

Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών *Διοίκηση, Τεχνολογία
και Ποιότητα*

Μεταπτυχιακή Διατριβή



Οι ανάγκες διαχείρισης επιχειρησιακών διαδικασιών που προκύπτουν από την εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων: Η περίπτωση της Vodafone Ελλάδος

Αρετή Καράμπελα

Επιβλέπων Καθηγητής
Γιάννης Τσουλφάς

Δεκέμβριος 2018

Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης

**Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών Διοίκηση, Τεχνολογία
και Ποιότητα**

Μεταπτυχιακή Διατριβή

**Οι ανάγκες διαχείρισης επιχειρησιακών διαδικασιών που
προκύπτουν από την εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών
Προτύπων: Η περίπτωση της Vodafone Ελλάδος**

Αρετή Καράμπελα

**Επιβλέπων Καθηγητής
Γιάννης Τσουλάς**

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή υποβλήθηκε προς μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων για απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στη Διοίκηση, Τεχνολογία και Ποιότητα από τη Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης του Ανοικτού Πανεπιστημίου Κύπρου.

Δεκέμβριος 2018

Περίληψη

Η ορθή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μια επιχείρηση προϋποθέτει την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού και ευέλικτου πλάνου δράσης που θα λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες, τη νομοθεσία και την κουλτούρα της χώρας δραστηριοποίησης της επιχείρησης και θα έχει ως στόχο την ομαλή μετάβαση στα νέα πρότυπα.

Κύριοι στόχοι της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής είναι, αφενός μεν, να μελετηθεί ο τρόπος και ο βαθμός που επηρεάζει τις επιχειρησιακές διαδικασίες η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αφετέρου, να παραθέσει τα οφέλη που αναμένει να έχει από την εφαρμογή αυτή μια επιχείρηση και συγκεκριμένα η Vodafone Ελλάδος.

Η έρευνα έχει διεξαχθεί με τη χρήση της βιβλιογραφικής επισκόπησης, ενώ παράλληλα αξιοποιήθηκαν και προβάλλονται πρωτογενή και δευτερογενή δεδομένα για τη μελέτη της περίπτωσης της Vodafone Ελλάδος. Τα αποτελέσματα καταδεικνύουν ότι χρειάζεται χρόνος, κόστος και αποτελεσματικό πλάνο διαχείρισης, με έντονη συμβολή εξωτερικών συμβούλων, για να μπορέσουν να ενσωματώσουν οι επιχειρήσεις αποδοτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις λειτουργίες τους και να μεταβούν από την εφαρμογή των εγχώριων λογιστικών προτύπων στην εφαρμογή των διεθνών.

Summary

The development of an effective and flexible action plan, that takes into account the specificities, legislation and culture of the firm's country of operation and will aim at a smooth transition to new standards, is a mandatory requirement for proper implementation of International Accounting Standards by an enterprise.

The main objectives of this postgraduate dissertation are to study the way and the extent to which business processes are affected by the application of International Accounting Standards and to quote the benefits that an enterprise expects to have from this application and specifically for Vodafone Greece. The research has been carried out using the bibliographic survey, while at the same time, primary and secondary data were exploited and presented for the case study of Vodafone Greece.

The results demonstrate that requires time, cost and a strong management plan with a strong external consultant contribution for companies to integrate efficiently International Accounting Standards into their operations and move from the application of domestic accounting standards to the international standards application.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους φίλους μου που με στήριζαν κατά τη διεκπεραίωση της διατριβής και κυρίως τη μητέρα μου που μου έδωσε τη δύναμη να προσπαθώ συνέχεια. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Γιάννη Τσουλφά για την καθοδήγηση και τις συμβουλές του κατά τη διάρκεια εκπόνησης της διατριβής.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου από τη Vodafone Ελλάδος για την υποστήριξη τους και το χρόνο που αφιέρωσαν σε αρκετές συναντήσεις μαζί μου για να μου δώσουν πληροφορίες σχετικές με το αντικείμενο της εργασίας.

Περιεχόμενα

1. Εισαγωγή.....	1
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	4
2.1 Εισαγωγή.....	4
2.2 Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	4
2.3 Ιστορική Αναδρομή.....	5
2.4 Γενικές Αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	7
2.5 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	8
2.5.1 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	9
2.5.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων.....	9
2.5.3 Επιτροπή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης προτύπων.....	10
2.6 Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	10
2.7 Περιεχόμενο και σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	12
2.8 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	16
3. Η διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών.....	20
3.1 Εισαγωγή.....	20
3.2 Ορισμός επιχειρησιακής διαδικασίας.....	21
3.3 Οι επιχειρησιακές διαδικασίες μιας επιχείρησης.....	21
3.4 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρησιακές διαδικασίες επιχείρησης.....	23
3.5 Οι ανάγκες που δημιουργούνται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	27
3.6 Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	31
3.7 Χρήση των διοικητικών εργαλείων με σκοπό τη βελτίωση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	33
3.7.1 Ο ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών.....	33
3.7.2 Η συγκριτική αξιολόγηση.....	34
3.7.3 Έλεγχοι ποιότητας δεδομένων.....	35
3.7.4 Εξισορροπημένη αξιολόγηση.....	35
3.7.5 Σχεδιασμός και προϋπολογισμός.....	35
3.7.6 Βασικοί δείκτες απόδοσης.....	36
3.7.7 Εξωτερίκευση διαδικασιών.....	36
3.7.8 Διοίκηση Ολικής Ποιότητας.....	36

4. Μελέτη περίπτωσης Vodafone Ελλάδας	38
4.1 Εισαγωγή.....	38
4.2 Η εταιρεία Vodafone Ελλάδας	39
4.3 Οι οικονομικές καταστάσεις της Vodafone Ελλάδας σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	40
4.4 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15.....	41
4.5 Η εφαρμογή του ΔΛΠ 15 στη Vodafone Ελλάδας	43
4.5.1 Η διαδικασία μετάβασης στο ΔΛΠ 15 που έχει εφαρμόσει η Vodafone Ελλάδας.....	44
4.5.2 Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 στις επιχειρησιακές διαδικασίες της Vodafone Ελλάδας	47
5. Συμπεράσματα	54
Βιβλιογραφία.....	57

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

Η ανάγκη για τη δημιουργία κοινών λογιστικών κανόνων οδήγησε τις επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα νέα λογιστικά πρότυπα στις επιχειρησιακές διαδικασίες τους. Με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών κανόνων επηρεάστηκε εκ των πραγμάτων η οργάνωση και η λειτουργία των επιχειρήσεων.

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή ασχολείται με τη μελέτη των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ - (International Accounting Standards)) και τις ανάγκες που προέκυψαν στη διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών των επιχειρήσεων από την εφαρμογή τους. Θα αναδειχθούν τα προσδοκώμενα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ, θα περιγραφεί η διαδικασία μετάβασης που ακολούθησε η Vodafone Ελλάδος για την εφαρμογή τους και πώς επηρεάστηκαν οι επιχειρησιακές διαδικασίες της από την εφαρμογή αυτή. Τα βασικά ερωτήματα που πρόκειται να απαντηθούν στη μεταπτυχιακή διατριβή είναι τα παρακάτω:

- Τι είναι τα ΔΛΠ και πώς επηρεάζει η εφαρμογή τους τις επιχειρησιακές διαδικασίες μιας επιχείρησης;
- Ποιες είναι οι ανάγκες που δημιουργήθηκαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ;
- Ποια είναι τα διοικητικά εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη βελτίωση της εφαρμογής των ΔΛΠ;
- Πώς επηρεάστηκαν οι επιχειρησιακές διαδικασίες της Vodafone Ελλάδας από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ποια είναι τα οφέλη από την εφαρμογή στις επιχειρησιακές διαδικασίες;

Το βασικότερο συμπέρασμα της μεταπτυχιακής διατριβής είναι ότι οι επιχειρήσεις παρόλο που χρειάστηκαν χρόνο, κόστος και αποτελεσματικό πλάνο διαχείρισης, με τη συμμετοχή εξωτερικών συμβούλων, είχαν όφελος από την εφαρμογή των ΔΛΠ καθώς ενισχύθηκε η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, βελτιώθηκε η εταιρική διαφάνεια και υπήρχε καλύτερη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επενδυτών και των δανειστών.

Οι περιορισμοί της μεταπτυχιακής διατριβής συνίσταται σε δύο παράγοντες. Αρχικά, η περιορισμένη ύπαρξη πληροφοριών στη διεθνή βιβλιογραφία, καθώς μέχρι σήμερα δεν έχει ερευνηθεί εκτενώς πώς επηρεάζονται οι επιχειρησιακές διαδικασίες. Επισημαίνεται ότι η διεθνής βιβλιογραφία εστιάζει περισσότερο στις οικονομικές επιπτώσεις. Επιπλέον, θα πρέπει να αναφερθεί για τη μελέτη περίπτωσης της Vodafone Ελλάδας το λογιστικό πρότυπο που υιοθετήθηκε αφορά την αναγνώριση εσόδου της επιχείρησης. Η διαδικασία μετάβασης στο νέο λογιστικό πρότυπο ολοκληρώθηκε πρόσφατα με αποτέλεσμα για την έρευνα να έχουν συγκεντρωθεί δεδομένα για τη διαδικασία μετάβασης και να μην μπορούν να προκύψουν επαρκή συμπεράσματα για τα οφέλη της εφαρμογής. Μια καλύτερη εικόνα για τη Vodafone Ελλάδας θα μπορεί να προκύψει από τον Απρίλιο 2019 και μετά, όταν η εταιρεία πλέον θα εφαρμόζει το νέο λογιστικό πρότυπο στις οικονομικές της καταστάσεις.

Οι βασικές μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν είναι η βιβλιογραφική επισκόπηση και η αξιοποίηση πρωτογενών και δευτερογενών δεδομένων που αφορούν στην περίπτωση της Vodafone Ελλάδος. Πιο συγκεκριμένα, η βιβλιογραφική επισκόπηση περιλαμβάνει πληροφορίες από την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία και πληροφορίες από άρθρα που σχετίζονται με το θέμα της διπλωματικής διατριβής. Για τη μελέτη περίπτωσης της Vodafone Ελλάδας συγκεντρώθηκαν πληροφορίες από άτομα της επιχείρησης που συμμετείχαν στο έργο μετάβασης στο νέο λογιστικό πρότυπο. Επειδή ο χρόνος ήταν περιορισμένος πραγματοποιήθηκαν διάφορες συναντήσεις με δύο εμπλεκόμενους από δύο διαφορετικά τμήματα της εταιρείας, του οικονομικού τμήματος και της διεύθυνσης πληροφορική.

Η μεταπτυχιακή διατριβή αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Το παρόν κεφάλαιο είναι η εισαγωγή και αναφέρεται ο σκοπός, η μεθοδολογία και η δομή της μεταπτυχιακής διατριβής. Το δεύτερο κεφάλαιο εισάγει τον αναγνώστη στα ΔΛΠ παρέχοντας τον ορισμό των ΔΛΠ, ενώ ακολούθως παρατίθεται συνοπτικά η ιστορική αναδρομή και οι γενικές αρχές. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται συνοπτικά τα όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ και τα ισχύοντα μέχρι σήμερα ΔΛΠ. Εξηγείται η ανάγκη για την εφαρμογή των ΔΛΠ και περιγράφεται η εφαρμογή των ΔΛΠ σύμφωνα με διάφορες έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί. Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται οι επιχειρησιακές διαδικασίες μιας επιχείρησης και περιγράφεται συνοπτικά πώς επηρεάζεται η οργάνωση και η λειτουργία της κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Σύμφωνα με αποτελέσματα διάφορων ερευνών ακολουθεί αναφορά στα οφέλη ύστερα από την εφαρμογή και τα διοικητικά εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν με στόχο τη βελτίωση της εφαρμογής των ΔΛΠ. Στο τέταρτο κεφάλαιο της μεταπτυχιακής διατριβής, ύστερα από τη θεωρητική μελέτη, πραγματοποιείται παρουσίαση της εταιρείας Vodafone Ελλάδος και περιγράφεται η διαδικασία εφαρμογής που ακολούθησε η εταιρεία για την υιοθέτηση του διεθνούς λογιστικού προτύπου 15. Στη συνέχεια αναφέρονται οι επιπτώσεις στις επιχειρησιακές διαδικασίες της εταιρείας από την εφαρμογή. Ολοκληρώνοντας την παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της μελέτης.

Κεφάλαιο 2

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

2.1 Εισαγωγή

Τις τελευταίες δεκαετίες, η παγκοσμιοποίηση και οι αλληλεπιδράσεις των χρηματιστηριακών αγορών δημιούργησαν την ανάγκη για ένα κοινό σύνολο παγκόσμιων προτύπων λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το οποίο χρησιμοποιείται και ερμηνεύεται από διαφορετικούς ανθρώπους ανά τον κόσμο με τον ίδιο τρόπο. Με την εφαρμογή των κοινών αποδεκτών λογιστικών κανόνων και διαδικασιών, επιτυγχάνεται ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης, βελτίωση της εταιρικής διαφάνειας και καλύτερη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επενδυτών και των δανειστών.

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ΔΛΠ που εφαρμόζει μία επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, στην ενότητα 2.2 δίνεται ο ορισμός των ΔΛΠ και στην ενότητα 2.3 παρουσιάζεται συνοπτικά η εξέλιξη τους. Στη συνέχεια, ακολουθεί η ενότητα 2.4 με τις Γενικές Αρχές των ΔΛΠ και στην ενότητα 2.5 γίνεται αναφορά στα όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ. Στην ενότητα 2.6 γίνεται σύντομη αναφορά των ισχυόντων ΔΛΠ ενώ στην ενότητα 2.7 εξηγείται το περιεχόμενο και ο σκοπός εφαρμογής των ΔΛΠ, η υιοθέτηση των οποίων είναι η προστασία του επενδυτικού κοινού. Το δεύτερο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την ενότητα 2.8, όπου αναλύεται συνοπτικά η εφαρμογή των ΔΛΠ.

2.2 Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ως "διεθνή λογιστικά πρότυπα" νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ΕΔΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) (Τουρνά 2015: 270). Προκειμένου να γίνει κατανοητή η διάκρισή τους από τυπικούς λογιστικούς κανόνες, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Βρέντζου, Δημητράς 2015: 10).

Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ έχουν την ίδια βαρύτητα καθώς και τα δύο είναι υποχρεωτικής εφαρμογής. Η βασική διαφορά τους είναι αυτή του χρόνου της αρχικής έκδοσής τους. Τα ΔΛΠ άρχισαν από τη δεκαετία του 1970, ενώ τα ΔΠΧΠ άρχισαν να εκδίδονται την τελευταία δεκαετία, όταν είχε ήδη αποφασιστεί η μετονομασία των προτύπων (Φίλος, Αποστόλου 2011: 24).

Σύμφωνα με έναν άλλον ορισμό, τα ΔΛΠ είναι ένα σύνολο αρχών, μεθόδων και οδηγιών για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσεως, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης, με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο (Γιαννόπουλος 2002: 23).

2.3 Ιστορική Αναδρομή

Τα ΔΛΠ ξεκίνησαν να εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC) η οποία ιδρύθηκε το 1973 στο Λονδίνο, ύστερα από συμφωνία επαγγελματιών οργανώσεων λογιστών 10 χωρών (Ankarath et al 2010: 2). Σκοπός της συγκεκριμένης επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων (Ball 2006: 6). Το πρώτο ΔΛΠ εκδόθηκε το 1975 και στις αρχές του 1990 ξεκίνησε η αναβάθμιση των προτύπων. Τον Ιανουάριο του 1997 ιδρύθηκε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee – SIC) από την IASC. Βασική αρμοδιότητα της επιτροπής ήταν να επιβλέπει την τήρηση των ΔΛΠ και να συμβάλλει στην συγκρισιμότητα των

οικονομικών καταστάσεων. Η IASC έχει εκδώσει 1-41 ΔΛΠ και η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών έχει εκδώσει τις διερμηνείες 7,10,15,25,27,29,31 και 32 (IFRS)¹.

Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) και αποτελεί αρμόδιο όργανο για τη θέσπιση νέων λογιστικών προτύπων και την αναθεώρηση υφιστάμενων προτύπων (Zarb 2006: 30). Το ίδιο έτος, τα ΔΠΧΠ μετονομάζονται σε ΔΛΠ από το IASB. Παράλληλα, δημιουργήθηκε η νέα Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC). Η εφαρμογή των συγκεκριμένων νέων προτύπων, διασφαλίζει ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που ανήκουν στη χρηματιστηριακή αγορά (Κανονισμός 1606/2002: L243/1).

Τον Ιούλιο του 2002, εκδίδεται ο Κανονισμός (ΕΚ) 1606/2002 από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ισχύει για τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να ξεκινήσουν να εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ από τον Ιανουάριο του 2005. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκαναν υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΠΧΠ για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση, προκειμένου να βελτιωθούν οι αντιλήψεις των εγχώριων και ξένων επενδυτών σχετικά με τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων που παρέχονται από τις εκάστοτε επιχειρήσεις (Τουρνά 2015: 272).

Το Σεπτέμβριο του 2003, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε το Κανονισμό (ΕΚ) 1725/2003 για την υιοθέτηση των ΔΛΠ σύμφωνα με το Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002. Με το συγκεκριμένο κανονισμό υιοθετήθηκαν τα ισχύοντα ΔΛΠ (14.9.2002) εκτός των ΔΛΠ 32 και 39, καθώς επίσης υιοθετήθηκαν οι σχετικές Διερμηνείες τις οποίες ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Στη συνέχεια, ακολούθησαν αρκετές αναθεωρήσεις και διερμηνείες των ΔΛΠ. Η Ευρωπαϊκή Ένωση με πληθώρα από Κανονιστικές Πράξεις δίνει νομική υπόσταση στις προτάσεις του IASB για τα λογιστικά πρότυπα. Τα ΔΛΠ υπόκεινται σε συνεχή έλεγχο

¹ «IFRS Standards and IFRIC Interpretations», πηγή ιστοσελίδα IFRS. <https://www.ifrs.org/issued-standards/>

προκειμένου να είναι επίκαιρα και χρήσιμα, και αναθεωρούνται όποτε είναι αναγκαίο. Είναι εφικτό κάποιο πρότυπο να καταργηθεί ή να δημιουργηθεί νέο.

Μέχρι σήμερα, ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει εκδώσει τα ΔΛΠ 1-17 και η IFRIC τις διερμηνείες 1-23. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με έρευνα του IASB η οποία δημοσιεύτηκε στην ιστοσελίδα στις 25 Απριλίου 2018, από τις 48.000 επιχειρήσεις που ανήκουν παγκοσμίως στα 93 μεγαλύτερα χρηματιστήρια, μέχρι σήμερα οι 27.000 επιχειρήσεις έχουν ήδη εφαρμόσει τα ΔΛΠ. Έχει διαπιστωθεί ότι θεσμοί 144 χωρών από τις 166 χώρες ζητούσαν την εφαρμογή ΔΛΠ για τις περισσότερες επιχειρήσεις, θεσμοί 9 χωρών έχουν εφαρμόσει τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα ή πρόκειται να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ, θεσμοί 12 χωρών επιτρέπουν στις περισσότερες επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και αρχή 1 χώρας χρειάζεται να εφαρμόσει τα ΔΛΠ για τις τράπεζες (IFRS 2018)².

2.4 Γενικές Αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης θα πρέπει να στηρίζονται σε θεμελιώδεις αρχές σύμφωνα με τα ΔΛΠ (Βρέντζου, Δημητράς 2015: 11). Οι θεμελιώδεις αρχές παρουσιάζονται συνοπτικά παρακάτω ως εξής²:

- **Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα:** Από τη στιγμή που μία επιχείρηση εφαρμόζει τα ΔΛΠ, θεωρείται δεδομένη η συνεχιζόμενη λειτουργία της επιχείρησης. Σε περίπτωση που σταματήσει να δραστηριοποιείται, η επιχείρηση θα πρέπει να το γνωστοποιεί.
- **Η κατανοητότητα:** Τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι κατηγοριοποιημένα και να έχουν χαρακτηριστεί και αποτιμηθεί σωστά. Θα πρέπει να είναι κατανοητά από χρήστες με διαφορετικές ανάγκες (π.χ. μέτοχοι, επενδυτές κλπ) και χρήστες οι οποίοι δεν έχουν γνώσεις αλλά να μπορούν να κατανοήσουν και να αντλήσουν τη πληροφορία που χρειάζονται.
- **Η συνάφεια:** Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα πρέπει προθέτει αξία στις επενδυτικές αποφάσεις και να γίνεται ορθά η χρήση της. Οι πληροφορίες που

² «Use of IFRS Standards around the world», Απρίλιος 2018, πηγή ιστοσελίδα IFRS. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>

παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από συνάφεια όταν μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών σε σημείο που οι χρήστες να μπορούν να προβλέψουν τη μελλοντική κερδοφορία της επιχείρησης.

- **Η αξιοπιστία:** Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα πρέπει να παρουσιάζει αξιόπιστα στοιχεία. Θα πρέπει να υπάρχει σύνεση όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και σωστή εκτίμηση έτσι ώστε τα περιουσιακά στοιχεία και το εισόδημα μίας επιχείρησης να μην υπερεκτιμούνται.
- **Η συγκρισιμότητα:** Αναφέρεται στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση η οποία θα μπορεί να συγκριθεί με οικονομικές καταστάσεις είτε μίας άλλης επιχείρησης είτε της ίδιας κατά τη διάρκεια του χρόνου. Η παρουσίαση και η κατηγοριοποίηση των στοιχείων μιας οικονομικής κατάστασης θα πρέπει να διατηρείται από μία περίοδο σε μία άλλη, με συγκεκριμένες εξαιρέσεις.
- **Η σπουδαιότητα:** Η φύση και η σχετικότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στηρίζεται στο θέμα της σπουδαιότητας. Κάθε στοιχείο το οποίο είναι σημαντικό θα πρέπει να αποτυπώνεται στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Σε περίπτωση που δεν είναι σημαντικό ή παραλείπεται, μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένη εικόνα της επιχείρησης.
- **Η πιστή απεικόνιση:** Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται σωστά, με ακριβής χρηματοοικονομική πληροφόρηση για την επιχείρηση και αξιόπιστα στοιχεία. Είναι σημαντικό να αποτυπώνεται ακριβοδίκαια η χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης χωρίς να παραποιούνται τα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Τα ΔΛΠ επιτρέπουν παρεκκλίσεις από το πλαίσιο αποτελεσματικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αρκεί να αιτιολογείται ο λόγος.

2.5 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η σύνταξη και τη παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών μιας επιχείρησης γίνεται από τον Οργανισμό Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS Foundation) ο οποίος είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός δημόσιου συμφέροντος. Βρίσκεται υπό την εποπτεία ενός συμβουλίου παρακολούθησης το οποίο αποτελείται

από δημόσιες αρχές (Epstein, Jermakowicz 2010: 7). Ο Οργανισμός είναι υπεύθυνος για τη θέσπιση και τη διατήρηση των κατάλληλων ρυθμίσεων χρηματοδότησης σε όλο τον κόσμο, την εξασφάλιση σταθερότητας στη παγκόσμια οικονομία και την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος (Pacter 2014: 22). Τα όργανα που αναπτύσσουν την δραστηριότητά τους σχετικά με τα πρότυπα εντός του οργανισμού είναι τα εξής (Ankarath et al 2010: 5):

- το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB),
- η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standard Advisory Council – SAC),
- η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretation Committee – IFRIC)

2.5.1 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB)

Το Συμβούλιο ιδρύθηκε τον Απρίλιο του 2001 και αντικαταστάθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Το IASB εδρεύει στο Λονδίνο και βασική αρμοδιότητα του είναι η κατάρτιση και η έκδοση των ΔΛΠ. Συνεργάζεται με τους εμπλεκόμενους σε όλο τον κόσμο, όπως με επενδυτές, αναλυτές, ορκωτοί ελεγκτές, διοικήσεις επιχειρήσεων και φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων. Όλες οι συνεδριάσεις του IASB δημοσιεύονται και είναι διαθέσιμες στο διαδίκτυο. Τα μέλη της ομάδας αποτελούν άτομα με τεχνικές ικανότητες, μεγάλη εμπειρία σε θέματα διεθνών επιχειρήσεων και με ευρύτερη γνώση έτσι ώστε να συμβάλουν στη δημιουργία υψηλής ποιότητας ΔΛΠ.

2.5.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – SAC)

Η συγκεκριμένη Επιτροπή συμβουλεύει το IASB σχετικά με την ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων και το ενημερώνει για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων λογιστικών προτύπων στους χρήστες. Απευθύνεται σε οργανισμούς και ιδιώτες οι οποίοι ανήκουν σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους.

2.5.3 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης προτύπων (International Financial Reporting Interpretation Committee - IFRIC)

Η ερμηνεία των ΔΛΠ και η παροχή πληροφοριών για θέματα προτύπων που ήδη έχουν εκδοθεί και χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση, αποτελούν βασική αρμοδιότητα της επιτροπής. Η ερμηνεία που θα δοθεί από την επιτροπή, θα πρέπει πρώτα να έχει εγκριθεί από τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

2.6 Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Για τη περίοδο 1975-2001, είχαν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) 41 ΔΛΠ ενώ μέχρι σήμερα, για τη περίοδο 2001-2018, έχουν εκδοθεί και αναθεωρηθεί 17 ΔΠΧΠ. Τα ΔΛΠ αναφέρονται συνοπτικά παρακάτω (Ankarath et al 2010: 41):

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά τη περίοδο Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής
- ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

- ΔΛΠ 26: Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
- ΔΛΠ 31: Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
- ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

Τα ΔΛΠ ομαδοποιούνται στις εξής παρακάτω κατηγορίες (Βρέντζου, Δημητράς 2015: 17):

- Πρότυπα που αφορούν τη τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων: Είναι τα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 8, ΔΛΠ 10, ΔΛΠ 27 και ΔΛΠ 34
- Πρότυπα που αφορούν τα μεγέθη και τη δημοσίευση της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης: Είναι τα ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 17, ΔΛΠ 26, ΔΛΠ 28, ΔΛΠ 31, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 33, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 39 και ΔΛΠ 40
- Πρότυπα που εφαρμόζονται για την κατάρτιση και τη δημοσίευση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων: Είναι τα ΔΛΠ 7, ΔΛΠ 11, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 18, ΔΛΠ 19, ΔΛΠ 20 και ΔΛΠ 23
- Πρότυπα που αφορούν ειδικά θέματα και σχετίζονται με περισσότερες από μία ανωτέρω κατηγορίες: Είναι τα ΔΛΠ 21, ΔΛΠ 29 και ΔΛΠ 41

Στον ιστοσελίδα του IFRS³ αναφέρονται τα ΔΛΠ τα οποία βρίσκονται σε ισχύ μέχρι σήμερα:

³ «IFRS Standards and IFRIC Interpretations», πηγή ιστοσελίδα IFRS. <https://www.ifrs.org/issued-standards/>

- ΔΠΧΑ 1: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς
- ΔΠΧΑ 2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
- ΔΠΧΑ 3: Συνενώσεις επιχειρήσεων
- ΔΠΧΑ 4: Ασφαλιστήρια συμβόλαια
- ΔΠΧΑ 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- ΔΠΧΑ 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
- ΔΠΧΑ 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΑ 8: Λειτουργικοί τομείς
- ΔΠΧΑ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα
- ΔΠΧΑ 10: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΧΑ 11: Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
- ΔΠΧΑ 12: Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες
- ΔΠΧΑ 13: Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας
- ΔΠΧΑ 14: Μεταβατικοί λογαριασμοί ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων
- ΔΠΧΑ 15: Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
- ΔΠΧΑ 16: Μισθώσεις
- ΔΠΧΑ 17: Συμβόλαια ασφαλιστήριων

Όπως παρατηρείται, ενώ τα ΔΛΠ εκδόθηκαν με ενιαία συνεχή αρίθμηση, κάποια από αυτά στη πορεία καταργήθηκαν, ενσωματώθηκαν σε επόμενα ΔΛΠ και πιο πρόσφατα σε ΔΠΧΠ.

2.7 Περιεχόμενο και σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτελεί σημαντικό βήμα προόδου και εξέλιξης για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Με την εφαρμογή τους επιτυγχάνεται βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κάθε πρότυπο δημιουργήθηκε για να υποστηρίζει τη παροχή πληροφόρησης η οποία θα διακρίνεται για την αξιοπιστία, τη συγκρισιμότητα, τη συνέπεια και τη διαφάνεια έτσι ώστε να είναι χρήσιμη (Zarb 2006: 30).

Σύμφωνα με την Τουρνά, παρακάτω παρουσιάζεται συνοπτικά ο σκοπός του κάθε ΔΛΠ (Τουρνά 2015: 274-284):

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων: Ορίζει τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και περιγράφει τις γενικές απαιτήσεις για την προετοιμασία των λογιστικών προτύπων
- ΔΛΠ 2 Αποθέματα: Προσδιορίζει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων
- ΔΛΠ 7 Καταστάσεις ταμειακών ροών: Καθορίζει τις πληροφορίες που παρέχει μία επιχείρηση σχετικά με τις ταμειακές ροές της
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη: Καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να υιοθετηθούν κατά τη διάρκεια επιλογής και αλλαγής των λογιστικών κανόνων παράλληλα με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά τη περίοδο Ισολογισμού: Προδιαγράφει πότε μία επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις γνωστοποιήσεις που η επιχείρηση πρέπει να δίνει στην ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση με γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής: Καθορίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος: Καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος
- ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια: Περιγράφει το λογιστικό χειρισμό των ακινήτων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν το μέγεθος, τη πραγματική αξία και τις μεταβολές τους
- ΔΛΠ 17 Μισθώσεις: Προδιαγράφει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις στους μισθωτές και τους εκμισθωτές. Το συγκεκριμένο πρότυπο αργότερα αντικαθίσταται από το ΔΠΧΑ 16.

- ΔΛΠ 18 Έσοδα: Προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα. Το συγκεκριμένο πρότυπο αργότερα αντικαθίσταται από το ΔΠΧΑ 15
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους: Περιγράφει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης: Περιγράφει τη παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος: Περιγράφει το τρόπο με τον οποίο μία επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει και να εμφανίζει τις συναλλαγές της σε ξένο νόμισμα και τις επενδύσεις της στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις βάσει της ισοτιμίας των νομισμάτων
- ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού: Καθορίζει το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση του κόστους δανεισμού
- ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών: Εξασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης περιέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε περίπτωση επίδρασης από συνδεδεμένα μέρη
- ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία: Καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των παροχών εργαζομένων λόγω εξόδου από την υπηρεσία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης
- ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις: Εφαρμόζεται για τη κατάρτιση και τη παρουσίαση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για όμιλο επιχειρήσεων (θυγατρικές επιχειρήσεις) που υπάγονται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας
- ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες: Εφαρμόζεται στη λογιστική των επιχειρήσεων που έχουν επενδύσει σε άλλες συγγενείς επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες: Εφαρμόζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που συντάσσονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας

- ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες: Εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την εμφάνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών
- ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα - Παρουσίαση: Εφαρμόζεται για τη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
- ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή: Καθορίζει τις αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή.
- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά: Προδιαγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής οικονομικής έκθεσης και καθορίζει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας ενδιάμεσης περιόδου
- ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων: Προδιαγράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν απεικονίζονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό στον ισολογισμό
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Εξασφαλίζει ότι εφαρμόζονται σωστά τα κριτήρια για την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, ενδεχομένων υποχρεώσεων και ενδεχομένων περιουσιακών στοιχείων
- ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία: Καθορίζει τις προδιαγραφές για τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν καλύπτονται από άλλο πρότυπο
- ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα - Αναγνώριση και επιμέτρηση: Καθορίζει τις λογιστικές αρχές για την αρχική καταχώρηση και μεταγενέστερη αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Το συγκεκριμένο πρότυπο αργότερα αντικαθίσταται από το ΔΠΧΑ 9.
- ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα: Προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και να καθορίσει τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται

- ΔΛΠ 41 Γεωργία: Προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό της αγροτικής δραστηριότητας και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που την αφορούν

Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν από τους λογιστικούς κανόνες που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του κράτους-μέλους (Τουρνά 2015: 272). Επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται επιπρόσθετες λογιστικές προδιαγραφές, με τη προϋπόθεση ότι δεν θα αλλοιώνουν την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων του κράτους-μέλους.

Τα ΔΛΠ επιδιώκουν την προστασία των επενδυτών και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς και βοηθά τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση τόσο στις τοπικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Επιπλέον, σκοπός της εφαρμογής των ΔΛΠ είναι η καλύτερη και πλήρης ενημέρωση προς το επενδυτικό κοινό προκειμένου να ληφθούν σωστές αποφάσεις για μελλοντικές επενδύσεις. Με τη σύγκλιση των λογιστικών κανόνων, μειώνεται παγκοσμίως το κόστος και η πολυπλοκότητα των εμπορικών συναλλαγών και επιτυγχάνεται μία ενοποιημένη και αποτελεσματική κεφαλαιαγορά.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει φέρει αρκετά πλεονεκτήματα στη λειτουργία της επιχείρησης, όπως η προώθηση επενδύσεων από επενδυτές σε παγκόσμια κλίμακα, η αύξηση της ευελιξίας στην κίνηση κεφαλαίου, η παρουσία σε διεθνείς αγορές με μεγαλύτερη ευκολία και η ευκολότερη σύγκριση με τον ανταγωνισμό (Tsai et al. 2015: 627).

2.8 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στο σημερινό διεθνοποιημένο περιβάλλον, σημαντική είναι η υιοθέτηση των ΔΛΠ και η σωστή μετάβαση από τα ισχύοντα εθνικά πρότυπα κάθε χώρας στα διεθνή. Η εφαρμογή των ΔΛΠ αποτελεί κατάλληλο εργαλείο για την ορθή καταγραφή της πραγματικής εικόνας των επιχειρήσεων. Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ έχουν την ίδια βαρύτητα. Είναι και τα δύο υποχρεωτικής εφαρμογής (Φίλος, Αποστόλου 2011: 24).

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 19 Ιουλίου του 2002 ενέκριναν το Κανονισμού (ΕΚ) 1606/2002 ο οποίος δημοσιεύτηκε στην επίσημη

εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (L 243). Σύμφωνα με το Κανονισμό, από τον Ιανουάριο του 2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση υποχρεώνει όλα τα κράτη-μέλη της να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ. Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού 1606/2002 τα κράτη-μέλη υποχρεώνουν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και απευθύνονται:

- Σε εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς της μητρικής και των θυγατρικών σύμφωνα με τα ΔΛΠ,
- Σε εταιρείες οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά αλλά τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και μπορούν να αναρτήσουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ,
- Σε ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, για τις οποίες η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι προαιρετική.

Σύμφωνα με τους Dunne et al. η διαδικασία εφαρμογής για τις επιχειρήσεις στην Ιταλία, Ιρλανδία και Ηνωμένο Βασίλειο ήταν μεγάλη και χρειάστηκε χρόνος για τη μετάβαση στα νέα πρότυπα. Οι επιχειρήσεις στις χώρες αυτές χρειάστηκαν να ξεκινήσουν τη διαδικασία προετοιμασίας πέντε χρόνια πριν την υποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ, το Δεκέμβρη 2005. Η έρευνα έγινε στις συγκεκριμένες χώρες καθώς οι χώρες με παρόμοιο εθνικό οικονομικό περιβάλλον, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιρλανδία, είχαν παρόμοιες αλλαγές στις αναφορές σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ενώ σε χώρες με διαφορετικό περιβάλλον, νομικό σύστημα και κουλτούρα, όπως η Ιταλία, επηρεάστηκαν διαφορετικά με την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Αυτό συνέβη γιατί υπήρχε η ανάγκη να υπάρχουν ήδη κάποιες οικονομικές αναφορές, έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να έχουν προετοιμάσει τους ισολογισμούς τους την 1^η Ιανουαρίου 2004 σύμφωνα με τα ΔΛΠ και να μπορούν να τις συγκρίνουν (Dunne et al 2008: 151).

Οι Papadatos και Bellas στην έρευνα τους σύγκριναν την αξία της λογιστικής πληροφόρησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ σε σχέση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και ερεύνησαν εάν τα αποτελέσματα επηρεάζονται από τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν είναι ίδιες για όλες τις επιχειρήσεις από τη στιγμή που επηρεάζονται από τα ειδικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης (Papadatos, Bellas 2011: 21). Υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, παρατήρησαν μικρότερη επίδραση των ΔΛΠ στις μικρές επιχειρήσεις σε

σχέση με τις μεγάλες επιχειρήσεις. Αυτό συνέβη λόγω των μικρών επιχειρήσεων οι οποίες δεν εφάρμοσαν τα ΔΛΠ σωστά από τη πρώτη χρονιά υιοθέτησης και δεν είχαν τόσες πολλές διαδικασίες όσο οι μεγάλες επιχειρήσεις (Papadatos, Bellas 2011: 20).

Η μετάβαση από τα ισχύοντα εθνικά πρότυπα κάθε χώρας στα ΔΛΠ ήταν μία δύσκολη και πολύπλοκη διαδικασία για τις επιχειρήσεις. Παράλληλα, υπήρχε δυσκολία στη συλλογή και επεξεργασία δεδομένων και αναλύσεων. Οι εισηγμένες επιχειρήσεις είχαν υποτιμήσει τις δυσκολίες που θα αντιμετώπιζαν κατά τη διαδικασία εφαρμογής καθώς δεν είχαν λάβει υπόψη τη πολυπλοκότητα της διαδικασίας εφαρμογής, τις επιπτώσεις και το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ. Επιπλέον, πολλές χώρες είχαν διαφορετικές λογιστικές πολιτικές. Τα ΔΛΠ είχαν εξαλείψει αυτές τις διαφορές και αυτό είχε οδηγήσει στη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων ανάμεσα σε πολλές χώρες. Αλλά με τις πολλές διερμηνείες των ήδη ισχυόντων προτύπων και με τις διαφορές που προέκυπταν από τη πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, δεν ήταν εύκολο οι ποικιλομορφία να εξαφανιστεί. Η ποικιλομορφία συνέχιζε να υπάρχει γιατί οι ευρωπαϊκές χώρες είχαν διαφορετικές λογιστικές αρχές και οι διερμηνείες είχαν επηρεαστεί από προηγούμενες εφαρμογές (Hoogendoorn 2006: 24).

Σύμφωνα με έρευνα των Goodwin et al. σε επιχειρήσεις της Αυστραλίας διαπίστωσαν ότι πολλές επιχειρήσεις δεν ήταν προετοιμασμένες για τη μετάβαση στα ΔΛΠ καθώς δεν είχαν εφαρμόσει σωστές στρατηγικές για τη διαχείριση της μετάβασης στα νέα πρότυπα (Goodwin et al. 2008: 44). Κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ υπήρχαν αδυναμίες στην κατανόηση και εφαρμογή των προτύπων καθώς σε πολλές επιχειρήσεις δεν υπήρχαν εξειδικευμένα στελέχη με εμπειρία και τεχνογνωσία στα ΔΛΠ (Iatridis, Rounolis 2010: 56).

Η υποχρέωση εφαρμογής των ΔΛΠ ξεκίνησε και για τις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά, οι οποίες χρησιμοποιούσαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα μέχρι τον Ιανουάριο του 2005. Με το άρθρο 13 του νόμου 3229/2004, η ελληνική κυβέρνηση επιβάλλει την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Υλοποιώντας το άρθρο 13, προστέθηκε στο κώδικα Ν. 2190/1920 «Περί Ανώνυμων Εταιρειών» το Κεφάλαιο 15 περί ΔΛΠ. Το συγκεκριμένο κεφάλαιο, ρυθμίζει ζητήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του Ευρωπαϊκού Κανονισμού 1606/2002 έτσι

ώστε οι ελληνικές επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις αλλαγές για τη σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (Τουρνά 2015: 272).

Τα ΔΛΠ υπερέχουν από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με τη κατανόηση, τη συνάφεια, την αξιοπιστία, τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και τη παροχή έγκαιρης πληροφόρησης με στόχο την ορθολογική λήψη επιχειρηματικών κινδύνων. Επιπλέον, τα ΔΛΠ υπερέχουν στην έγκαιρη ανάδειξη κινδύνων και στη βελτίωση της αξιοπιστίας (Πρωτοψάλτης 2009: 54).

Τέλος, αξίζει αν αναφερθεί πως αρκετές διεθνείς και ελληνικές εταιρείες καθώς και τράπεζες, είχαν ξεκινήσει πρόωρη προσαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ από το 2003, πριν ακόμη ισχύει η οριστική θέσπιση το 2005 προκειμένου να προετοιμαστούν και να επιτευχθεί η καλύτερη δυνατή εφαρμογή των προτύπων. Οι μεγάλες επιχειρήσεις είχαν μεγαλύτερη ευχέρεια στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ σε σχέση με τις μικρότερες επιχειρήσεις και αυτό εξαιτίας του παγκοσμίου εύρους στο οποίο δραστηριοποιούνταν.

Κεφάλαιο 3

Η διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών

3.1 Εισαγωγή

Οι επιχειρησιακές διαδικασίες βρίσκονται στο επίκεντρο των σύγχρονων επιχειρήσεων και συνεχώς εξελίσσονται για να αντιμετωπίσουν τις μεταβαλλόμενες επιχειρηματικές απαιτήσεις (Harmon 2015: 54). Για μια επιχείρηση αποτελεί σημαντική αλλαγή η εφαρμογή των ΔΛΠ καθώς επηρεάζονται τόσο τα περιουσιακά στοιχεία της ανεξαρτήτως κατηγορίας όσο και η κερδοφορία της. Μεγάλη επίδραση έχει παρατηρηθεί στις διαδικασίες των επιχειρήσεων για την εφαρμογή των ΔΛΠ και σημαντικό ρόλο για την εφαρμογή αποτελεί η διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών, η οποία τυποποιεί και βελτιστοποιεί υπάρχουσες διαδικασίες της επιχείρησης.

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται οι επιχειρησιακές διεργασίες των επιχειρήσεων, οι οποίες επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό από την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Πιο συγκεκριμένα, στην ενότητα 3.2 δίνεται ο ορισμός της επιχειρησιακής διαδικασίας και στην ενότητα 3.3 αναφέρονται συνοπτικά ποιες είναι οι επιχειρησιακές διαδικασίες σε μια επιχείρηση καθώς και τα χαρακτηριστικά τους. Στη συνέχεια, στην ενότητα 3.4 περιγράφεται συνοπτικά πως γίνεται η εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις και αναφέρονται έρευνες που έχουν εφαρμοστεί τα ΔΛΠ σε διάφορες χώρες, ενώ στην ενότητα 3.5 αναφέρεται πως επηρεάζονται οι λειτουργίες και η εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων. Ακολουθεί η ενότητα 3.6 στην οποία αναφέρονται τα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ και το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την ενότητα 3.7 στην οποία

γίνεται σύντομη αναφορά στα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη βελτίωση διαδικασιών κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

3.2 Ορισμός επιχειρησιακής διαδικασίας

Παρακάτω, αναφέρονται ορισμοί που έχουν δοθεί από τη διεθνή βιβλιογραφία για την επιχειρησιακή διαδικασία.

Οι Davenport και Short ορίζουν την επιχειρησιακή διαδικασία ως ένα σύνολο από λογικά συναφείς εργασίες οι οποίες εκτελούνται για την επίτευξη συγκεκριμένου επιχειρησιακού αποτελέσματος (Davenport, Short 1990: 4). Οι Rummler και Branche ορίζουν την επιχειρησιακή διαδικασία ως μια σειρά βημάτων τα οποία έχουν σχεδιαστεί για να παράγουν ένα προϊόν ή μία υπηρεσία (Rummler, Branche 1995: 43). Ως επιχειρησιακή διαδικασία ορίζεται το σύνολο των ενεργειών ή των έργων που δημιουργούν αποτέλεσμα αξίας στον πελάτη (Grover, Malhorta 1997: 197). Σύμφωνα με τον Weske «Μια επιχειρησιακή διαδικασία αποτελείται από ένα σύνολο δραστηριοτήτων οι οποίες εκτελούνται συντονισμένα σε ένα οργανωτικό και τεχνικό περιβάλλον. Αυτές οι δραστηριότητες από κοινού έχουν ένα κοινό επιχειρηματικό στόχο. Κάθε επιχειρησιακή διαδικασία θεσπίζεται από μια επιχείρηση αλλά μπορεί να αλληλοεπιδρά με επιχειρησιακές διαδικασίες άλλων επιχειρήσεων» (Weske 1998: 5).

3.3 Οι επιχειρησιακές διαδικασίες μιας επιχείρησης

Η επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων χαρακτηρίζει μία επιχείρηση επιτυχημένη ως απαραίτητη προϋπόθεση την αποτελεσματική συνεργασία όλων των πόρων της. Στη συνεργασία αυτή συμβάλουν οι επιχειρησιακές διαδικασίες που εκτελούνται μέσα στην επιχείρηση. Σε μια επιχειρησιακή διαδικασία συμμετέχουν οι εργαζόμενοι μια επιχείρησης, οι πληροφορίες, οι επιχειρησιακές μονάδες, τα πληροφοριακά συστήματα, οι εταιρικοί συνεργάτες κλπ (Smith 2003: 1066).

Στη συνέχεια, προκειμένου να κατανοηθεί ο ρόλος των επιχειρησιακών διαδικασιών θα αναφερθούν τα βασικά χαρακτηριστικά μιας επιχειρησιακής διαδικασίας και θα γίνει λεπτομερής αναφορά των επιχειρησιακών διαδικασιών. Τα χαρακτηριστικά μιας επιχειρησιακής διαδικασίας είναι τα εξής (Martin 1995: 26):

- περιέχει δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται για έναν συγκεκριμένο σκοπό,
- γίνεται με τη συνεργασία ομάδας ατόμων,
- εμπλέκονται διαφορετικά τμήματα μίας επιχείρησης για την επιτυχή ολοκλήρωσή της και,
- για το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης το αποτέλεσμα της διαδικασίας είναι ικανοποιητικό

Ο καθηγητής του Harvard, Michael Porter το 1985 είχε προτείνει το υπόδειγμα της αλυσίδας της αξίας ως εργαλείο για τη δημιουργία της μεγαλύτερης αξίας για το πελάτη με το χαμηλότερο δυνατό κόστος (Σαρμανιώτης 2011: 59). Η αλυσίδα της αξίας αναπαριστά τις σχέσεις μεταξύ των επιχειρησιακών διαδικασιών που εκτελούνται στην επιχείρηση, προκειμένου να δημιουργηθεί το προϊόν ή η υπηρεσία για τον πελάτη (Σαρμανιώτης 2011: 58). Σύμφωνα με το μοντέλο αυτό, η λειτουργία κάθε επιχείρησης περιλαμβάνει δύο κατηγορίες λειτουργιών οι οποίες συνεισφέρουν στην δημιουργία αξίας, τις κύριες επιχειρησιακές διαδικασίες και τις υποστηρικτικές διαδικασίες. Οι κύριες επιχειρησιακές διαδικασίες αφορούν τη κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης και περιλαμβάνουν την εισαγωγή, την αποθήκευση και την εσωτερική διακίνηση πρώτων υλών καθώς και τις παραγωγικές λειτουργίες μιας επιχείρησης. Επιπλέον, οι κύριες επιχειρησιακές διαδικασίες περιλαμβάνουν τη φυσική διανομή των έτοιμων προϊόντων, το μάρκετινγκ, τις πωλήσεις καθώς και υπηρεσίες μετά τη πώληση. Αντίστοιχα, οι υποστηρικτικές διαδικασίες δημιουργούν τη δομή για τις κύριες επιχειρησιακές διαδικασίες και επιτρέπουν να είναι αποτελεσματικές. Περιλαμβάνουν την επιχειρησιακή υποδομή όπως είναι γενική διοίκηση, η νομική υπηρεσία, το λογιστήριο κλπ, τη διοίκηση ανθρώπινων πόρων η οποία αφορά τη πρόσληψη, εκπαίδευση και στελέχωση προσωπικού. Επιπλέον, οι υποστηρικτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν την ανάπτυξη τεχνολογίας όπως η έρευνα και ανάπτυξη προϊόντων και διαδικασιών αλλά και τις προμήθειες όπως είναι οι πρώτες ύλες και ο εξοπλισμός.

Οι διαδικασίες που αναφέρθηκαν, αποτελούν ελεγχόμενους παράγοντες από τη διοίκηση της επιχείρησης. Υπάρχουν όμως και παράγοντες οι οποίοι δεν προβλέπονται πάντα και επηρεάζονται από παράγοντες που υπάρχουν στο περιβάλλον της επιχείρησης. Ένα απρόβλεπτος παράγοντας είναι και το οικονομικό περιβάλλον το οποίο επηρεάζει την επιχείρηση άμεσα και μακροχρόνια. Κάθε επιχείρηση έχει

διαφορετικές ανάγκες οι οποίες διαφέρουν ανά επιχείρηση ανάλογα τη κουλτούρα της χώρας που βρίσκονται αλλά και το μέγεθος της. Οι μικρές επιχειρήσεις δεν έχουν τόσο πολλές ανάγκες όπως οι μεγάλες επιχειρήσεις. Επιπλέον, κάποιες επιχειρήσεις έχουν ήδη έτοιμες διαδικασίες για αλλαγές που πρέπει να κάνουν στις λειτουργίες τους, ενώ άλλες αναπτύσσουν διαδικασίες ανάλογα με τις ανάγκες που έχουν κατά το διάστημα που πραγματοποιείται η αλλαγή. Υπάρχουν επιχειρήσεις οι οποίες επιθυμούν να δώσουν έμφαση στην αυτοματοποίηση διαδικασιών, ενώ άλλες επιχειρήσεις χρειάζονται περισσότερη ανιχνευσιμότητα, ορατότητα και την απόκτηση περισσότερων συστημάτων μετρήσεων απόδοσης.

Βασικός στόχος κάθε επιχείρησης είναι να επικεντρωθεί στις διαδικασίες που θα φέρουν περισσότερη αξία. Αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι μία επιχείρηση χρειάζεται να δώσει μεγάλη σημασία στην αλλαγή που πραγματοποιεί και γι αυτό οι στρατηγικές αποφάσεις που θα ακολουθήσει η διοίκηση θα πρέπει να ληφθούν ορθά. Αξίζει να αναφερθεί ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να επηρεάσει σημαντικά την αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης.

3.4 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρησιακές διαδικασίες επιχείρησης

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται σε οικονομικές καταστάσεις κάθε τύπου επιχείρησης. Η διαδικασία μετάβασης που εφαρμόζει κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόζεται στις ανάγκες της επιχείρησης.

Η Ernst & Young η οποία αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες παγκοσμίως στη παροχή ελεγκτικών, συμβουλευτικών, φορολογικών και χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, ανέπτυξε ένα μοντέλο⁴ που αποτελείται από πέντε φάσεις και το οποίο έχει εφαρμόσει σε επιχειρήσεις στην Ουγγαρία η οποίες αποφάσισαν να εφαρμόσουν τα νέα λογιστικά πρότυπα (Ernst & Young 2016: 3). Οι φάσεις του μοντέλου είναι οι εξής:

⁴ «Preparing for the transition to IFRS in Hungary, IFRS Practical guidance», πηγή ιστοσελίδα Ernst & Young.

https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Preparing_for_IFRS_conversion_in_Hungary_EN_/FILE/Preparing%20for%20IFRS%20conversion%20in%20Hungary%20flyer.pdf

- Φάση 1: Διάγνωση

Στη φάση αυτή, γίνεται εκτίμηση των επιπτώσεων για τον εντοπισμό των διαφορών και τις επιπτώσεις στις διαδικασίες της επιχείρησης και στα πληροφοριακά συστήματα.

- Φάση 2: Σχεδιασμός

Στη φάση του σχεδιασμού, σχεδιάζεται ένα πλάνο έργου και δημιουργείται μια ομάδα έργου. Ακολουθεί σχεδιασμός και στρατηγική διαχείρισης της αλλαγής.

- Φάση 3: Ανάπτυξη

Στη φάση της ανάπτυξης, αναπτύσσονται λύσεις, λογιστικές πολιτικές, και υλοποιήσεις σε πληροφοριακά συστήματα. Μελετώνται οι επιπτώσεις στη φορολογία και γίνεται ανάπτυξη πλάνου για την παράδοση του έργου. Παράλληλα, πραγματοποιείται εκπαίδευση για τη διαδικασία εφαρμογής στους εμπλεκόμενους οι οποίοι θα συμμετέχουν στο έργο.

- Φάση 4: Υλοποίηση

Στη συγκεκριμένη φάση, απαιτείται έγκριση και έλεγχος των υλοποιήσεων που έχουν γίνει στη προηγούμενη φάση. Στη συνέχεια, πραγματοποιείται εφαρμογή των νέων επιχειρησιακών διαδικασιών και των αλλαγών στα συστήματα της επιχείρησης.

- Φάση 5: Μετά την υλοποίηση

Ύστερα από την υλοποίηση των αλλαγών, στη φάση αυτή γίνεται αποτίμηση της υλοποίησης, ενσωμάτωση των νέων προτύπων στη δομή λειτουργίας και πραγματοποιούνται συνεχής εκπαίδευση και επικοινωνίες.

Σύμφωνα, με το μοντέλο που ανέπτυξε στην έρευνα της Ernst & Young, η διαδικασία αλλαγής προϋποθέτει έναν αριθμό βημάτων, στα οποία περιλαμβάνονται:

- Αρχική εκτίμηση της επίπτωσης για την ταυτοποίηση των βασικών διαφορών μεταξύ των νέων προτύπων και των τρεχόντων τοπικών προτύπων της χώρας,
- Προσεκτική ανάπτυξη ενός συνόλου λογιστικών πολιτικών για τα ΔΛΠ, τα οποία υποστηρίζουν τη συνολική επιχειρησιακή στρατηγική,
- Ποσοτικοποίηση των λογιστικών διαφορών και προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ,
- Εκτίμηση της φορολόγησης, της χρηματοδότησης και των επιπτώσεων στις επενδυτικές σχέσεις,
- Επιπτώσεις στις επιχειρησιακές διαδικασίες και στα πληροφοριακά συστήματα,
- Εκπαίδευση προσωπικού με κατάλληλο επαγγελματικό και τεχνικό υπόβαθρο

Για την εφαρμογή των ΔΛΠ σε μία επιχείρηση, οι Langmead et al αναφέρουν πέντε στάδια στα οποία συμμετέχουν κομβικά για το έργο τμήματα της εταιρείας. Το πρώτο στάδιο περιλαμβάνει την αρχική εκτίμηση όπου γίνεται απαραίτητη έρευνα για την εξοικείωση και την κατανόηση των περιεχομένων και των επιπτώσεων του έργου και τον καθορισμό των εσωτερικών και εξωτερικών πόρων, όπως είναι οι σύμβουλοι. Ηγετικό ρόλο στο έργο αναλαμβάνει ο οικονομικός διευθυντής, τόσο εξαιτίας της εξειδίκευσης όσο και του βαθμού στον οποίο επηρεάζονται περιοχές που βρίσκονται υπό την εποπτεία του, όπως οι οικονομικές καταστάσεις, η λογιστική, τα έσοδα και η φορολογία. Η κατανομή των ρόλων μπορεί να ποικίλει, ανάλογα με τον οργανισμό και τη δομή του. Ο οικονομικός διευθυντής αναλαμβάνει την πρώτη εκτίμηση της στρατηγικής σημασίας και των επιπλοκών της υιοθέτησης του ΔΛΠ. Ενεργό ρόλο σε όλα τα στάδια κατέχει και η διεύθυνση του λογιστηρίου, ιδιαίτερα δε κατά το πρώτο και το δεύτερο στάδιο, στα οποία εντοπίζονται και αναλύονται οι διαφορές μεταξύ του παλιού και του νέου προτύπου για την επιχείρηση ως σύνολο, αλλά και για τις θυγατρικές της επιχειρήσεις στο εξωτερικό. Στη συνέχεια, ενεργή συμμετοχή σε όλα τα στάδια κατέχει η διεύθυνση πληροφορικής. Το τμήμα αυτό πρέπει να αναγνωρίσει τον κομβικό ρόλο του και να εμπλακεί στο έργο από το ξεκίνημα του έργου, λόγω των οικονομικών και λογιστικών εφαρμογών και των διασυνδέσεων τους με τις διάφορες λειτουργικές διαδικασίες. Στο μεταξύ, η διεύθυνση ανθρώπινου δυναμικού σταδιακά αναγνωρίζει τις λιγότερο άμεσες, αλλά σημαντικές επιπτώσεις σε συμβόλαια και συμβάσεις αποζημίωσης καθώς και τις επικοινωνιακές ανάγκες και τις ανάγκες εκπαίδευσης στον οργανισμό (Langmead et al 2011: 55).

Το δεύτερο στάδιο αφορά την ανάλυση των επιπτώσεων τόσο ως προς πιθανές λογιστικές διαφορές οι οποίες μπορούν να προκύψουν, όσο και σε θέματα αποζημιώσεων, συμβάσεων τα οποία σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με λογιστικούς δείκτες. Γι αυτό, η ηγεσία του ανθρώπινου δυναμικού αποκτά πιο ενεργή συμμετοχή και η προκαταρκτική ανάλυση από τη διεύθυνση πληροφορικής πραγματοποιείται παράλληλα με τη λεπτομερή λογιστική ανάλυση, δίνοντας βάση σε όλες τις σχετικές περιοχές οι οποίες επηρεάζονται. Ειδικότερα, η διαδικασία της σύγκλισης του προϋπάρχοντος και του νέου λογιστικού προτύπου είναι βασική στην προτεραιοποίηση των απαιτούμενων δράσεων για το έργο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι σημαντικές διαφορές θα εξομαλυνθούν από ένα πιο συμβατό πρότυπο το οποίο πιθανόν να

επικρατήσει πριν την πλήρη υιοθέτηση των νέων προτύπων. Σε αυτό το στάδιο, ο Διευθύνων Σύμβουλος και το Διοικητικό Συμβούλιο θα λάβουν μια προκαταρκτική ανάλυση κόστους, καθοδηγούμενη από τον υπεύθυνο του έργου και τη συνεισφορά της διεύθυνσης πληροφορικής. Η ανάλυση της διεύθυνσης πληροφορικής θα έχει επεκταθεί στις διασυνδέσεις με προμηθευτές και πελάτες. Οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να παραμένουν πλήρως ενήμεροι για την πορεία του έργου, καθώς απαιτείται η έγκρισή τους (Langmead et al 2011: 56).

Το τρίτο στάδιο σχετίζεται με τη διαδικασία μετάβασης. Όλη η απαραίτητη και κρίσιμη σχετική πληροφορία έχει συγκεντρωθεί και αναλυθεί. Η επιχείρηση σε αυτό το στάδιο έχει πλήρη κατανόηση του κόστους και του οφέλους για την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Πραγματοποιείται ο σχεδιασμός της διαδικασίας διαχείρισης της αλλαγής, τα σχετικά χρονοδιαγράμματα και η στελέχωση προσωπικού. Σε αυτό το σημείο, μπορεί να ξεκινήσει και η εκπαίδευση σε όλα τα σχετικά τμήματα της εταιρείας, για τους προϊσταμένους και το προσωπικό των λογιστικών και λειτουργικών τμημάτων. Οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές εγκρίνουν τόσο τα συμπεράσματα των αναλύσεων που αφορούν τις λογιστικές μεθόδους, όσο και τις επιπτώσεις στον εσωτερικό έλεγχο των οικονομικών αναφορών (Langmead et al 2011: 57).

Στο τέταρτο στάδιο γίνεται η διαχείριση της διαδικασίας αλλαγής. Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει όλες τις αλλαγές στη ροή της πληροφορίας και στις διαδικασίες, αυτόματες και μη. Οι απαιτούμενες αλλαγές πραγματοποιούνται και δοκιμάζονται πριν καταστούν λειτουργικές με την παράδοσή τους στην παραγωγή σύμφωνα με τις εκάστοτε προθεσμίες. Η εκπαίδευση των νέων υλοποιήσεων συνεχίζεται και το γραφείο του οικονομικού διευθυντή σχεδιάζει και συντονίζει τις σχετικές επικοινωνίες. Τέλος, σε αυτό το στάδιο, είναι αξιοσημείωτη η ανάγκη για συντονισμό των αλλαγών για την υιοθέτηση του προτύπου στα πληροφοριακά συστήματα, με τις αλλαγές που προβλέπονται στα πλαίσια της διαχείρισης του κύκλου ζωής τους (Langmead et al 2011: 58).

Το πέμπτο και τελευταίο στάδιο αφορά την πλήρη εφαρμογή του έργου και τη συνεχή παρακολούθηση σε επίπεδο ποιότητας και ακρίβειας. Ολοκληρώνονται όλες οι σχετικές επικοινωνίες, εξωτερικά και εσωτερικά της επιχείρησης. Η διαχείριση κινδύνου και

άλλες στρατηγικές διαδικασίες προσαρμόζονται στο νέο μοντέλο αποτύπωσης και αναφοράς (Langmead et al 2011: 59).

Η υιοθέτηση και η συνεχής εφαρμογή των ΔΛΠ είναι μια σημαντική πρόκληση καθώς το έργο πραγματοποιείται παράλληλα με τις καθημερινές λειτουργίες της επιχείρησης. Συμπεραίνουμε, ότι χρειάζεται αρκετός χρόνος για μια επιχείρηση να εφαρμόσει τα νέα πρότυπα στις επιχειρησιακές διαδικασίες και χρειάζεται οργάνωση από τη διοίκηση.

3.5 Οι ανάγκες που δημιουργούνται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ έχουν παρατηρηθεί αλλαγές σε κρίσιμες για την επιχείρηση διαδικασίες, η δημιουργία νέων διαδικασιών και ο ανασχεδιασμός υφιστάμενων διαδικασιών. Πέρα από τις οικονομικές και λογιστικές λειτουργίες, η διαδικασία αλλαγής επηρεάζει τη διεύθυνση πληροφορικής, το νομικό τμήμα, τις πωλήσεις, το μάρκετινγκ, τη διεύθυνση ανθρώπινου δυναμικού, τις επενδυτικές σχέσεις, το σχεδιασμό και τις διαδικασίες προβλέψεων μιας επιχείρησης. Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ διαφέρουν από χώρα σε χώρα, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιούν, τη κουλτούρα, καθώς το νομικό και οικονομικό περιβάλλον (Iatridis et al 2010: 63).

Υπάρχουν εσωτερικές διαδικασίες σε μια επιχείρηση, όπου η χρήση των ΔΛΠ επιτρέπει στη διοίκηση να διαχειρίζεται πιο αποτελεσματικά τις θυγατρικές της εταιρείες στο εξωτερικό και βελτιώνει την ανταγωνιστικότητά της. Εκτός από το χρόνο και το κόστος εφαρμογής για την υιοθέτηση των ΔΛΠ, λόγω της αυξανόμενης διαφάνειας στην επιχειρηματική πληροφορία, η επιχείρηση υπόκειται σε πιο λεπτομερή έλεγχο από τους επενδυτές παγκοσμίως, και παράλληλα ο εξωτερικός κόσμος είναι σε θέση να εντοπίσει με μεγαλύτερη ευκολία τους κινδύνους που αντιμετωπίζει (Tsai et al 2015: 627).

Σημαντική παράμετρος στην επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠ ήταν η ποσότητα και η ακρίβεια των διαθέσιμων δεδομένων. Πολλές επιχειρήσεις χρειάστηκαν να προχωρήσουν σε ανανέωση και ενίσχυση των πληροφοριακών συστημάτων καθώς και σε ανανέωση των διαδικασιών διαχείρισης δεδομένων προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις αλλαγές που απαιτούσαν τα ΔΛΠ. Η ανάγκη για ανάπτυξη των πληροφοριακών

συστημάτων σύμφωνα με τα ΔΛΠ ήταν σημαντική για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης. Οι Tsai et al., το 2015 πραγματοποίησαν έρευνα σε 214 μεγάλες εταιρείες στην Ταϊβάν, οι οποίες είχαν ήδη υιοθετήσει και είχαν εφαρμόσει τα ΔΛΠ. Διαπίστωσαν ότι η αλλαγή στο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης επηρέασε τις λειτουργικές διαδικασίες της. Αυτές με τις σειρά τους καθόρισαν τις απαιτούμενες τροποποιήσεις για τη δομή και τον προγραμματισμό των βάσεων δεδομένων των πληροφοριακών συστημάτων. Όσο μεγαλύτερες ήταν οι επιπτώσεις των ΔΛΠ στις λειτουργικές διαδικασίες μιας επιχείρησης, τόσο μεγαλύτερες ήταν οι απαιτούμενες τροποποιήσεις στα πληροφοριακά της συστήματα. Ως εκ τούτου περισσότεροι χρήστες των συστημάτων επηρεάστηκαν, το οποίο είχε ως αποτέλεσμα το μέγεθος αλλά και το κόστος για τη διεύθυνση πληροφορικής το οποίο δύναται να ήταν αρκετά υψηλό. Μεταξύ άλλων κατέδειξαν τη θετική συσχέτιση μεταξύ της αποτελεσματικής υλοποίησης και εγκατάστασης των ERP συστημάτων και της απόδοσης του ίδιου του συστήματος, καθώς και της παρεχόμενης από αυτό πληροφορίας. Με τη σειρά τους, αυτοί οι παράγοντες μπορούσαν να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των ΔΛΠ.

Αναπόφευκτα, με την εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάστηκαν και οι ανάγκες των επιχειρήσεων σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού. Οι αλλαγές αφορούσαν τόσο το υπάρχον προσωπικό με αναθεώρηση και βελτιστοποίηση καθηκόντων όσο και καινούριες προσλήψεις για κάλυψη πιο τεχνικών πτυχών. Βασικός παράγοντας αποτέλεσε και η συνεργασία των τμημάτων μέσα στην επιχείρηση όπως είναι αυτά του Risk, IT, Finance και Operations, με σκοπό την έγκαιρη ανταλλαγή πληροφοριών και τη δημιουργία μιας πιο ευθυγραμμισμένης προσέγγισης σε θέματα κινδύνου.

Για την ομαλή μετάβαση στα ΔΛΠ εξίσου απαραίτητος ήταν και ο ρόλος των ειδικών συμβούλων. Η διοίκηση της επιχείρησης ενημερωνόταν από συμβούλους οι οποίοι διέθεταν επαρκή ακαδημαϊκή και επαγγελματική εμπειρία στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα νέα πρότυπα. Ύστερα από την εφαρμογή των ΔΛΠ, οι διοικήσεις πολλών επιχειρήσεων συνέχισαν και μετέπειτα να αναπτύσσουν ένα δίκτυο μόνιμων εξωτερικών συνεργατών - συμβούλων. Οι εν λόγω συνεργάτες προσφέρουν σε τακτή βάση τα απαραίτητα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στοιχεία και, γενικά, πιστοποιούν ότι οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι έγκυρες και συμμορφώνονται προς τα νέα πρότυπα και τις αλλαγές που γίνονται.

Για να μην υπάρχουν φορολογικοί στόχοι στρέβλωσης των οικονομικών πληροφοριών έπρεπε να υπάρχει διαχωρισμός, στο μέτρο του δυνατού, στα συστήματα δημόσιων οικονομικών, στην υποβολή εκθέσεων και στη φορολογία των εισοδημάτων των επιχειρήσεων. Σημαντική αποτελεί η δημιουργία ενός συστήματος για τον καθορισμό και τη διατήρηση υψηλής ποιότητας δεδομένων. Η καθιέρωση ενός αποτελεσματικού νομικού συστήματος για την ανίχνευση και την επιβολή κυρώσεων για απάτη, χειραγώγηση και μη συμμόρφωση με τα πρότυπα της λογιστικής είναι απαραίτητη συμπεριλαμβανομένης της πρόβλεψης για ιδιωτική εκκρεμοδικία από τους μετόχους και τους δανειστές που επηρεάζονται από την ανεπαρκή χρηματοοικονομική αναφορά και γνωστοποίηση. Το πεδίο εφαρμογής αυτών των απαιτήσεων είναι αναπόφευκτα ευρύ, επειδή η λογιστική υποδομή συμπληρώνει τη συνολική οικονομική, νομική και πολιτική υποδομή σε όλες τις χώρες.

Αρκετές φορές οι επιχειρησιακές διαδικασίες χρειάστηκαν να τροποποιηθούν προκειμένου να βελτιστοποιηθούν ή να ικανοποιήσουν νέες πολιτικές τις οποίες όριζε η επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση έπρεπε να κάνει σωστή διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών έτσι ώστε να ανταπεξέλθει στην αλλαγές και να γίνει ομαλή η μετάβαση στα νέα πρότυπα. Η συστηματική προσέγγιση της σχεδίασης, της μελέτης, της επίβλεψης και του ελέγχου των διαδικασιών επιτυγχάνεται με τη διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών (Μητάκος 2015: 68). Σύμφωνα με τους Langmead et al η υιοθέτηση των ΔΛΠ απαιτούσε σχεδιασμό σε βάθος για να καταστεί βέβαιο ότι ακολουθείται μια ολοκληρωμένη και αξιόπιστη διαδικασία και ότι οι αποφάσεις που λαμβάνονται είναι προς τη στρατηγική κατεύθυνση της εταιρείας (Langmead et al 2011: 54).

Για την υιοθέτηση των ΔΛΠ, χρειάστηκε να γίνει εκπαίδευση των χρηστών που σχετίζονται με τους νέους λογιστικούς κανόνες. Το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης έπρεπε να διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής και γνώσεις χρηματοοικονομικής ανάλυσης. Ήταν βασικό οι χρήστες να μπορούν να αντιμετωπίσουν κάθε πρόκληση που προέκυπτε στα νέα λογιστικά πρότυπα, τα οποία καθιερώνουν μια νέα αντίληψη στην απεικόνιση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων.

Προκειμένου να συμμορφωθεί επιτυχώς μια επιχείρηση στα ΔΛΠ υπήρχε μεγάλη συμμετοχή των ελεγκτών. Οι περισσότερες επιχειρήσεις ξεκίνησαν τη διαδικασία μετάβασης νωρίτερα, αλλά η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων χρειάστηκε περισσότερος χρόνος από ότι είχε προβλεφθεί λόγω του υψηλού κόστους συμμόρφωσης. Πολλές χώρες είχαν διαφορετικές λογιστικές πολιτικές και τα ΔΛΠ έχουν εξαλείψει αυτές τις διαφορές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ύπαρξη συγκρισιμότητας στις οικονομικές καταστάσεις (Hoogendoor 2006: 24).

Στην έρευνα των Iatridis και Rouvoli διερευνήθηκαν οι επιπτώσεις στα οικονομικά αποτελέσματα για τις ελληνικές επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετάβασης από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι το πρώτο χρόνο εφαρμογής, οι επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν διάφορες τεχνικές διαχείρισης εσόδων για να βελτιώσουν τα οικονομικά δεδομένα ενώ στο δεύτερο χρόνο εφαρμογής είχαν προσαρμόσει τις λειτουργίες σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ (Iatridis et al 2010: 62). Επιπλέον, ύστερα από στατιστικές μελέτες διαπίστωσαν ότι το δεύτερο χρόνο εφαρμογής, το 2006, οι επιχειρήσεις είχαν ξεπεράσει κάποιες δυσκολίες μετάβασης, μαζί με το κόστος της μετάβασης και πλέον ήταν εμφανή τα οφέλη από τα ΔΛΠ σε σχέση με τη συγκρισιμότητα, τις δηλώσεις γνωστοποίησης και τη ποιότητα των οικονομικών αναφορών (Iatridis et al 2010: 60).

Σύμφωνα με έρευνα της Accenture⁵, η υιοθέτηση των ΔΛΠ εκτός από το οικονομικό τμήμα επηρέασε και άλλα τμήματα της επιχείρησης όπως το τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, τη διεύθυνση πληροφορικής, τις επιχειρησιακές λειτουργίες, τους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους και τους πελάτες. Το προβλεπόμενο έξοδο για τη μετάβαση στα ΔΛΠ διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης ενώ τα εμπόδια κατά τη διαδικασία μετάβασης στα ΔΛΠ ήταν το συνολικό κόστος μετάβασης και η πολυπλοκότητα κατά τη διαδικασία μετάβασης.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ επηρέασε σε σημαντικό βαθμό τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων. Τόσο η μετάβαση στα νέα πρότυπα όσο και η μετέπειτα προσαρμογές

⁵ «Preparing for International Financial Reporting Standards» πηγή ιστοσελίδας CriticalEye.

<https://www.criticaleye.com/inspiring/insights-servfile.cfm?id=1107>

που ακολούθησαν έχουν επιφέρει κόστος σε χρόνο και χρήμα. Διαπιστώνεται ότι χρειάστηκε αρκετός χρόνος για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τα ΔΛΠ στις επιχειρησιακές λειτουργίες της. Μακροπρόθεσμα, οι αλλαγές είχαν θετικό αντίκτυπο στο τρόπο λειτουργίας και στη κερδοφορία των επιχειρήσεων.

3.6 Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο βασικός στόχος των ΔΛΠ είναι η ύπαρξη ασύμμετρης πληροφόρησης και η βελτίωση εμφάνισης ξένων επενδυτών (Hudson 2015: 111). Μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ παρατηρήθηκε μεγαλύτερη αποδοτικότητα στη διασυνοριακή διαπραγμάτευση, καλύτερη εσωτερικά συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου, μεγαλύτερη διαφάνεια και καλύτερη διαπραγμάτευση για σύναψη συμβάσεων μεταξύ δανειστών.

Τα ΔΛΠ προσφέρουν αυξημένη συγκρισιμότητα και μειώνουν τα κόστη πληροφόρησης για τους επενδυτές. Η αυξημένη διαφάνεια που έχει παρατηρηθεί μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ οδηγεί τους διευθυντές των επιχειρήσεων να λαμβάνουν αποφάσεις σύμφωνα με το ενδιαφέρον των μετόχων. Η έγκυρη αναγνώριση ζημίας στις οικονομικές καταστάσεις αυξάνει τα κίνητρα των διευθυντών να λαμβάνουν πιο άμεσα αποφάσεις (Ball 2006: 11).

Σύμφωνα με τους Daske και Gebhardt, η ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών αυξήθηκε σημαντικά μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Ύστερα από έρευνα που πραγματοποίησαν σε επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ στην Αυστρία, στη Γερμανία και στη Σουηδία διαπίστωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ είχε θετική επίδραση στη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων (Daske et al 2006: 494).

Οι Barth et al. ύστερα από έρευνα που έκαναν σε επιχειρήσεις 21 χωρών για το χρονικό διάστημα 1994 μέχρι το 2003, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ είχαν καλύτερη ποιότητα στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υιοθετήσει τα ΔΛΠ. Παρατήρησαν ότι μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ παράγοντες όπως μικρή διαχείριση εσόδων, έγκαιρη ενημέρωση για την αναγνώριση

ζημίας και μεγαλύτερη αξία σχετικά με τα έσοδα, είχαν ως αποτέλεσμα τη καλύτερη ποιότητα αναφοράς (Barth et al 2008: 497).

Ο Daske στην έρευνα που έκανε, απέδειξε ότι οι επιχειρήσεις με σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα τοπικά λογιστικά πρότυπα και τα ΔΛΠ υπερτερούν περισσότερο όταν υποστηρίζονται από ένα δυνατό ρυθμιστικό περιβάλλον (Daske 2008: 1086). Επιπλέον, αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις που υιοθέτησαν νωρίς τα ΔΛΠ μπορούν να ανταποκριθούν πιο άμεσα και αποτελεσματικά σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που είχαν εφαρμόσει τα ΔΛΠ όταν χρειάστηκε να γίνουν μετέπειτα θεσμικές αλλαγές (Daske 2008: 1131).

Η λεπτομερής εσωτερική διαχείριση αναφοράς λόγω των ΔΛΠ έχει “ξεσκεπάσει” κρυμμένες πτυχές της διαχείρισης αναφοράς διαφόρων επιχειρησιακών μοντέλων. Οι κανόνες των νέων προτύπων δίνουν την ευκαιρία στις επιχειρήσεις να επανεξετάσουν τη σημασία και την αποτελεσματικότητα της εσωτερικής διαχείρισης αναφοράς (Okafor et al 2011: 347). Σύμφωνα με τους Jermakowicz και Tomaszewski η διαδικασία μετάβασης στα ΔΛΠ που έχουν εφαρμόσει οι επιχειρήσεις έχουν παροτρύνει τις επιχειρήσεις να επανασχεδιάσουν τις στρατηγικές αποφάσεις τους για να περιορίσουν τις αρνητικές επιπτώσεις από την εφαρμογή. Για τις επιχειρήσεις που έχουν εφαρμόσει τα ΔΛΠ νωρίτερα από την ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής, έχει παρατηρηθεί μεγαλύτερη διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις και η εμπειρία κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου βοήθησε και τις άλλες επιχειρήσεις να προχωρήσουν στη διαδικασία εφαρμογής (Alsuhaibani 2012: 1191).

Σημαντικά ήταν και τα αποτελέσματα της έρευνας του Ball, ο οποίος μελέτησε δέκα χρόνια μετά τη πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ τα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ (Ball 2015: 546). Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από την εφαρμογή παρατήρησε καλύτερες διασυνοριακές συναλλαγές και υπήρχε βελτιωμένη πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να υπάρχει αυξημένη διαφάνεια. Επιπροσθέτως, υπήρχε μεγαλύτερη διεπιχειρησιακή συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών δεδομένων και χαμηλότερο κόστος κεφαλαίων. Τα νέα πρότυπα περιόρισαν τη κρίση των διευθυντών να παραποιούν προβλέψεις (Ball 2015: 547).

Η Accenture σύμφωνα με έρευνα που διεξήχθη το Δεκέμβριο 2008 στην Αμερική για την εφαρμογή των ΔΛΠ διαπίστωσε ότι με την υιοθέτηση των ΔΛΠ οι επιχειρήσεις είχαν την

ευκαιρία να αλλάξουν τις οικονομικές λειτουργίες και να μειώσουν την έκθεση κινδύνου από συναλλαγές με διαφορετικούς θεσμοθετημένους μεθόδους αναφοράς. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα να επεκταθούν σε νέες αγορές και να βελτιώσουν τη διαφάνεια των οικονομικών αναφορών (Accenture 2008: 22).

Με την υιοθέτηση των ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις βελτίωσαν διαδικασίες σε περιοχές που επηρεάστηκαν από την εφαρμογή. Παρόλο που η διαδικασία μετάβασης κόστισε αρκετά κάθε επιχείρηση κέρδισε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και υψηλή απόδοση σε μία μεγάλη παγκόσμια οικονομία.

3.7 Χρήση των διοικητικών εργαλείων με σκοπό τη βελτίωση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ένα αποτελεσματικό σύστημα γνωστοποίησης οικονομικών στοιχείων πρέπει να έχει ένα σύστημα ελέγχου και να υπάρχει επαγγελματική ικανότητα από τα διευθυντικά στελέχη για αξιόπιστη πιστοποίηση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων (Ball 2001: 128). Κατά την εκτέλεση των διαδικασιών υπάρχουν περιορισμοί και χρειάζεται να τροποποιηθούν έτσι ώστε να βελτιστοποιηθούν. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση χρειάζεται διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών (Business Process Management - BPM) η οποία αποτελεί συστηματική προσέγγιση της σχεδίασης, της μελέτης, της επίβλεψης και του ελέγχου των διαδικασιών (Μητάκος 2015:68). Με τη διαχείριση των επιχειρησιακών διαδικασιών, η διοίκηση της εταιρείας αντιλαμβάνεται καλύτερα τι συμβαίνει μέσα στην επιχείρηση.

Για τη βελτίωση της εφαρμογής των ΔΛΠ οι επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν διάφορα εργαλεία και μεθόδους, όπως είναι ο ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών, η συγκριτική αξιολόγηση, οι έλεγχοι ποιότητας δεδομένων, η εξισορροπημένη αξιολόγηση, ο σχεδιασμός και προϋπολογισμός, οι βασικοί δείκτες απόδοσης, η εξωτερίκευση και η εργαλεία της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας.

3.7.1 Ο ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών

Κατά τη διάρκεια της εφαρμογής των ΔΛΠ και μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας χρειάστηκε να γίνει ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών (Business Process

Reengineering). Το BPR αποτελεί μία από τις πιο γνωστές μεθόδους αλλαγών στις επιχειρήσεις και η επιτυχής εφαρμογή απαιτεί προετοιμασία και επάρκεια πόρων (Κέφης 2005: 244).

Σύμφωνα με τους Hammer και Champy, ο ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών ορίζεται ως «η ριζική αναθεώρηση και ο ανασχεδιασμός των επιχειρησιακών διαδικασιών, για την επίτευξη βελτιώσεων σε σύγχρονα μεγέθη όπως το κόστος, η ποιότητα, η υπηρεσία και η ταχύτητα»(Hammer, Champy 1993: 32). Το BPR σημαίνει τον ανασχεδιασμό σε διαδικασίες μιας επιχείρησης προκειμένου να αυξηθεί η αποδοτικότητα, να βελτιωθεί η ποιότητα και να μειωθεί το κόστος (Reid,Sanders 2007: 16).

Για την εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις, χρειάστηκαν να γίνουν τροποποιήσεις στις διαδικασίες των πληροφοριακών συστημάτων οι οποίες θα συμφωνούσαν με τους κανόνες των ΔΛΠ. Ο ανασχεδιασμός επιχειρησιακών διαδικασιών αποτελεί βασικό εργαλείο το οποίο χρησιμοποίησε η διοίκηση της επιχείρησης για την εφαρμογή των ΔΛΠ.

3.7.2 Η συγκριτική αξιολόγηση

Η μέθοδος συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking) βοήθησε τις επιχειρήσεις να αναπτύξουν σχέδια για την υιοθέτηση της καλύτερης μεθόδου με στόχο την αύξηση της απόδοσης. Σύμφωνα με τον ορισμό που έχει δώσει ο Camp, «η συγκριτική αξιολόγηση είναι η αναζήτηση των βέλτιστων πρακτικών η οποία θα οδηγήσει σε εξαιρετική απόδοση μέσω της εφαρμογής αυτών των πρακτικών».

Στόχος της μεθόδου είναι να παρέχει σε κάθε επιχείρηση πληροφορίες από άλλες επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν να συμβάλουν στη διαμόρφωση βέλτιστων πολιτικών. Οι επιχειρήσεις η οποίες ήθελαν να εφαρμόσουν κάποιο πρότυπο για πρώτη φορά αναζήτησαν χρηματοοικονομικές αναφορές άλλων επιχειρήσεων τις οποίες είχαν ήδη εφαρμόσει, εντόπιζαν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή και με βάση τις πληροφορίες που είχαν λάβει επέλεξαν τη καλύτερη μέθοδο για τη διαδικασία μετάβασης. Η μέθοδος benchmarking επιτρέπει στην επιχείρηση να κατανοήσει καλύτερα τις διοικητικές λειτουργίες και να εντοπίσει διαδικασίες σε περιοχές που χρειάζεται βελτιώσεις (Elmuti et al 1997: 229).

Είναι ιδανικό μια επιχείρηση να μαθαίνει από τις άλλες επιχειρήσεις για διαδικασίες για τις οποίες ενδιαφέρεται να βελτιωθεί. Η μέθοδος benchmarking αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη βελτίωση της διαδικασίας εφαρμογής των ΔΛΠ καθώς και για τη λήψη σωστών στρατηγικών αποφάσεων από τη διοίκηση της επιχείρησης.

3.7.3 Έλεγχοι ποιότητας δεδομένων

Για την καλύτερη ποιότητα των δεδομένων, οι επιχειρήσεις πραγματοποίησαν συχνά ελέγχους ποιότητας δεδομένων έτσι ώστε τα δεδομένα που προκύπτουν από την επεξεργασία διαδικασιών ενός πληροφορικού συστήματος να είναι ακριβή, αξιόπιστα και να συμφωνούν με τους κανόνες των ΔΛΠ. Οι έλεγχοι ποιότητας δεδομένων πραγματοποιούνται είτε σε ολόκληρα αρχεία δεδομένων είτε σε δείγματα αρχείων δεδομένων (Laudon et al. 2009: 245)

3.7.4 Εξισορροπημένη αξιολόγηση

Η εξισορροπημένη αξιολόγηση (balance scorecard) είναι ένα στρατηγικό εργαλείο περιγράφει τους στρατηγικούς στόχους μιας επιχείρησης και ευθυγραμμίζει τη μέτρηση απόδοσης και τα σχέδια δράσης σύμφωνα με τους στρατηγικούς στόχους. Ουσιαστικά, συμπληρώνει τις παραδοσιακές οικονομικές μετρήσεις και δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να παρακολουθήσουν τα οικονομικά αποτελέσματα (Kaplan et al. 1996: 2). Με τη χρήση της εξισορροπημένης αξιολόγησης οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είχαν καλύτερη και πιο αξιόπιστη εικόνα για τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ.

3.7.5 Σχεδιασμός και προϋπολογισμός (planning and budgeting)

Ο σχεδιασμός και προϋπολογισμός (planning and budgeting) είναι μία τεχνική με την οποία προετοιμάζεται και σχεδιάζεται ο προϋπολογισμός για την επόμενη χρονιά. Αυτό παραδοσιακά γίνεται όταν η επιχείρηση θέτει στόχους για τους επόμενους 12 δώδεκα μήνες και διαπραγματεύεται το προϋπολογισμό έτσι ώστε να επιτύχει τους στόχους. Μετά την ολοκλήρωση της εφαρμογής των ΔΛΠ αλλά οι επιχειρήσεις χρειάστηκαν να έχουν μηνιαία αναφορά με τις οικονομικές καταστάσεις. Με αυτό τον τρόπο, οι επιχειρήσεις παρακολουθούσαν τα έξοδα και την απόδοση σε σχέση με το προϋπολογισμό και τους στόχους τους σύμφωνα με τα νέα ΔΛΠ.

3.7.6 Βασικοί δείκτες απόδοσης

Οι βασικοί δείκτες απόδοσης (KPIs) είναι τα εργαλεία μέτρησης απόδοσης δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση αναφορικά με την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων που έχει θέσει η εταιρεία. Χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο από τα στελέχη της επιχείρησης και μέσα από την αξιολόγηση απόδοσης επιτυγχάνεται βαθύτερη και πληρέστερη κατανόηση των βασικών επιχειρησιακών διαδικασιών καθώς και καλύτερη διερεύνηση του ελέγχου. Οι δείκτες δεν αντικαθιστούν τη πληροφόρηση και την αξιολόγηση που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Είναι σημαντικό να έχει σχεδιαστεί ένα ενιαίο και συνεκτικό σύστημα διαχείρισης δεδομένων έτσι ώστε να γίνεται σωστά η παρακολούθηση του συστήματος απόδοσης και να έχουν συγκεντρωθεί αξιόπιστα δεδομένα για να μπορούν να χρησιμοποιηθούν και να αναλυθούν από τους χρήστες αποφάσεων και τα διοικητικά στελέχη. Η χρήση των KPIs είναι θεμελιώδης για τη βελτίωση στρατηγικής (Alwaer et al 2010: 800).

Οι λογιστικοί κανόνες χρειάστηκαν να αλλάξουν και να εφαρμοστούν νέοι κανόνες με τεχνικές οι οποίες δε θα άλλαζαν τα έσοδα της εταιρείας. Η διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠ είναι μεγάλη και γι αυτό οι επιχειρήσεις επέλεξαν να ξεκινήσουν τη διαδικασία μετάβασης νωρίτερα από την υποχρεωτική εφαρμογή. Αποτελεί μία σωστή προσέγγιση καθώς οι επιχειρήσεις είχαν την ευκαιρία να διαχειριστούν καλύτερα τα έσοδα (Rahman et al 2013: 28).

3.7.7 Εξωτερίκευση διαδικασιών

Για την εφαρμογή της διαδικασίας μετάβασης στα νέα λογιστικά πρότυπα οι επιχειρήσεις χρειάστηκαν να απευθυνθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες και να αναθέσουν μέρος των υπηρεσιών τους και το σχέδιο εφαρμογής σε εξωτερικούς συνεργάτες. Αν και το κόστος ήταν αρκετά μεγάλο ήταν απαραίτητη η συμμετοχή των εξωτερικών συνεργατών με εξειδικευμένη τεχνογνωσία και εμπειρία οι οποίοι παρείχαν ένα ευρύ φάσμα προτάσεων μέσω μεθοδολογίας σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

3.7.8 Διοίκηση Ολικής Ποιότητας

Η εφαρμογή κοινών αποδεκτών λογιστικών κανόνων, προσεγγίζει τις αρχές της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας, καθώς με την εφαρμογή των ΔΛΠ δημιουργούνται κοινές

διαδικασίες καταγραφής και παρουσίασης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όπου επιτυγχάνεται συγκρισιμότητα και εταιρική διαφάνεια (Masadah 2015: 103). Η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας αποτελεί μία φιλοσοφία συνεχούς βελτίωσης σε διάφορες λειτουργίες μίας επιχείρησης, όπως τις χρηματοοικονομικές λειτουργίες μιας επιχείρησης με στόχο τη ποιοτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση η οποία συμπεριλαμβάνει ποιοτικές οικονομικές καταστάσεις, κατανοητές και με διαφάνεια σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Χρειάζεται η εμπλοκή όλων εμπλεκόμενων εργαζομένων, από τον κατώτερο υπάλληλο μέχρι το ανώτερο διοικητικό στέλεχος (Κέφης 2005: 41). Πολλά από τα εργαλεία της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας χρησιμοποιήσαν οι επιχειρήσεις για να βελτιώσουν τη διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠ. Μερικά από τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι το διάγραμμα ομαδοποίησης, το διάγραμμα δραστηριοτήτων, η τεχνική ανάλυση κόστους-ωφέλειας, η τεχνική ανάλυση αποφάσεων, τα διαγράμματα ροής, τα χρονικά διαγράμματα, η ανάλυση κινδύνων κλπ.

Κεφάλαιο 4

Μελέτη περίπτωσης Vodafone Ελλάδας

4.1 Εισαγωγή

Η Vodafone Ελλάδας είναι μέλος του Ομίλου Vodafone, με έδρα τη Μεγάλη Βρετανία και ανήκει στο κλάδο των τηλεπικοινωνιών. Η εταιρεία επενδύει σε ψηφιακές υποδομές, δημιουργώντας μέσα από τη δραστηριότητα της αξία ενώ παράλληλα συμβάλλει στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της Ελλάδας. Ένα από τα πρότυπα που υιοθέτησε πρόσφατα η Vodafone Ελλάδας ήταν το ΔΛΠ 15 το οποίο από 1 Ιανουάριου 2018 έπρεπε να εφαρμοστεί σε όλες τις επιχειρήσεις. Το οικονομικό έτος για τη Vodafone ξεκινάει 1η Απριλίου και τελειώνει 31 Μαρτίου του επόμενου έτους.

Η μεθοδολογία της μελέτης-περίπτωσης που έχει εφαρμοστεί στην εν λόγω μεταπτυχιακή διατριβή στηρίζεται σε πρωτογενή δεδομένα που έχουν συγκεντρωθεί για τη Vodafone Ελλάδος. Η μελέτη-περίπτωσης είναι η πιο διαδεδομένη μέθοδος επιστημονικής ποιοτικής έρευνας και δίνεται η δυνατότητα στον ερευνητή να μελετήσει καλύτερα τη περίπτωση που ερευνά και να συγκρίνει τα συμπεράσματα της μεθόδου με τη βιβλιογραφική επισκόπηση η οποία έχει προηγηθεί. Σύμφωνα με τον Yin, ως μελέτη περίπτωσης ορίζεται «μία εμπειρική έρευνα η οποία ερευνά ένα σύγχρονο φαινόμενο μέσα στο πραγματικό πλαίσιο όταν τα όρια μεταξύ του φαινομένου και του πλαισίου δεν είναι εμφανή» (Yin 2009: 18).

Η μεθοδολογία μελέτη-περίπτωσης χρησιμοποιείται σε έρευνες που πρέπει να απαντηθούν ερευνητικά ερωτήματα “πώς” και “γιατί” (Yin 2011: 5). Επιπλέον,

χρησιμοποιείται όταν παρουσιάζονται και αναλύονται νέα δεδομένα καθώς το αντικείμενο της μελέτης δεν έχει ερευνηθεί αρκετά. Με τη συγκεκριμένη μεθοδολογία ο ερευνητής μπορεί να συγκεντρώσει δεδομένα από πολλαπλές πηγές και να εμβαθύνει καλύτερα τη περίπτωση που μελετά (Baxter, Jack 2008: 556). Για τη συγκέντρωση δεδομένων χρησιμοποιούνται πρωτογενείς και δευτερογενείς πηγές δεδομένων με τη χρήση τεχνικών όπως οι συνεντεύξεις, οι συναντήσεις ατόμων κλπ. Ένα από τα πλεονεκτήματα της μεθοδολογίας μελέτη-περίπτωσης είναι ότι ερευνά διαφορετικά ερευνητικά πεδία και διαφορετικούς ερευνητικούς σκοπούς (Shaw 1999: 135). Επιπλέον, η μελέτη-περίπτωσης που θα εφαρμοστεί σε μία έρευνα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μελλοντικές έρευνες με αντικείμενο την εφαρμογή της μεθοδολογίας.

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζεται η διαδικασία μετάβασης που έχει εφαρμόσει η Vodafone Ελλάδας για την υιοθέτηση του ΔΛΠ 15 και οι επιπτώσεις που προέκυψαν από τη διαδικασία μετάβασης. Στην ενότητα 4.2 γίνεται συνοπτική παρουσίαση της επιχείρησης και στην ενότητα 4.3 γίνεται αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Στη συνέχεια, στην ενότητα 4.4 περιγράφεται συνοπτικά το ΔΛΠ 15 που έχει εφαρμόσει πρόσφατα η Vodafone Ελλάδας, τι αφορά το συγκεκριμένο πρότυπο και ποια είναι τα στάδια εφαρμογής. Στη τελευταία ενότητα 4.5 περιγράφεται η διαδικασία μετάβασης στο ΔΛΠ 15 που έχει εφαρμόσει η Vodafone Ελλάδας και τα συμπεράσματα από τη διαδικασία εφαρμογής.

4.2 Η εταιρεία Vodafone Ελλάδας

Η Vodafone Ελλάδας ανήκει στο κλάδο των τηλεπικοινωνιών και είναι η ελληνική θυγατρική εταιρεία του ομίλου Vodafone. Η Vodafone Ελλάδας εδρεύει στα βόρεια προάστια της Αθήνας, στο Χαλάνδρι. Η εταιρεία ιδρύθηκε στην Ελλάδα το 1992 ως Panafon από τον Όμιλο της Vodafone, την France Telecom, την Intracom και την Databank και μετονομάστηκε Vodafone τον Ιανουάριο του 2002 (Wikipedia, 2018).

Στόχος της επιχείρησης είναι η επένδυση σε προϊόντα επικοινωνίας και υπηρεσίες, προσφέροντας στους πελάτες τις καλύτερες τεχνολογίες για ανάπτυξη και καινοτομία. Επιπλέον, η Vodafone Ελλάδας συνεισφέρει στην εθνική οικονομία μέσα από τις

δραστηριότητες της, τις επενδύσεις σε ανθρώπινο δυναμικό και τις συνεργασίες που αναπτύσσει με επιχειρήσεις. Μέχρι σήμερα, και σύμφωνα με τη τελευταία Ετήσια Οικονομική Έκθεση της Vodafone Ελλάδας για το 2017 που έχει δημοσιευτεί⁶ και αφορά την οικονομική χρήση από 1 Απριλίου 2016 έως 31 Μαρτίου 2017, η επιχείρηση ανήκει στον Όμιλο Vodafone Plc, είναι κατά 99.87% θυγατρική της Vodafone Europe BV και η τελική μητρική εταιρεία είναι η Vodafone Group PLC με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Vodafone Ελλάδας συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και στη συνέχεια εγκρίνονται από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

4.3 Οι οικονομικές καταστάσεις της Vodafone Ελλάδας σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Όπως αναφέρεται στην Οικονομική Έκθεση της Vodafone Ελλάδας 2017, στο πλαίσιο κατάρτισης, «σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 η Vodafone δεν έχει υποχρέωση να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εφόσον η Εταιρεία, οι θυγατρικές και οι συγγενείς της ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας, Vodafone Group Plc, η οποία δημοσιεύει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ».

Η ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με τα ΔΛΠ απαιτεί:

- τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων και τη κρίση από τη διοίκηση της επιχείρησης κατά τη διαδικασία εφαρμογής των λογιστικών κανόνων,
- τη χρήση υπολογισμών και υποθέσεων που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και της υποχρεώσεις της επιχείρησης,
- τη γνωστοποίηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και τα αναφερθέντα ποσά εσόδων και εξόδων κατά τη διάρκεια της χρήσης

⁶ «Ετήσια Οικονομική Έκθεση 2017», πηγή ιστοσελίδας Vodafone.

<https://www.vodafone.gr/vodafone-ellados/arhra/dimosieusi-oikonomikon-katastaseon/>

Η Vodafone Ελλάδας εφαρμόζει κάθε νέο πρότυπο, τροποποίηση και διερμηνεία στις οικονομικές καταστάσεις της τα οποία έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Αρκετές φορές η εφαρμογή των προτύπων γίνεται νωρίτερα από την υποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής, έτσι ώστε η εταιρεία να εντοπίσει τις επιπτώσεις στις επιχειρησιακές διαδικασίες της από την εφαρμογή κάθε πρότυπου και να εκτιμήσει την επίδραση που θα έχει στις οικονομικές καταστάσεις της.

Η εταιρεία αποφάσισε νωρίτερα από την ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής, να ξεκινήσει τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο ΔΛΠ 15 προκειμένου να έτοιμη για την οριστική εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις και στις επιχειρησιακές διαδικασίες της. Για την εταιρεία η αλλαγή ήταν σημαντική και χρειάστηκε χρόνος για την εφαρμογή, έτσι ώστε να είναι έτοιμη να εφαρμόζει το πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της.

4.4 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15

Το Μάιο του 2014 το IASB εξέδωσε το νέο λογιστικό πρότυπο ΔΛΠ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες», το οποίο καταργεί τα προηγούμενα πρότυπα και διερμηνείες που σχετίζονται με την αναγνώριση εσόδων (IFRS 2014 :2)⁷. Συγκεκριμένα, αντικαθιστά τα πρότυπα ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής» και ΔΛΠ 18 «Έσοδα» καθώς και τις Διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών», ΕΔΔΠΧΑ 15 «Συμφωνίες Κατασκευής Ακινήτων», ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις Στοιχείων του Ενεργητικού από Πελάτες» και ΜΕΔ 31 «Έσοδα – Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης» (Tong 2014: 1).

Το ΔΛΠ 15 είναι αποτέλεσμα κοινής προσπάθειας μεταξύ του IASB και του Αμερικάνικου Συμβουλίου των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board - FASB) προκειμένου να αναπτυχθεί ένα υψηλής ποιότητας παγκόσμιο λογιστικό πρότυπο για την αναγνώριση εσόδου (Huefner 2015: 78). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχει βελτίωση στη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται είτε στον ίδιο είτε σε διαφορετικούς κλάδους, καθώς και

⁷«IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers », πηγή άρθρο IFRS.

<https://www.ifrs.org/-/media/project/revenue-from-contracts-with-customers/project-summary-and-feedback-statement/project-summary-feedback-statement-may-2014.pdf>

μεταξύ εταιρειών που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Το ΔΛΠ 15 εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση στις 22 Σεπτεμβρίου 2016 και εφαρμόζεται στις ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούσαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2018 με προγενέστερη εφαρμογή για όποια επιχείρηση επιθυμούσε. Το συγκεκριμένο πρότυπο, αφορά την αναγνώριση του εσόδου των επιχειρήσεων που ανήκουν σε διάφορους κλάδους (IFRS)⁸.

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου δεν αφορά μία μόνο λογιστική αλλαγή αλλά επηρεάζει και τον τρόπο με τον οποίο καταγράφονται τα έσοδα είτε από την πώληση ενός προϊόντος είτε από την παροχή υπηρεσίας. Πριν την εφαρμογή του ΔΛΠ 15, υπήρχαν ασυνέπειες και αδυναμίες σχετικά με την αναγνώριση εσόδου και αρκετές φορές δεν αντιπροσώπευε τη πραγματική εικόνα μιας επιχείρησης. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη δυσκολία των επενδυτών να κατανοήσουν το έσοδο μίας επιχείρησης που ήθελαν να επενδύσουν ή να συγκρίνουν το έσοδο μίας επιχείρησης με το έσοδο μίας άλλης επιχείρησης.

Σκοπός του προτύπου ΔΛΠ 15 είναι να παρέχει ένα ενιαίο, κατανοητό μοντέλο αναγνώρισης των εσόδων από όλα τα συμβόλαια με πελάτες έτσι ώστε να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου, διαφορετικών κλάδων και διαφορετικών κεφαλαιαγορών. Το ΔΛΠ 15 καθορίζει τους κανόνες που μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόσει, προκειμένου να παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με το τύπο, το ποσό, την ημερομηνία, τα έσοδα που προκύπτουν από ένα συμβόλαιο με το πελάτη (McConnell 2014: 2).

Το ΔΛΠ 15 βασίζεται σε ένα μοντέλο το οποίο αποτελείται από πέντε στάδια και αναφέρει πώς γίνεται η αναγνώριση εσόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες και τη χρονική στιγμή της αναγνώρισής τους. Για την αναγνώριση εσόδων σύμφωνα με το ΔΛΠ 15, μία επιχείρηση ακολουθεί τα παρακάτω πέντε στάδια (Grush, Holger 2016: 6):

- Βήμα 1: αναγνώριση του συμβολαίου με το πελάτη για την πώληση προϊόντος ή παροχή υπηρεσίας

⁸«IFRS 15 Revenue from Contracts with customers», πηγή ιστοσελίδα IFRS.

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/>

- Βήμα 2: αναγνώριση της υποχρέωσης εκτέλεσης που απορρέει από το συμβόλαιο με τον πελάτη όπου η υποχρέωση εκτέλεσης αφορά την υπόσχεση μεταβίβασης ενός προϊόντος ή υπηρεσίας στον πελάτη
- Βήμα 3: προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής πώλησης προϊόντος ή παροχής υπηρεσίας
- Βήμα 4: κατανομή της τιμής συναλλαγής στην υποχρέωση εκτέλεσης που απορρέει από το συμβόλαιο με το πελάτη
- Βήμα 5: αναγνώριση εσόδου όταν ικανοποιούνται οι υποχρεώσεις εκτέλεσης της επιχείρησης από το συμβόλαιο με το πελάτη

4.5 Η εφαρμογή του ΔΛΠ 15 στη Vodafone Ελλάδα

Ο κλάδος των τηλεπικοινωνιών επηρεάστηκε σημαντικά από την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 και συνεπώς επηρεάστηκε και η Vodafone Ελλάδα, η οποία ανήκει στον συγκεκριμένο κλάδο, καθώς η εφαρμογή του προτύπου ήταν πρόκληση για την εταιρεία λόγω της ποικιλίας των προσφορών και της συχνότητας με την οποία οι πελάτες τροποποιούν τα σχέδιά τους.

Οι βασικοί στόχοι της εταιρείας για την μετάβαση και εφαρμογή του ΔΛΠ 15 ήταν:

- Απλοποίηση των επιχειρησιακών διαδικασιών,
- Εξάλειψη των αδυναμιών και ασυμφωνιών στις υπάρχουσες απαιτήσεις χειρισμού του εσόδου της εταιρείας,
- Παροχή ενός σταθερού πλαισίου χειρισμού προβλημάτων που σχετίζονται με το έσοδο,
- Βελτίωση διαφάνειας στη διαδικασία αναφοράς,
- Βελτίωση συγκρισιμότητας σχετικά με την αναγνώριση εσόδου σε φορείς, κλάδους, θεσμούς και χρηματοοικονομικές αγορές,
- Παροχή χρήσιμης πληροφόρησης σε χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, και
- Απλούστευση της διαδικασίας για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων

Οι πρώτες αποφάσεις από τη διοίκηση ξεκίνησαν τον Απρίλιο 2015. Τον Μάιο 2015 ξεκίνησε η διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο η οποία θα αναλυθεί παρακάτω και τον Ιούνιο 2018 ολοκληρώθηκε.

4.5.1 Η διαδικασία μετάβασης στο ΔΛΠ 15 που έχει εφαρμόσει η Vodafone Ελλάδα

Η Vodafone Ελλάδα ξεκίνησε τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο το Μάιο του 2015 νωρίτερα από την ημερομηνία εφαρμογής, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 2018, με αναδρομική προσαρμογή των συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων. Χρειάστηκαν περίπου τρία χρόνια για να ολοκληρωθεί η διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο, η οποία περιγράφεται συνοπτικά παρακάτω.

Η διοίκηση της εταιρείας αποφάσισε τη δημιουργία ενός έργου για τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο και στη συνέχεια όρισε το κόστος αλλαγής. Για το συγκεκριμένο έργο δημιουργήθηκε μία ομάδα υλοποίησης και τα μέλη της ανήκαν από διαφορετικά τμήματα μέσα στην εταιρεία (Finance, IT, HR κλπ) προκειμένου να καλυφθούν όλες οι ανάγκες από τα τμήματα της εταιρείας που θα δέχονταν επίδραση από την εφαρμογή του νέου προτύπου. Στην ομάδα υλοποίησης ανήκαν και διευθυντές έτσι ώστε να υπάρχει υψηλός βαθμός υποστήριξης και κατανόησης σε επίπεδο διοικητικού συμβουλίου. Επιπροσθέτως, στην ομάδα συμμετείχαν εξωτερικοί σύμβουλοι και ελεγκτές οι οποίοι βοήθησαν στη διαδικασία εφαρμογής του προτύπου, μέσω εξειδικευμένων στελεχών, και εστίασαν στις απαιτήσεις της εταιρείας. Τα εξειδικευμένα στελέχη παρείχαν υπηρεσίες οι οποίες αφορούσαν ένα ευρύ φάσμα προτάσεων μέσω μεθοδολογίας, η οποία είχε προσαρμοστεί στις ανάγκες της εταιρείας από την αρχική αξιολόγηση των επιδράσεων μέχρι τη πλήρη εφαρμογή του προτύπου ΔΛΠ 15.

Για την εφαρμογή του προτύπου, η διοίκηση χρειάστηκε να λάβει στρατηγικές αποφάσεις διαχείρισης που είχαν σχέση με τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο. Οι διευθυντές έπρεπε να εφαρμόσουν και να διαχειριστούν τις αλλαγές, εξασφαλίζοντας την επιτυχία των στόχων και τη δέσμευση των ανθρώπων τους κατά τη διάρκεια της εφαρμογής και μετά.

Η διαχείριση του έργου αποτελείται από πέντε φάσεις. Οι φάσεις της διαχείρισης του έργου για την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 στη Vodafone Ελλάδα παρουσιάζονται στο παρακάτω σχήμα:



Σχήμα 1: Φάσεις έργου μετάβασης στο ΔΛΠ 15

Η φάση της ανάλυσης αφορά την εκτίμηση του έργου και τη μελέτη όλων των παραμέτρων από την ομάδα υλοποίησης. Η ομάδα υλοποίησης μελέτησε και εντόπισε τις διαφορές του ΔΛΠ 15 με τα υφιστάμενα πρότυπα που σχετίζονταν με την αναγνώριση εσόδου και αξιολόγησε τις επιδράσεις που θα είχε η εφαρμογή του νέου προτύπου στην εταιρεία. Η ανάλυση χωριζόταν σε δύο κατηγορίες, σε οικονομική και τεχνική ανάλυση. Σύμφωνα με την αξιολόγηση των επιδράσεων, ορίστηκαν οι διαδικασίες μετατροπής που έπρεπε να εκτελεστούν για κάθε ανάλυση ξεχωριστά και αφού εγκρίθηκαν από την επιχείρηση, καταγράφηκαν οι ομάδες εμπλεκόμενων που θα επηρεαστούν από την αλλαγή. Στις ομάδες εμπλεκόμενων ανήκει η ομάδα των διευθυντών, για παράδειγμα ο διευθυντής του οικονομικού τμήματος, ο διευθυντής της τεχνολογίας πληροφοριών, ο διευθυντής του ανθρώπινου δυναμικού κλπ. Μία άλλη ομάδα εμπλεκόμενων είναι οι εργαζόμενοι που εκτελούν τις διαδικασίες κλπ. Στη φάση αυτή, καταγράφηκαν οι ανάγκες που θα υπήρχαν σχετικά με την εκπαίδευση των εμπλεκόμενων και ποιες θα ήταν οι μέθοδοι εκπαίδευσης. Όλοι οι εμπλεκόμενοι έπρεπε να είναι εξ αρχής ενήμεροι για τους στόχους του έργου.

Κατά τη φάση της σχεδίασης ξεκινά ο σχεδιασμός του έργου. Η δεύτερη φάση του έργου είναι σημαντική καθώς εντοπίζονται οι διαδικασίες, αξιολογούνται και ύστερα διαμορφώνονται τα χαρακτηριστικά του έργου. Η εταιρεία έχει καταλάβει ποιος είναι ο στόχος και το κόστος προϋπολογισμού της μετάβασης από τη φάση της ανάλυσης και προχωρά σε στρατηγική αλλαγής. Η διαδικασία για τη διαχείριση των αλλαγών, συμπεριλαμβανομένου και το χρόνο, ξεκινά να σχεδιάζεται. Στη φάση αυτή δημιουργήθηκε ένα πλάνο μετατροπής στο οποίο αναλύθηκε κάθε απαίτηση με βάση την επίδραση που θα υπήρχε μετά τη μετατροπή και το ρίσκο κινδύνου.

Το πλάνο μετατροπής κάλυπτε θέματα τεχνικά, οικονομικά, οργανωτικά, επικοινωνίας, ελέγχου και χρονοδιαγράμματος τα οποία ήταν η βάση για την υλοποίηση. Η ομάδα υλοποίησης ξεκίνησε την επικοινωνία με τους εμπλεκόμενους. Στη φάση αυτή, είναι σημαντικό οι εμπλεκόμενοι να είναι ενημερωμένοι για την επίδραση από την εφαρμογή του νέου προτύπου στις διαδικασίες της εταιρείας, να έχουν επίγνωση των αλλαγών που πρόκειται να γίνουν από τη στιγμή που θα εμπλακούν μέχρι την εφαρμογή και αξιολόγηση του νέου προτύπου.

Η φάση της ανάπτυξης αφορά την υλοποίηση και τη κατασκευή του πλάνου μετατροπής στα συστήματα της εταιρείας και τις διαδικασίες. Γίνεται χρήση των συστημάτων της εταιρείας σε επιχειρησιακές διαδικασίες. Στη φάση αυτή χρειάστηκε να υπάρχει συντονισμός και οργάνωση όλων των εμπλεκόμενων για την ολοκλήρωση του έργου εντός των προθεσμιών του έργου και του προϋπολογισμού κόστους. Το έργο δεν είχε περιθώρια καθυστέρησης από τη στιγμή που η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να ξεκινήσει στις οικονομικές καταστάσεις της να εφαρμόζει το ΔΛΠ 15. Η πρόοδος της εκτέλεσης του έργου ελέγχεται από την ομάδα υλοποίησης και σε κάθε φάση του έργου ενημερώνεται η διοίκηση της εταιρείας.

Κατά τη φάση της παρακολούθησης, ακολουθεί η παρακολούθηση των επιχειρησιακών διαδικασιών έτσι ώστε να συμφωνούν με τους κανόνες του ΔΛΠ 15. Συλλέγονται δεδομένα και αποτελέσματα των επιχειρησιακών διαδικασιών όπως μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις, χρόνος εκτέλεσης βημάτων μιας διαδικασίας, τυχόν καθυστερήσεις του συστήματος κατά την επεξεργασία δεδομένων κλπ. Τα δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν στην επόμενη φάση του έργου.

Στη τελευταία φάση του έργου, στη φάση της αξιολόγησης συλλέχθηκαν τα δεδομένα από τη συνεχή παρακολούθηση και στη συνέχεια αξιολογούνται σε επίπεδο ποιότητας και ακρίβειας. Πλέον η επιχείρηση είναι σε θέση να αξιολογήσει την εφαρμογή του νέου προτύπου. Στη φάση αυτή, συνεχίζεται η επικοινωνία μεταξύ των εμπλεκόμενων.

Οι κρίσιμοι παράγοντες που είχαν καθοριστεί για την επιτυχία του έργου ήταν οι εξής:

- οι ανοιχτές, ειλικρινείς και αμφίδρομες επικοινωνίες την κατάλληλη στιγμή χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο διάλογο,

- η έγκαιρη και όσο το δυνατό νωρίτερα επισήμανση τυχόν κινδύνων ή εμποδίων που δύναται να προβλεφθούν,
- η επιβεβαίωση ότι οι κύριοι υπεύθυνοι έχουν εμπλακεί και είναι ενήμεροι για τις αλλαγές του νέου προτύπου,
- επιβεβαίωση της επαρκούς και εμφανούς κύριας συμμετοχής της Vodafone Ελλάδας,
- η υιοθέτηση της αρχής "Απλό και κατανοητό" («Keep It Simple and Stupid»). Οι στόχοι της αλλαγής πρέπει να είναι ξεκάθαροι, μετρήσιμοι, κατανοητοί και εφικτοί,
- η κατανόηση εκ μέρους κάθε εργαζόμενου ο οποίος επηρεάζεται σε κύριο βαθμό, της επιρροής του ΔΛΠ15 στο ρόλο του και η ικανότητα να λειτουργήσει στο νέο καθεστώς,
- επαρκείς ικανότητες και δυνατότητα ανάπτυξης μέσω προσαρμοσμένης εκπαίδευσης ανάλογα με τις εκάστοτε απαιτήσεις,
- πρώτα οι εμπλεκόμενοι: Ιεραρχία, ανάγκες πληροφόρησης, τρόποι επικοινωνίας, διαθεσιμότητα,
- επιβεβαίωση της ελάχιστης επίπτωσης στην παραγωγικότητα πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την παράδοση του έργου.

4.5.2 Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 στις επιχειρησιακές διαδικασίες της Vodafone Ελλάδας

Το ΔΛΠ 15 αποτελεί τη μεγαλύτερη λογιστική αλλαγή για την Vodafone Ελλάδας με μεγαλύτερη επίδραση στη χρηματοοικονομική λειτουργία της. Η εφαρμογή του νέου προτύπου είχε επίδραση σε χρηματοοικονομικό, λειτουργικό και επιχειρησιακό επίπεδο για την εταιρεία.

Από την εφαρμογή του νέου προτύπου επηρεάστηκαν οι εσωτερικές διοικητικές αναφορές, οι δείκτες απόδοσης (KPIs) καθώς και οι διαδικασίες για το κλείσιμο της οικονομικής χρονιάς της εταιρείας. Οι νέοι οικονομικοί ισολογισμοί μετά την εφαρμογή του προτύπου έχουν διαφορετική μορφή στα περιουσιακά στοιχεία της καθώς δημιουργήθηκαν νέοι τύποι περιουσιακών στοιχείων και οφειλών-υποχρεώσεων. Παρόλα αυτά, το έσοδο πριν την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 και το έσοδο μετά την εφαρμογή παραμένει το ίδιο. Για παράδειγμα, πριν την υιοθέτηση του ΔΛΠ 15, για την

αγορά συσκευής η εταιρεία αναγνώριζε ως έσοδο όταν το περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή η συσκευή, είχε μεταφερθεί στο πελάτη με την αντίστοιχη χρέωση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 15, ένα μεγάλο τμήμα εσόδων αναλογεί στα προϊόντα που παραδίδονται εκ των προτέρων στο πελάτη, με βάση τη τιμή πώλησης σε μια σύμβαση. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, υψηλότερα έσοδα από την πώληση των συσκευών και λοιπού εξοπλισμού και χαμηλότερα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών.

Παράλληλα, επηρεάζεται το χρονοδιάγραμμα της αναγνώρισης του εσόδου, με αποτέλεσμα την προγενέστερη αναγνώριση του. Με την υιοθέτηση του ΔΛΠ 15 η διαφορά μεταξύ των εσόδων και της χρέωσης του πελάτη αναγνωρίζεται ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, μια απαίτηση που προκύπτει από πελάτες με εξασφαλισμένες ταμειακές ροές στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης. Επίσης, οι προμήθειες από πωλήσεις και από άλλα έξοδα απόκτησης πελατών που απορρέουν άμεσα από την εξασφάλιση συμβάσεων με πελάτες καταχωρούνται ως έξοδα με την πραγματοποίησή τους. Το ΔΛΠ 15 απαιτεί αυτά τα έξοδα απόκτησης συμβάσεων να αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν πραγματοποιούνται και επιμερίζονται ως έξοδο κατά την εκτιμώμενη περίοδο διατήρησης του πελάτη.

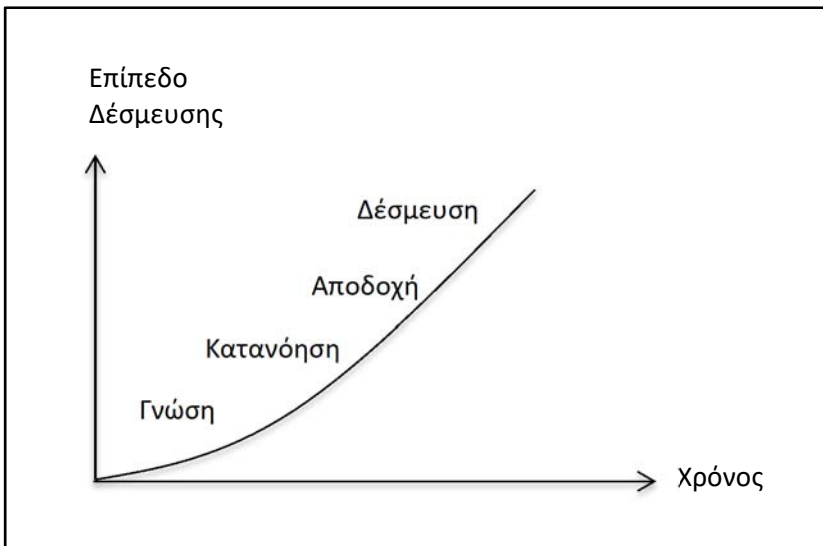
Μέχρι σήμερα στη Vodafone Ελλάδας τρέχουν παράλληλα δυο αναφορές (dual reporting) οι οποίες σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις της και την αναγνώριση εσόδου. Μία αναφορά εφαρμόζει το παλιό πρότυπο ΔΛΠ 18 «Έσοδα» πριν τη μετατροπή και μία αναφορά η οποία εφαρμόζει το νέο πρότυπο ΔΛΠ 15. Αυτό αποτελούσε δοκιμαστική περίοδος προκειμένου η εταιρεία να εντοπίσει αδυναμίες κατά την εφαρμογή του νέου προτύπου και όπου χρειαζόταν να προχωρήσει σε αλλαγές. Η δοκιμαστική περίοδος είχε δοθεί από το IASB για όλες τις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν το νέο πρότυπο ΔΛΠ 15. Συγκεκριμένα, για τη Vodafone κατά τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο για το οικονομικό έτος 2017 (οικονομική χρήση Απρίλιο 2017- Μάρτιο 2018) και το οικονομικό έτος 2018 (οικονομική χρήση Απρίλιο 2018- Μάρτιο 2019) έχουν χρησιμοποιηθεί δύο διαδικασίες αναφοράς. Από την έναρξη της οικονομικής χρονιάς 2019 (οικονομική χρήση Απρίλιο 2019-Μάρτιο 2020), οι οικονομικές καταστάσεις της Vodafone, θα εφαρμόζουν μόνο το ΔΛΠ 15.

Μία άλλη βασική λειτουργία της Vodafone Ελλάδας που επηρεάστηκε από την εφαρμογή του νέου προτύπου, είναι το μάρκετινγκ. Σχετικά με τη τιμή, χρειάστηκαν να

τροποποιηθούν και να δημιουργηθούν εμπορικές πολιτικές οι οποίες να συμφωνούν με το νέο μοντέλο. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να επηρεαστούν αποφάσεις για τα θέματα διανομής, όπως η εκπαίδευση των πωλητών και γενικότερα των εμπλεκόμενων μερών προκειμένου να διαθέτουν προϊόντα και υπηρεσίες της εταιρείας σύμφωνα με τους κανόνες του ΔΛΠ 15. Η επανεξέταση των εμπορικών συμφωνιών με τους πελάτες καθώς και ο εντοπισμός των υποχρεώσεων από μεριάς του πωλητή αποτέλεσε κύριες προτεραιότητες της εταιρείας έτσι ώστε να μην υπάρχουν αρνητικές επιδράσεις από τη μετάβαση αλλά και για να διαφυλαχθεί το εμπορικό της πλεονέκτημα.

Για την εφαρμογή του προτύπου, η διοίκηση της Vodafone Ελλάδας χρειάστηκε να επενδύσει στο ανθρώπινο δυναμικό. Αρχικά, εκπαιδεύτηκαν τα άτομα που συμμετείχαν στη διαδικασία μετάβασης στο ΔΛΠ 15 από εξωτερικούς συμβούλους οι οποίοι ήταν εξειδικευμένοι στην εφαρμογή των προτύπων ενώ παράλληλα είχε ενημερωθεί για τα νέα πρότυπα και η διοίκηση της επιχείρησης προκειμένου να λάβει τις σωστές στρατηγικές αποφάσεις. Στη συνέχεια ενημερώθηκαν και εκπαιδεύτηκαν οι υπόλοιποι εργαζόμενοι οι οποίοι εκτελούν διαδικασίες που σχετίζονται με την αναγνώριση εσόδου. Επιπλέον, χρειάστηκε να γίνει πρόσληψη επιπλέον προσωπικού προκειμένου να καλυφθούν όλες οι ανάγκες για τη διαδικασία μετατροπής και χρειάστηκε να δημιουργηθεί νέα ομάδα μετά την εφαρμογή του ΔΛΠ 15, έτσι ώστε να πραγματοποιούνται οι απαραίτητοι έλεγχοι και να εκτελούνται διαδικασίες οι οποίες είχαν δημιουργηθεί αποκλειστικά για το ΔΛΠ 15.

Για την επιτυχή μετάβαση στο νέο πρότυπο σημαντικός ήταν ο ρόλος των εμπλεκόμενων που συμμετείχαν στο έργο και η διαχείριση της επικοινωνίας των πληροφοριών του έργου σε όλους τους εμπλεκόμενους. Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζεται η σύγκριση του βαθμού δέσμευσης των εμπλεκόμενων σε σχέση με το χρόνο κατά τη διαδικασία μετάβασης.



Σχήμα 2: Σύγκριση χρόνου με επίπεδο δέσμευσης των εμπλεκόμενων

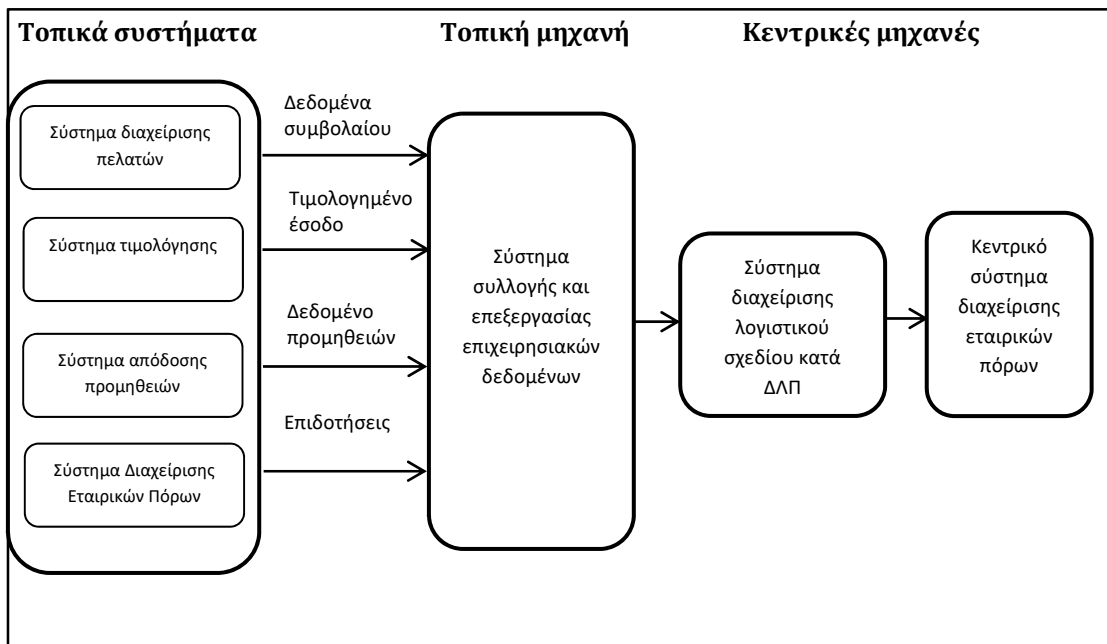
Το επίπεδο δέσμευσης των εμπλεκομένων κατά τη διάρκεια του έργου δεν ήταν σταθερό, αλλά άλλαζε με το χρόνο. Όταν ξεκίνησε η διαδικασία μετάβασης, στα πρώτα στάδια του κύκλου ζωής του έργου, οι εμπλεκόμενοι δε γνώριζαν για την αλλαγή. Η γνώση και η δέσμευση των εργαζομένων ήταν πολύ χαμηλή. Μόνο τα μέλη της ομάδας υλοποίησης είχαν γνώση και συνεπώς το επίπεδο δέσμευσης των εμπλεκομένων ήταν χαμηλό. Σε λίγο καιρό, οι εμπλεκόμενοι άρχισαν να αντιλαμβάνονται το έργο με διάφορες τεχνικές. Τα μέλη της ομάδας υλοποίησης είχαν ξεκινήσει να ενημερώνουν τους εμπλεκόμενους μέσω συναντήσεων, εκπαιδευτικού υλικού κλπ, και με τον καιρό οι εμπλεκόμενοι άρχισαν αποκτούν γνώση για την αλλαγή. Όσο πέραγε ο καιρός και οι εμπλεκόμενοι άρχισαν να αντιλαμβάνονται το επίπεδο δέσμευσης είχε ξεκινήσει να αυξάνεται. Μετά από κάποιο χρονικό διάστημα, ύστερα από πολλές συναντήσεις και ενημερώσεις οι εμπλεκόμενοι άρχισαν να κατανοούν τις αλλαγές που έπρεπε να γίνουν, έχοντας απορίες για την υλοποίηση των αλλαγών προς την ομάδα προκειμένου να κατανοήσουν τις αλλαγές που έπρεπε να κάνουν στις διαδικασίες που εκτελούσαν. Σε αυτή τη φάση, οι εμπλεκόμενοι ξεκίνησαν να συμμετέχουν περισσότερο στη διαδικασία μετάβασης και το επίπεδο δέσμευσης είχε αυξηθεί. Όσο περνούσε ο χρόνος, η συμμετοχή των εμπλεκόμενων στο έργο είχε αυξηθεί και πλέον είχαν ξεκινήσει να συμμετέχουν ενεργά στη διαδικασία μετάβασης μέχρι που δεσμεύονται να πραγματοποιήσουν τις αλλαγές. Στο σημείο αυτό, το επίπεδο δέσμευσης των εμπλεκόμενων ήταν αρκετά υψηλό.

Μεγάλη επίδραση είχαν και τα συστήματα της Vodafone Ελλάδας έτσι ώστε οι διαδικασίες να εκτελούνται σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Προκειμένου να υλοποιηθούν οι αλλαγές που αναφέρθηκαν νωρίτερα στις υπόλοιπες επιχειρησιακές λειτουργίες, χρειάστηκε να γίνει αναδιοργάνωση των διαδικασιών που έτρεχαν σε βασικά συστήματα της εταιρείας. Μερικά από τα βασικά συστήματα είναι τα παρακάτω:

- το σύστημα Διαχείρισης Επιχειρησιακών πόρων (ERP),
- το σύστημα για τη Διαχείριση Πελατειακών Σχέσεων (CRM),
- το σύστημα τιμολόγησης,
- το σύστημα απόδοσης προμηθειών,
- το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων, και
- το σύστημα που σχετίζεται με τον εφοδιασμό των εργαζομένων με εργαλεία

Η αλλαγή στα συστήματα της εταιρείας πραγματοποιήθηκε από εξωτερικούς συμβούλους. Αν και το κόστος ήταν αρκετά μεγάλο, ήταν πολύ σημαντικός ο ρόλος τους κατά τη διαδικασία εφαρμογής. Επιπλέον, για την εφαρμογή του ΔΛΠ 15 έπρεπε να αλλάξουν δεδομένα της εταιρείας τα οποία αφορούσαν είτε αποτελέσματα διαδικασιών είτε δεδομένα πελατών, για τα οποία ορίστηκαν νέοι τύποι δεδομένων που αντιστοιχούν σε τύπους αναγνώρισης εσόδου. Τέλος, αλλά αρκετά σημαντικό για την εταιρεία το κόστος εφαρμογής ήταν αρκετά μεγάλο και χρειάστηκε να δημιουργηθεί ξεχωριστό budget από το οποίο θα ξοδεύονταν χρήματα αποκλειστικά για της ανάγκες της εφαρμογής του νέου προτύπου.

Το Σχήμα 3 παρουσιάζει το διάγραμμα ροής το οποίο απεικονίζει τη νέα διαδικασία που δημιουργήθηκε για την αναγνώριση εσόδου και αφορά τη τεχνική υλοποίηση. Θα πρέπει να τονιστεί ότι στη διαδικασία μετατροπής συμμετέχει και η μητρική εταιρεία Vodafone, η οποία βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο.



Σχήμα 3: Διάγραμμα ροής νέας διαδικασίας για την αναγνώριση εσόδου

Για την εφαρμογή των κανόνων που όριζε το ΔΛΠ 15 χρειάστηκε να πραγματοποιηθούν αλλαγές στα τοπικά συστήματα της Vodafone Ελλάδας, στα οποία δημιουργήθηκαν νέες διαδικασίες και τροποποιήθηκαν ήδη υπάρχουσες διαδικασίες προκειμένου να ενημερώνονται σωστά και σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Τα τοπικά συστήματα που επηρεάστηκαν είναι το σύστημα διαχείρισης πελατών, το σύστημα τιμολόγησης, το σύστημα απόδοσης προμηθειών, το σύστημα διαχείρισης εταιρικών πόρων και το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων. Το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων συγκεντρώνει δεδομένα συμβολαίου που λαμβάνει από το σύστημα διαχείρισης πελατών και δεδομένα που αφορούν το τιμολογημένο έσοδο από το σύστημα τιμολόγησης. Παράλληλα, συγκεντρώνει δεδομένα προμηθειών από το σύστημα απόδοσης προμηθειών και επιδοτήσεις από το σύστημα διαχείρισης εταιρικών πόρων.

Από τη στιγμή που το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων έχει συγκεντρώσει τα δεδομένα από όλα τα συστήματα, τα επεξεργάζεται σύμφωνα με τους κανόνες του νέου προτύπου. Ουσιαστικά, το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων εκτελεί τα τρία πρώτα στάδια του μοντέλου ΔΛΠ 15. Συγκεκριμένα, πραγματοποιείται η αναγνώριση του συμβολαίου, η αναγνώριση της υποχρέωσης εκτέλεσης που απορρέει από το συμβόλαιο με το πελάτη και προσδιορίζεται η τιμή συναλλαγής για τη πώληση προϊόντος ή της παροχής υπηρεσίας.

Όταν ολοκληρωθεί η επεξεργασία, το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων στέλνει το παραγόμενο αποτέλεσμα στη κεντρική μηχανή που έχει σχεδιαστεί ειδικά για το ΔΛΠ 15 και βρίσκεται στη μητρική εταιρεία Vodafone, στο Ηνωμένο Βασίλειο και είναι το σύστημα διαχείρισης λογιστικού σχεδίου κατά ΔΛΠ. Η κεντρική μηχανή υλοποιεί τα υπόλοιπα δύο στάδια του μοντέλου ΔΛΠ 15, δηλαδή την απλούστευση της διαδικασίας για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και τη παροχή χρήσιμης πληροφόρησης. Ουσιαστικά, υπολογίζει το έσοδο σύμφωνα με τους κανόνες του ΔΛΠ 15, δίνει αναφορές στη τοπική μηχανή και ενημερώνει τα οικονομικά συστήματα της εταιρείας με τα παραγόμενα αποτελέσματα. Το παραγόμενο αποτέλεσμα στέλνεται στο κεντρικό σύστημα διαχείρισης εταιρικών πόρων, το ERP.

Διαπιστώνεται, ότι κατά τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο, πραγματοποιήθηκαν σημαντικές αλλαγές που επηρέασαν τους ανθρώπους, τις διαδικασίες και τα συστήματα της εταιρείας, ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του προτύπου. Με τη σωστή οργάνωση και τη συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων από τα επιμέρους τμήματα ολοκληρώθηκε με επιτυχία η διαδικασία μετάβασης και μέχρι σήμερα η εταιρεία μέχρι και το Μάρτιο του 2019, όπου ολοκληρώνεται το οικονομικό έτος, ελέγχει και εφαρμόζει το νέο πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της παράλληλα με το παλιό πρότυπο. Από τον Απρίλιο 2019 οι επιχειρήσεις πλέον θα εφαρμόζει μόνο το νέο ΔΛΠ 15 και ουσιαστικά θα μπορεί να αξιολογήσει τη πραγματική λειτουργία των επιμέρους διαδικασιών και τα αποτελέσματα σύμφωνα με το νέο πρότυπο.

Κεφάλαιο 5

Συμπεράσματα

Με την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ μία επιχείρηση χρειάζεται να αλλάξει ορισμένες διαδικασίες που εκτελεί και σχετίζονται με την οικονομική της κατάσταση. Οι επιπτώσεις, τα οφέλη και το κόστος για τη μετάβαση στα ΔΛΠ διαφέρει από χώρα σε χώρα αλλά μακροπρόθεσμα οι αλλαγές έχουν θετικό αντίκτυπο στον τρόπο λειτουργίας και στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Για την υιοθέτηση των ΔΛΠ οι επιχειρήσεις χρειάστηκαν να αλλάξουν τον τρόπο διοίκησης και τις διαδικασίες που σχετίζονται όχι μόνο με τους λογιστικές κανόνες, αλλά και με σειρά επιχειρησιακών διαδικασιών. Πλέον, η διοίκηση κάθε επιχείρησης, μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ, έχει πιο ξεκάθαρη εικόνα για την οικονομική της θέση ενώ παράλληλα η σωστή πληροφόρηση δίνει εμπιστοσύνη στους επενδυτές και συνεπώς αυξάνεται η αξιοπιστία της επιχείρησης.

Από τις έρευνες σχετικά με τα ΔΛΠ στη διεθνή βιβλιογραφία προκύπτουν ορισμένα χρήσιμα συμπεράσματα. Αρχικά, χρειάζεται ένα εύλογο χρονικό διάστημα (εν προκειμένω 2-3 χρόνια) για την αποδοτική υλοποίηση, προκειμένου η επιχείρηση να προετοιμαστεί και να εκτελέσει διαδικασίες που σχετίζονται με χρηματοοικονομικές αναφορές με τη χρήση ΔΛΠ. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται σε όλον τον κόσμο με διαφορετικά χρονοδιαγράμματα, ανάλογα με τις απαιτήσεις τους αλλά και με τα μεγέθη των εταιρειών που τα υιοθετούν. Αυτό καθιστά απαραίτητη τη δημιουργία και εφαρμογή ενός αποτελεσματικού πλάνου διαχείρισης από τη διοίκηση της επιχείρησης που αποφασίζει να εφαρμόσει τα ΔΛΠ. Παρατηρήθηκε από πολλές μελέτες ότι το κόστος μετάβασης από τα ισχύοντα τοπικά λογιστικά πρότυπα της κάθε χώρας στα νέα ΔΛΠ ήταν αρκετά υψηλό, κυρίως τον πρώτο χρόνο εφαρμογής, καθώς χρειάστηκαν να προσληφθούν άτομα με τεχνογνωσία, να γίνει εκπαίδευση του υφιστάμενου προσωπικού και να αγοραστούν νέα λογιστικά προγράμματα τα οποία υποστηρίζουν

τα ΔΛΠ. Το μεγαλύτερο κόστος ήταν η επένδυση για αλλαγές σε πληροφοριακά συστήματα προκειμένου να εκτελούνται διαδικασίες σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες των ΔΛΠ. Επιπροσθέτως, χρειάστηκε η συμμετοχή πολλών εμπλεκόμενων μέσα σε μία επιχείρηση και από διαφορετικά τμήματα. Ο ρόλος των εξωτερικών συμβούλων ήταν πολύ σημαντικός τόσο για την τεχνική υποστήριξη και την υλοποίηση όσο και για τις συμβουλές κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρησιακές διαδικασίες της επιχείρησης. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ ενισχύθηκε η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, βελτιώθηκε η εταιρική διαφάνεια και η ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επενδυτών και των δανειστών.

Από τη μελέτη περίπτωσης για τη Vodafone Ελλάδος διαπιστώνεται ότι κατά τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο, πραγματοποιήθηκαν σημαντικές αλλαγές που επηρέασαν τους ανθρώπους, τις διαδικασίες και τα συστήματα της εταιρείας, ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του προτύπου. Η διοίκηση χρειάστηκε να λάβει στρατηγικές αποφάσεις διαχείρισης που είχαν σχέση με τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πρότυπο. Οι διευθυντές έπρεπε να εφαρμόσουν και να διαχειριστούν τις αλλαγές, εξασφαλίζοντας την επιτυχία των στόχων και τη δέσμευση των ανθρώπων τους κατά τη διάρκεια της εφαρμογής και μετά. Για την εφαρμογή του προτύπου, η διοίκηση της Vodafone Ελλάδας χρειάστηκε να επενδύσει στο ανθρώπινο δυναμικό και συγκεκριμένα προχώρησε σε πρόσληψη επιπλέον προσωπικού προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες για τη διαδικασία μετατροπής. Δημιουργήθηκε νέα ομάδα μετά την εφαρμογή του νέου προτύπου για τους απαραίτητους ελέγχους και την εκτέλεση διαδικασιών σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Με τη βοήθεια των εξωτερικών συμβούλων ενημερώθηκαν και εκπαιδεύτηκαν οι εργαζόμενοι οι οποίοι εκτελούσαν διαδικασίες σχετικά με την αναγνώριση εσόδου. Μεγάλη επίδραση είχαν και τα συστήματα της Vodafone Ελλάδος προκειμένου οι διαδικασίες να εκτελεστούν σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Χρειάστηκε να γίνουν αλλαγές στα συστήματα της επιχείρησης από εξωτερικούς συμβούλους, στα οποία δημιουργήθηκαν νέες διαδικασίες και τροποποιήθηκαν ήδη υπάρχουσες προκειμένου να ενημερώνονται σωστά και σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Μερικά από τα συστήματα που επηρεάστηκαν είναι το σύστημα διαχείρισης πελατών, το σύστημα τιμολόγησης, το σύστημα απόδοσης προμηθειών, το σύστημα διαχείρισης εταιρικών πόρων και το σύστημα συλλογής και επεξεργασίας επιχειρησιακών δεδομένων. Επιπλέον, τροποποιήθηκαν και δημιουργήθηκαν νέες εμπορικές πολιτικές σύμφωνα με το νέο μοντέλο.

Με τη σωστή οργάνωση και τη συνεργασία όλων των εμπλεκομένων από τα επιμέρους τμήματα ολοκληρώθηκε με επιτυχία η διαδικασία μετάβασης για τη Vodafone Ελλάδα. Ωστόσο, δεν είναι εφικτό να προκύψουν αξιόπιστα συμπεράσματα για τα οφέλη της εφαρμογής στις επιχειρησιακές διαδικασίες της εταιρείας, καθώς είναι πρόσφατη η αλλαγή και χρειάζεται χρόνος για την αξιολόγηση.

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή συμβάλλει στη κατανόηση των αναγκών των επιχειρησιακών διαδικασιών μιας επιχείρησης και στα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Μπορεί να αποτελέσει βάση για μία μελλοντική έρευνα στις βελτιώσεις των επιχειρησιακών διαδικασιών ύστερα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Φίλος, Ι., Αποστόλου, Α., (2011). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική Προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής*, Αθήνα: Κλειδάριθμος

Βρέντζου, Ε., Δημητράς, Α., (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Αθήνα: Κάλλιπος

Γιαννόπουλος, Μ., Δελτίο Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών Οκτώβριος-Νοέμβριος-Δεκέμβριος (2002). Τεύχος 31, σελ. 19-62

Κέφης, Β., (2005). *Διοίκηση Ολικής Ποιότητας: Θεωρία και Πρότυπα – 2^η Έκδοση*, Αθήνα: Κριτική

Μητάκος, Θ., (2015). *Εισαγωγή στα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης*, Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών

Νόμος 3229/2004 Άρθρο 13, (2004) Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Τεύχος Πρώτο, σελ. 740-744

Πρωτοψάλτης, Ν., (2009). *Παραδείγματα εφαρμογής: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διερμηνείες*, Τόμος Α, Αθήνα: Σταμούλης

Σαρμανιώτης, Χ., (2011). *MANATZMENT-Μια ολοκληρωμένη και σύγχρονη προσέγγιση – 3η έκδοση*, ΔΙΣΙΓΜΑ

Συζήτηση Στρογγυλής Τραπέζης, Δελτίο Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών Οκτώβριος-Νοέμβριος-Δεκέμβριος 2002, Τεύχος 31, σελ 19-62

Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ' έκδοση). Αθήνα: Κάλλιπος

Τουρνά-Γερμανού, Ε., (2015) *Χρηματοοικονομική λογιστική*, Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα: Κάλλιπος

Ξενόγλωσση

Alware, H., Clements-Croome, D.G., (2010). *Key performance indicators (KPIs) and priority in using the multi-attribute approach for assessing sustainable intelligent buildings*, *Building and environment*, 45.4, pp.799-807

Alsuhaibani, A., (2012). *The Expected Impact of IFRS Adoption on Saudi Arabia Based on Lessons from Other Countries: A Focus on the Telecommunication Business*, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* pp.1190-1198

Ankarath, N., Mehta J.K., Ghosh, P.T., Alkafaji A.Y., (2010). *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc

Ball, R., (2001). *Infrastructure Requirements for an Economically Efficient System of Public Financial Reporting and Disclosure*, *Brookings-Wharton Papers on Financial Services* pp.127-169

Ball, R., (2006). *International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors, Accounting and Business Research*, *International Accounting Policy Forum*, pp.5-27

Ball, R., (2015). *IFRS – 10 years later*, *Accounting and Business Research* pp.545-571

Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M.H., (2008). *International Accounting Quality*

Baxter, P., Jack, S., (2008). *Qualitative case study methodology: Study design and implementation for novice researchers*. *The qualitative report*, 13(4), 544-559.

Branche, A.P., Rummler, G.A., (1995). *Improving performance: How to manage the white space on the organization chart*, San Francisco: Jossey-Bass

Bhutta, K.S., Huq, F., (1999). *Benchmarking—best practices: an integrated approach*. *Benchmarking: An International Journal*, 6(3), pp.254-268.

Champy, J., Hammer, M., (1993). *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business revolution*, New York: Harper Business

Camp, R.C., (1989). *Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance*, ASQC Quality Resources

Daske, H., Gebhardt, G., (2006). *International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality*, *Abacus* pp.461-498.

Daske, H., (2008). *Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences*, *Journal of Accounting Research* pp.1085-1142

Davenport, T.H., Short J.E., (1990). *The new industrial engineering information technology and business process redesign*, *Sloan Management Review*

Davenport, T.H., (1993). *Process Innovation: Reengineering Work Through Information Technology*, Boston:Harvard Business School Press

Dunne, T., Fifield S., Finningham G., Fox, A., Hannah, G., Hellar, G., Power, D., Veneziani, M., (2008). *The implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland*, Edinburgh: The Institute of Chartered of Scotland

Elmuti, D., Kathawala, Y., (1997). *An overview of benchmarking process: a tool for continuous improvement and competitive advantage* Benchmarking for Quality Management & Technology, 4(4) pp.229-243

Epstein, B. J., Jermakowicz, E.K., (2010). *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons.

Frederick, D., Gary K., (2011). *International Accounting*, 7th edition

Goodwin, J., Cooper, B.J., Johl, S. (2008). *How prepared was Australia for international financial reporting standards? The case of listed firms*. Australian Accounting Review, 18(1), pp.35-45.

Grover, V., Malhorta, M., (1997). *Business Process Reengineering: A tutorial on the concept, evolution, method, technology and application*, Journal of Operations Management 15, pp.193-213

Harmon, P., (2015). *The scope and evaluation of business process management*, Handbook on Business Process Management 1: Introduction, Methods, and Information Systems. pp.37-80

Grush, C., Holger, M., (2016). *IFRS 15: An accounting change with profound impacts for communications operators- from the P&L to operations, pricing and marketing*, PWC. pp1-6

Hoogendoorn, M., (2006). *International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond –Experiences with First-time Adoption in Europe*, Accounting in Europe. pp.23-26

Hudson, J., (2015) *The Impact of IFRS on Financial Ratios, FDI, and GDP*, *International review of business* 15. pp.111-122

Huefner, R.J., (2015). *The Impact of new financial reporting standards on revenue management*. *Journal of Revenue and Pricing Management* pp.78-81

Iatridis, G., Rouvolis, S., (2010). *The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* pp.55-65

International Accounting Standards Board (2014). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. IASB pp.1-24

Jermakowicz, E.K., Gornik-Tomaszewski, S., (2006). *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies* *Journal of international accounting, auditing and taxation*. pp.170-196.

Kaplan, R.S., Norton, D.P., (1996). *Using the balanced scorecard as a strategic management system*. *Harvard Business Review*

Langmead, JM., Phillips-Wren, G., Soroosh, J., CMA, Zhu Hong., Kelly, K.A., Jr., CPA., Thomas S., (2011). *How to adopt IFRS in five steps* pp.53-60

Masadah, W.N., Al-Omush, Ahmed., Shiyab, F.S., (2015). *Mandatory International Financial Reporting Standards Support among Trading Companies in Los Angeles: An Analysis*, *Business and Economic Research*, Vol. 5, No. 1 pp.97-116

McConnell, P., (2014). *Revenue recognition: finally, a standard approach for all*. IASB Investor Perspectives articles pp.1-5

Okafor, C., Ogedu, KO., (2011) *Potential effects of the adoption and implementation of international financial accounting standards(IFRS) in Nigeria*. JORIND, 9(2) pp.346-358

Pacter, P., (2014) *IFRS as a global standards: a pocket guide*. IFRS Foundation http://www.ccea.org.uy/ccea_nws05/docs/IFRS-AS-GLOBAL-STANDARDS.pdf

Papadatos, PK., Bellas, PA., (2011). *The Value Relevance of Accounting Information under Greek and International Financial Reporting Standards: The Influence of Firm-Specific Characteristics*, International Research Journal of Finance and Economics, Vol.76, pp.6-23

Rahman, M.M., Moniruzzaman, M., Sharif, M.J., (2013). *Techniques, motives and controls of earnings management*, International Journal of Information Technology and Business Management, 11(1), pp.22-34

Reid, RD., Sanders, NR., (2007). *Operations Management: An Integrated Approach* John Wiley & Sons, Inc

Shaw, I.F., (1999). *Qualitative evaluation* (Vol. 137). Λονδίνο: Sage

Smith, H., (2003). *Business process management—the third wave: business process modelling language (bpml) and its pi-calculus foundations*, Information and Software Technology, pp. 1065-1069.

Tong, T.L., (2014). *A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers* pp.1-21

Tsai, W., Chu, P., Chang, J., Lee, H., Huang, Y., (2015). *The Impact of IT Governance on Performance of IFRS Conversion Under ERP*, 2015 International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management (IEEM) pp.626-629

Weske, M., (1998). *Business Process Management Architectures* In: *Business Process Management*, Berlin Heidelberg: Springer

Yin, RK., (2009). *Case study research: Design and methods (applied social research methods)*. Λονδίνο: Sage.

Yin, RK., (2011). *Applications of case study research*. London and Singapore: Sage.

Zarb, BJ., (2006). The quest for Transparency in Financial Reporting, *The CPA Journal*, pp.30-33

Νομοθεσία

Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/el/TXT/?uri=CELEX%3A32002R1606>

[Πρόσβαση: 05.11.2018]

Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ.1725/2003 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Σεπτεμβρίου 2003,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX%3A32003R1725>

[Πρόσβαση: 05.11.2018]

Δικτυακοί τόποι

IFRS, *IFRS Standards and IFRIC Interpretations*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/>
[Πρόσβαση: 20.09.2018]

Ετήσια Οικονομική Έκθεση 2017 Vodafone <https://www.vodafone.gr/vodafone-ellados/arthra/dimosieusi-oikonomikon-katastaseon/> [Πρόσβαση: 2.11.2018]

Vodafone Greece https://el.wikipedia.org/wiki/Vodafone_Greece [Πρόσβαση: 2.11.2018]

Ernst & Young (2016) *Preparing for the transition to IFRS in Hungary, IFRS Practical guidance*
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Preparing for IFRS conversion in Hungary EN_/FILE/Preparing%20for%20IFRS%20conversion%20in%20Hungary%20flyer.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Preparing_for_IFRS_conversion_in_Hungary_EN_/FILE/Preparing%20for%20IFRS%20conversion%20in%20Hungary%20flyer.pdf)
[Πρόσβαση: 2.11.2018]

May 2014, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* pp.1-24
<https://www.ifrs.org/-/media/project/revenue-from-contracts-with-customers/project-summary-and-feedback-statement/project-summary-feedback-statement-may-2014.pdf> [Πρόσβαση: 2.11.2018]

IFRS (2018) *Use of IFRS Standards around the world*. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> [Πρόσβαση: 06.11.2018]

IFRS (2018) *IFRS 15 Revenue from contracts with customers*.
<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/> [Πρόσβαση: 06.11.2018]

Accenture (2008) *Preparing for International Financial Reporting Standards*
<https://www.criticaleye.com/inspiring/insights-servfile.cfm?id=1107>
[Πρόσβαση: 10.11.2018]