουθήσουμε ένα παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης εξόδων κτήσης ακινήτων με ΔΛΠ και ΕΛΠ. Η συναλλαγή περιλαμβάνει αγορά ακινήτου συνολικής αξίας 400.000,00€. Πιο συγκεκριμένα, στο συμβόλαιο αναγράφεται ότι η αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 100.000,00€ και η αξία του κτιρίου 300.000,00€. Η επιχείρηση πλήρωσε επιπλέον συμβολαιογραφικά έξοδα ύψους 10.000,00€.

Στον πίνακα 1 που ακολουθεί παρακάτω, μπορούμε να παρατηρήσουμε την καταχώρηση των εξόδων που προβαίνει η επιχείρηση για την απόκτηση των παγίων με βάση τα ΕΛΠ.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
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

Πίνακας 1

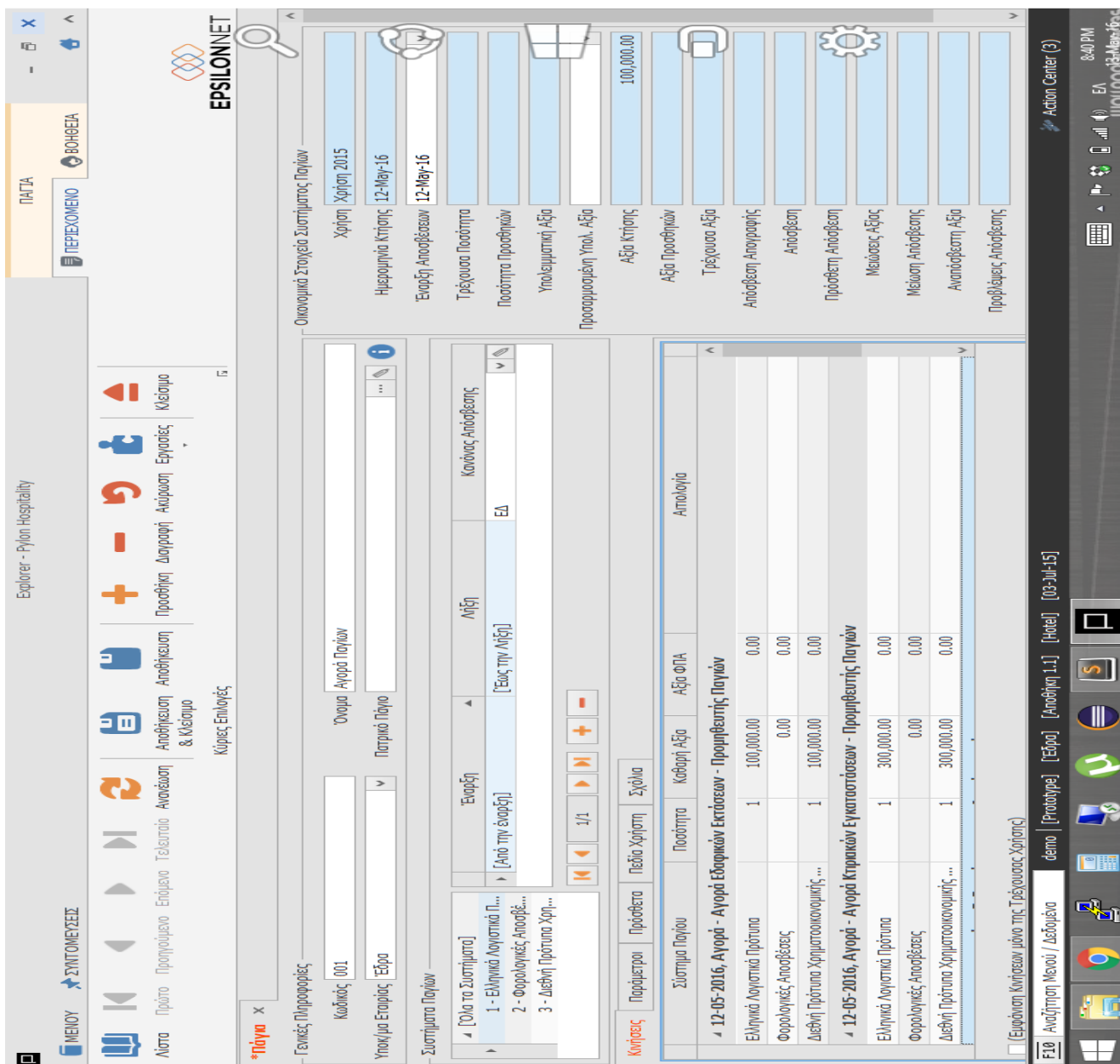
Παρατηρούμε ότι τα συμβολαιογραφικά έξοδα καταχωρούνται ως ξεχωριστά έξοδα στο λογαριασμό 16.14, Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων και εδώ έγκειτο η βασική διαφορά από τα ΔΛΠ όπως θα παρατηρήσουμε στο παρακάτω πίνακα.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
10.00	Οικόπεδα	102.500,00	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων	307.500,00	
38.00	Διαθέσιμα		410.000,00

Πίνακας 2

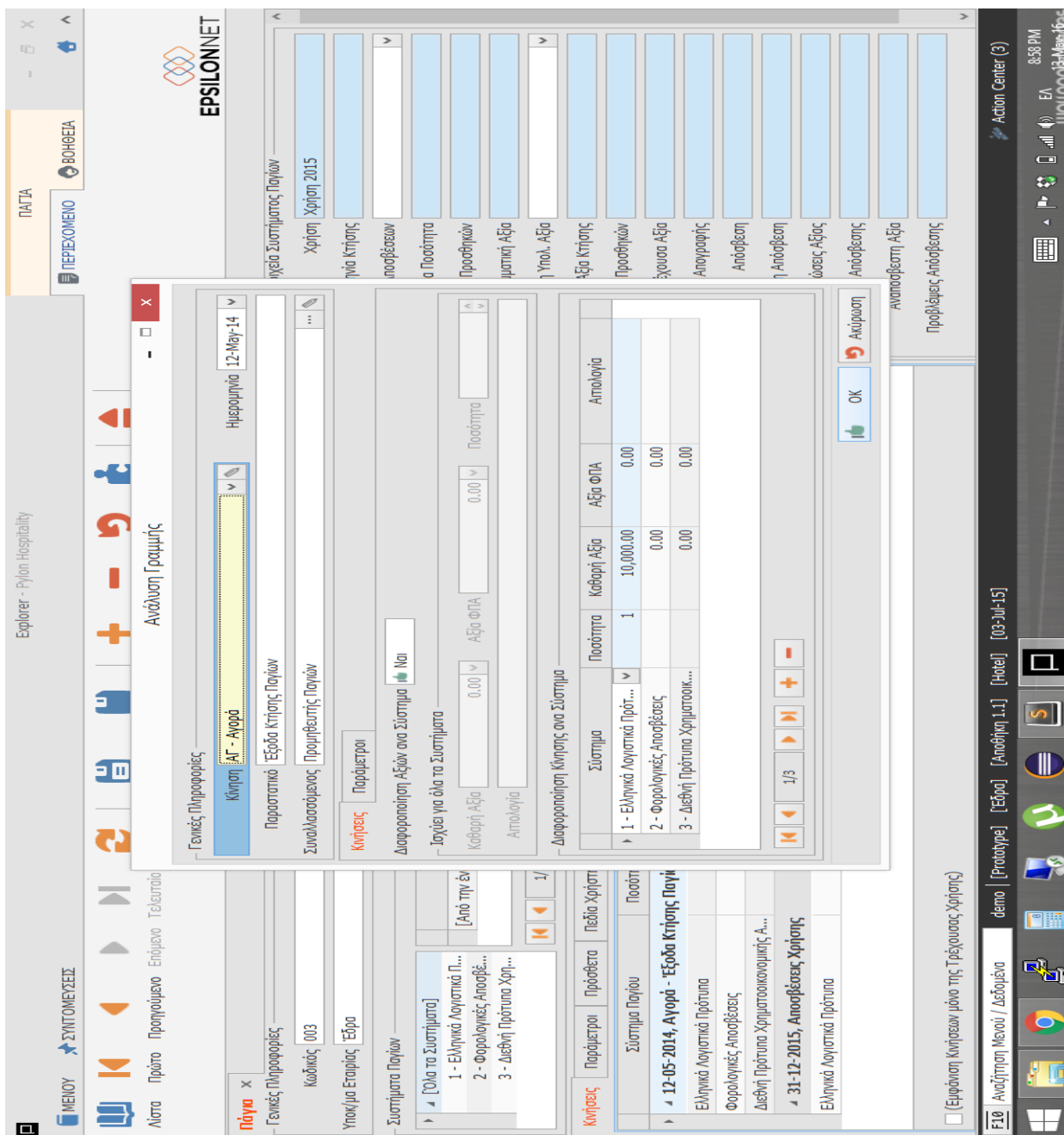
Όπως βλέπουμε, με βάση τα ΔΛΠ η καταχώρηση της αγοράς των παγίων έχει σημαντικές διαφορές από τα ΕΛΠ καθώς όπως παρατηρούμε και στον πίνακα 2 τα συμβολαιογραφικά έξοδα δεν θα καταχωρηθούν ως διαφορετική έγγραφή σε ξεχωριστό λογαριασμό, αλλά θα προστεθούν ποσοστιαία στο κόστος κτήσης των παγίων, δηλαδή στο παράδειγμα μας το ποσό των 10.000,00€ θα μοιραστεί στην αξία κτήσης του οικοπέδου και των κτιρίων ανεβάζοντας έτσι την συνολική τους αξία.

Ας δούμε την παραπάνω εγγραφή μέσα από ένα ERP σύστημα. Για το παράδειγμα μας θα χρησιμοποιήσουμε το ERP σύστημα PYLON της εταιρείας EPSILON NET.



ΕΙΚΟΝΑ 1.1 Καταχώρηση των παγίων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Στην παραπάνω εικόνα μπορούμε να δούμε την καταχώρηση των παγίων στοιχείων που αγοράζει η εταιρεία. Μπορούμε να διακρίνουμε την καταχώρηση του κάθε παγίου ξεχωριστά. 100.000,00€ για την αγορά του οικοπέδου και 300.000,00€ για την αγορά του ακινήτου. Στην εικόνα 1.2 μπορούμε να δούμε την καταχώρηση των συμβολαιογραφικών εξόδων.



ΕΙΚΟΝΑ 1.2 Καταχώρηση συμβολαιογραφικών εξόδων

Με αυτό τον τρόπο ολοκληρώνονται οι εγγραφές κτήσης με βάση τα ΕΛΠ. Στη συνέχεια θα προχωρήσουμε στην παρουσίαση των αποσβέσεων στο τέλος χρήσης.

Εξορα - Pylon Hospitality

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

ΒΟΗΘΕΙΑ

ΜΕΝΟΥ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ

Κινήσεις Αποθήκη Χρημ./μικτά Συναλ./μενοι Διαχείριση CRM Λογιστική Πάγια Έντυπα Παραγωγή Ξενοδοχείο Οργάνωση

Βασικό Μενού

ΕPSILONNET

Υπολογισμός Αποσβέσεω... x

Οδηγός Υπολογισμού Αποσβέσεων

Προεπισκόπηση Αποτελεσμάτων

Στο βήμα αυτό εμφανίζονται τα Αποτελέσματα Υπολογισμού σύμφωνα με τις παραμέτρους που ορίστηκαν. Μπορείτε να μεταβάλλεται τις αξίες που υπολογίστηκαν ενώ επιλέγοντας "Ανανέωση Προεπισκόπησης" θα επανυπολογιστούν τα δεδομένα. Επιλέξτε "Επόμενο" για την έναρξη της διαδικασίας Καταχώρησης Κινήσεων στα αντίστοιχα Πάγια.

Ανανέωση

Κωδικός	Όνομα	Κανόνας Απόσβεσης - Όνομα	% Τακτικής	Περίοδοι Υπολογισμού	Ποσότητα	Τρέγουσα Αξία	Αναπόσβεστη Αξία	Τακτική Απόσβεση	Τακτ.Αποσβ...	Τακτ.Αποσβ. Χρήσης
001	Κτηριακές Εγκαταστάσεις	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	1	300,000.00	300,000.00	15,000.00	0.00	0.00
002	Εδαφικές Εκτάσεις	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	0	100,000.00	100,000.00	5,000.00	0.00	0.00
003	Έξοδα Κτήσης	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	1	10,000.00	10,000.00	500.00	0.00	0.00

Next > Cancel

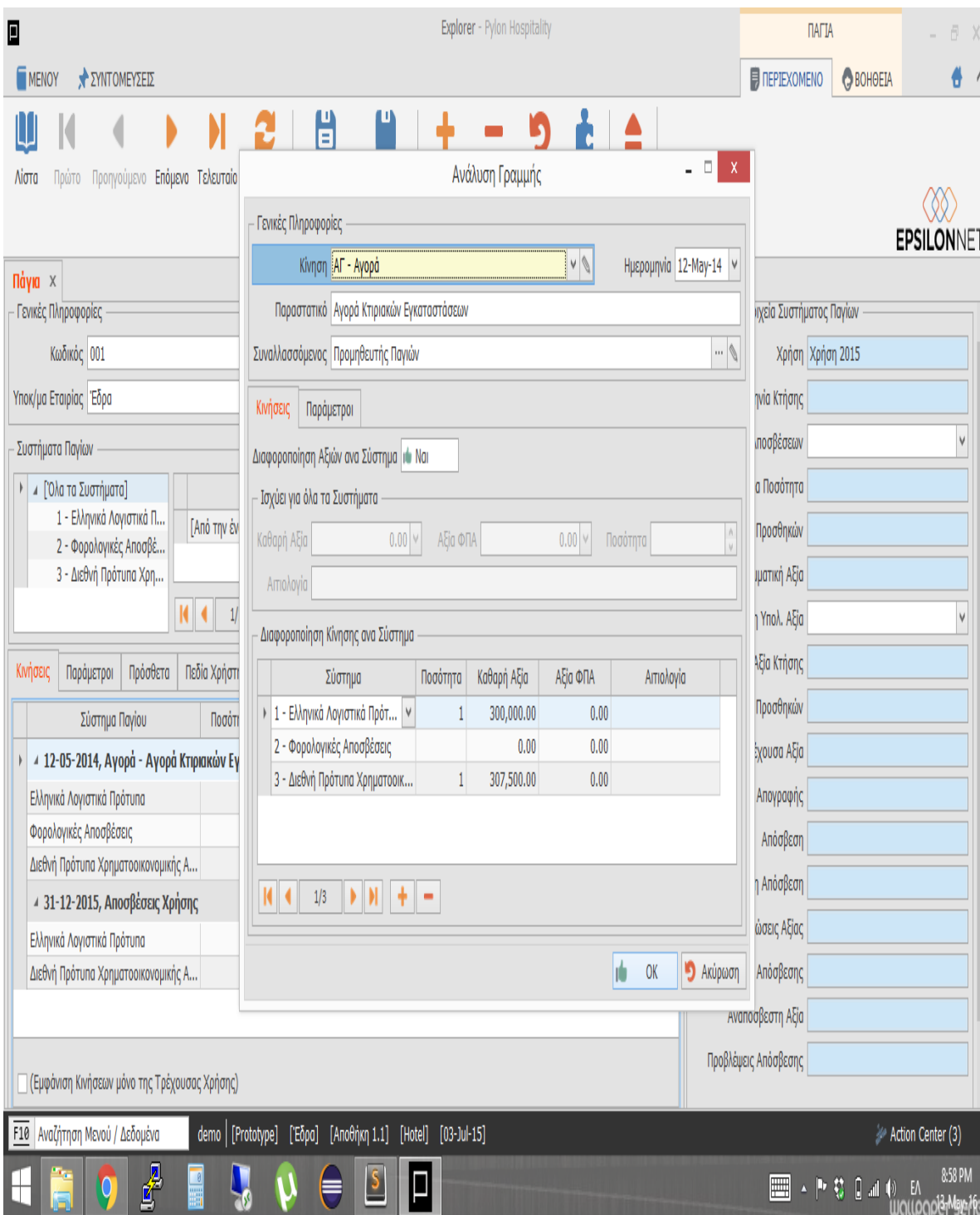
F10 Αναζήτηση Μενού / Δεδομένα demo [Prototype] [Έξοδα] [Αποθήκη 1.1] [Hotel] [03-Jul-15] Action Center (3)

8:53 PM 13 Μαΐ 2016

ΕΙΚΟΝΑ 1.3 Αποσβέσεις χρήσης με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Στην παραπάνω εικόνα μπορούμε να δούμε τις αποσβέσεις χρήσης με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Διακρίνονται ξεχωριστά οι δαπάνες κτήσης εδαφικών εκτάσεων και κτιρίων καθώς και τα συμβολαιογραφικά έξοδα που επιβάρυναν την απόκτηση τους.

Στην εικόνες 1.4 και 1.5 που ακολουθούν, θα δούμε την καταχώρηση των ίδιων παγίων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.



ΕΙΚΟΝΑ 1.4 Καταχώρηση της αγοράς των κτιριακών εγκαταστάσεων

Παρατηρούμε ότι τώρα οι εγγραφές τόσο των οικοπέδων όσο και των κτιρίων είναι διαφορετικές καθώς όπως αναφέραμε και πρωτύτερα, περιλαμβάνουν και τα συμβολαιογραφικά έξοδα τα οποία με βάση τα ΔΛΠ επιβαρύνουν την αξία κτήσης τους.

The screenshot shows the 'Ανάλυση Γραμμής' (Line Analysis) window in the Pylon Hospitality software. The window is titled 'Ανάλυση Γραμμής' and contains the following sections:

- Γενικές Πληροφορίες:**
 - Κίνηση: ΑΓ - Αγορά
 - Ημερομηνία: 12-May-14
 - Παραστατικό: Αγορά Εδαφικών Εκτάσεων
 - Συναλλασσόμενος: Προμηθευτής Παγίων
- Κινήσεις / Παράμετροι:**
 - Διαφοροποίηση Αξιών ανα Σύστημα: Ναι
 - Ισχύει για όλα τα Συστήματα:
 - Καθαρή Αξία: 0.00, Αξία ΦΠΑ: 0.00, Ποσότητα: [dropdown]
 - Απολογία: [dropdown]
- Διαφοροποίηση Κίνησης ανα Σύστημα:**

Σύστημα	Ποσότητα	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Απολογία
1 - Ελληνικά Λογιστικά Πρότ...		100,000.00	0.00	
2 - Φορολογικές Αποσβέσεις		0.00	0.00	
3 - Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικ...		102,500.00	0.00	

The background interface shows a sidebar with 'Πάγια' (Fixed Assets) and a list of systems. The bottom of the screen shows the Windows taskbar with the time 8:58 PM and date 12-May-16.

ΕΙΚΟΝΑ 1.5 Καταχώρηση της αγοράς των εδαφικών εκτάσεων

Οι αποσβέσεις στο τέλος της χρήσης με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα παρουσιάσει τα εξής αποτελέσματα:

Υπολογισμός Αποσβέσεων

Βασικό Μενού

ΕΠΣΙΛΟΝΝΕΤ

Υπολογισμός Αποσβέσεων

Προεπισκόπηση Αποτελεσμάτων

Στο βήμα αυτό εμφανίζονται τα Αποτελέσματα Υπολογισμού σύμφωνα με τις παραμέτρους που ορίστηκαν. Μπορείτε να μεταβάλλεται τις αξίες που υπολογίστηκαν ενώ επιλέγοντας "Ανανέωση Προεπισκόπησης" θα επανυπολογιστούν τα δεδομένα. Επιλέξτε "Επόμενο" για την έναρξη της διαδικασίας Καταχώρησης Κινήσεων στα αντίστοιχα Πάγια.

Κωδικός	Όνομα	Κανόνας Απόσβεσης - Όνομα	% Τακτικής	Περίοδοι Υπολογισμού	Ποσότητα	Τρέχουσα Αξία	Αναπόσβεστη Αξία	Τακτική Απόσβεση	Τακτ.Αποσβ...	Τακτ.Αποσβ. Χρήσης
001	Κτηριακές Εγκαταστάσεις	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	1	307,500.00	307,500.00	15,375.00	0.00	0.00
002	Εδαφικές Εκτάσεις	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	0	102,500.00	102,500.00	5,125.00	0.00	0.00
003	Έξοδα Κτήσης	Εδαφικές Εκτάσεις	5.00	12 / 12	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Next > Cancel

ΕΙΚΟΝΑ 1.6 Αποσβέσεις χρήσης με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Παρατηρούμε ότι στο τέλος χρήσης οι αποσβέσεις θα παρουσιάσουν διαφορετικό αποτέλεσμα σε σύγκριση με τα ΕΛΠ και αυτό γιατί με βάση τα ΔΛΠ δεν καταχωρούμαι τα συμβολαιογραφικά έξοδα ξεχωριστά, αλλά το κόστος τους θα επιμεριστεί ποσοστιαία στην αξία κτήσης των παγίων.

Στις παραπάνω εικόνες μπορούμε να διακρίνουμε τις διαφορές που υπάρχουν στην προβολή των αποσβέσεων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα σύγχρονα ERP συστήματα πλέον προσφέρουν πολλές ευκολίες στην καταχώρηση

και παρακολούθηση των παγίων στοιχείων στους επιτηδευματίες που θέλουν να παρακολουθούν τα στοιχεία της εταιρείας και με τους δύο τρόπους. Μη ξεχνάμε άλλωστε, όπως αναφέραμε και σε προηγούμενο κεφάλαιο, πως σύμφωνα με τον νόμο Ν.2992/20-3-2002 η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα συστήματα ERP επιφέρουν σημαντικά οφέλη για την επιχείρηση . Η εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας από το 2005 στις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ, όπως ήταν λογικό επέφερε σημαντικές αλλαγές στο τρόπο καταχώρησης και κατ' επέκταση στον τρόπο απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η αλλαγή αυτή στον κλάδο της λογιστικής είναι ίσως η σημαντικότερη των τελευταίων ετών, καθώς οι Ελληνικές εταιρείες καλούνται να εναρμονιστούν πλέον με την Ευρωπαϊκή νομοθεσία.

Μελλοντικά τα ΔΛΠ ενδέχεται να υιοθετηθούν από όλες τις επιχειρήσεις της Ελλάδας, ανεξάρτητα αν είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ η όχι., όπως και από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Όλα αυτά είναι προκλήσεις που θα κληθούν ή αντιμετωπίζουν ήδη οι επιχειρήσεις. Ένα από τα εργαλεία που έχουν για να τις αντιμετωπίσουν είναι τα Συστήματα Διαχείρισης Επιχειρησιακών Πόρων (ERP) που σε μεγάλο βαθμό μπορούν να διευκολύνουν το έργο τους.

Τα συστήματα ERP επιφέρουν σημαντικά οφέλη για την επιχείρηση που τα εγκαθιστά λόγω των πλεονεκτημάτων τους. Τα οφέλη αυτά δεν είναι μόνο άμεσα, δηλαδή οικονομικά, αλλά και έμμεσα (ανταγωνιστικότητα, οργάνωση, μείωση κόστους παραγωγής και λειτουργίας, αύξηση ποιότητας, λειτουργικές δυνατότητες κ.α.). Από την άλλη πλευρά, τα συστήματα ERP επιφυλάσσουν σημαντικά κόστη για την επιχείρηση, τόσο αρχικά κατά την αγορά και εγκατάσταση τους, όσο και συνεχή για την συντήρησή τους, γεγονός που καθιστά απαγορευτική την εγκατάστασή τους από κάποιες επιχειρήσεις κατά κύριο λόγο μικρομεσαίες. Τα οφέλη όμως για τις επιχειρήσεις που τα χρησιμοποιούν μακροπρόθεσμα, υπερκερνούν το κόστος τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Minahan, T. (1998), *Enterprise resource planning*. Purchasing, July 16 1998
- Loizos C. (1998), *ERP: is it the ultimate software solution?* Industry Week 7 (1998)33.
- Laughlin S. (1999) *An ERP game plan*. Journal of Business Strategy Vol. 20 Iss:1 pp. 32-37
- Slater D. (1999), *An ERP package for you and you and even you..* CIO Magazine
- Ellen F. Monk & Bret J. Wagner (2006), *Concepts in Enterprise Resource Planning*, Course Technology
- Camfferman K., & S.A. Zeff (2001), *ERP: The Primary Solution Provider for Industrial Companies*, Journal of Industrial Technology Vol.17 Num. 3
- *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000* Oxford, U.K.: Oxford University Press, 2007.
- *Multinational Companies, Special Report*. Business Week
- Robert J. Kirsch & Robert Day (2001), *Lobbying and the International Accounting Standards Committee*
- Rebecca Cellucci (2012), *The International Accounting Standards Board*
- Stephen A. Zeff (2012), *The Evolution of the IASC into the IASB and the Challenges it Faces*, The Accounting Review Vol. 87, No 3, pp. 807-837 / American Accounting Association
- Jimmy C. Huang, Sue Newell, Brad Poulson & Shan L. Pan (2000), *Enterprise Resource Planning Systems Implementation: A Knowledge-Focused Perspective*, Warwick Business School Research Papers
- Yahaya Yusuf, A. Gunasekaran, Mark S. Abthorpe (2004), *Enterprise Information Systems Project Implementation: A case study of ERP in Rolls-Royce*, International Journal of Production Economics Vol. 87

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Σημειώσεις του μαθήματος *Πληροφοριακά συστήματα Διοίκησης Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας*, Τμήμα Τηλεπληροφορικής & Διοίκησης ΤΕΙ Ηπείρου, Άρτα 2004
- Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, Άρθρο από την εφημερίδα το *ΒΗΜΑ*, 06 Ιανουαρίου 2009
- Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Άρθρο από την εφημερίδα *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, 22 Απριλίου 2006

- Εφαρμογή των ΔΛΠ στο σύνολο των ανωνύμων εταιρειών, Άρθρο από την εφημερίδα *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, 17 Ιουνίου 2006
- Αναστάσιος Δ. Τσαμής, «*Η Εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πλαίσια του Τραπεζικού Συστήματος*», Ένωση Ελληνικών Τραπεζών
- Φίλος Ιωάννης, Απρίλιος 2001 «*Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία*», Περιοδικό *Λογιστής*, τεύχος 553
- Φίλος Ιωάννης, Ιούνιος 2002, «*Ανάλυση (των ΔΛΠ) Οικονομικών Καταστάσεων*», Περιοδικό *Λογιστής*, τεύχος 567
- Grant Thornton, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS) Αναλυτική Παρουσίαση, Αθήνα 2003
- Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2002R1606
- Φ.Ε.Κ. 38/10 Φεβρουαρίου 2004, Κεφ. Β' «*Εφαρμογή των ΔΛΠ και άλλες διατάξεις*» Αρθ. 14
- Ντζανάτος Δημήτριος (2008), «*Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά*», Εκδόσεις Καστανιώτη
- Βεργίνης Δ., Κοντούλη Ε., Λαλάς Χ., Λαοπόδης Β., Μανουσαρίδης Ζ., Μπακογιάννης Σ., (2000) «*Πληροφοριακά Συστήματα*», Εκδόσεις Λιβάνη

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- www.e-forologia.gr
- www.taxheaven.gr
- www.soe.gr
- www.fasb.org/
- www.ifrs.org/
- www.iasplus.com/
- www.iosco.org
- www.ifac.org
- www.eur-lex.europa.eu
- www.et.gr
- www.wikiversity.org
- www.wikipedia.org
- www.naftemporiki.gr
- www.tovima.gr
- www.kathimerini.gr

