

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ



ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ:

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Όνοματεπώνυμο φοιτητή: Καλαϊτζόπουλος Σεραφείμ

AUD: 2711

Επιβλέπων Καθηγητής: Κουσενίδης Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως προαπαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης
στην «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική».

Θεσσαλονίκη, Δεκέμβριος 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|-----------|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ..... | 3 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 4 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΕΣ ΠΡΟΕΚΤΑΣΕΙΣ | 6 |
| 1.1 Διεθνές και τοπικό πεδίο..... | 8 |
| 1.2 Αγγλικά Λογιστικά Πρότυπα..... | 8 |
| 1.3 Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα | 9 |
| 1.4 Έκδοση και εφαρμογή των ΔΛΠ..... | 10 |
| 1.5 Δυσχέρειες εφαρμογής των ΔΛΠ | 14 |
| 1.6 Η ανάγκη για εναρμόνιση | 16 |
| 1.7 Πλεονεκτήματα εναρμόνισης | 18 |
| 1.8 Μειονεκτήματα Εναρμόνισης..... | 19 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ – IAS AND GAAP..... | 21 |
| 2.1 Οι βασικές διαφορές | 21 |
| 2.2 Διαφορές αναγνώρισης | 23 |
| 2.3 Διαφορές μέτρησης..... | 25 |
| 2.4 Διαφορετικές εναλλακτικές μέθοδοι..... | 26 |
| 2.5 Λοιπές διαφορές..... | 28 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΛΠ | 31 |
| 3.1 Ορισμοί της Δημιουργικής Λογιστικής | 31 |
| 3.2 Τι συνιστά Δημιουργική Λογιστική..... | 31 |
| 3.3 Λόγοι που οδηγούν στην χρήση Δημιουργικής Λογιστικής..... | 33 |
| 3.4 Παραδείγματα νομοθετικών κενών | 34 |
| <i>Τα ΔΛΠ και τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία</i> | <i>34</i> |
| <i>Απομείωση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....</i> | <i>35</i> |

*Νομοθετικό παράθυρο για χειραγώγηση κερδών στις ελληνικές επιχειρήσεις.....*37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ..39

4.1 Παρουσίαση - Δημοσίευση Οικονομικών Καταστάσεων39

4.2 Φορολογία εισοδήματος Επιχειρήσεων45

4.3 Ενσώματα Πάγια.....48

4.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία49

4.5 Χρηματοδοτικές μισθώσεις53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ55

5.1 Έρευνα του Ο.Π.Α.....55

5.2 Έρευνα της Grant Thornton.....58

5.3 ΔΛΠ και Ελληνική αγορά - Εμπειρικές έρευνες62

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ66

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ67

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ70

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα από τις ημεδαπές επιχειρήσεις. Εκτείνεται σε τέσσερα κεφάλαια στα οποία επιχειρείται η διαμόρφωση θεωρητικού πλαισίου στο οποίο αναπτύσσονται τα σημαντικότερα λογιστικά πρότυπα και οι ερμηνείες τους, βάσει ελληνικής και ξένης βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας η οποία χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της παρούσης.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρονται εισαγωγικές έννοιες για την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών αρχών από τις επιχειρήσεις, καθώς και γενικές έννοιες για την δημιουργική λογιστική και την ωραιοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στο επόμενο κεφάλαιο, αναπτύσσεται κατάλληλο θεωρητικό πλαίσιο για την επεξήγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων καθώς και για τις ελληνικές λογιστικές αρχές. Ακόμη επιχειρείται η κάλυψη του θέματος της εναρμόνισης των διεθνών με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα από τα πιο σημαντικά διεθνή λογιστικά πρότυπα, καθώς επίσης και οι εφαρμογές τους σε περιπτώσεις επιχειρήσεων.

Στο τέλος αναφέρονται συνοπτικά ορισμένες εμπειρικές έρευνες που έχουν γίνει σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική, ως μέρος του οικονομικού συστήματος, δέχεται συνεχώς τις επιδράσεις των ραγδαίων εξελίξεων που συντελούνται με μεγάλη ταχύτητα στο εξωτερικό περιβάλλον. Αυτή η πραγματικότητα απαιτεί την ύπαρξη και συνεχή ανάπτυξη της λογιστικής επιστήμης ως ένα εργαλείο - μέσο μέτρησης και αποτύπωσης της οικονομικής δραστηριότητας. Απόρροια των εξελίξεων στην τρέχουσα περίοδο είναι η δημιουργία και διατύπωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, που από την 1/1/2005 εφαρμόζονται σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως μια ακόμη προσπάθεια οικονομικής σύγκλισης των ευρωπαϊκών χωρών και εξάλειψης των μεταξύ τους διαφορών.

Οι λογιστές όλων αυτών των χωρών καλωσόρισαν τα πρότυπα, καθώς έτσι οριστικοποιείται η λογιστική ως επιστήμη και όχι μόνο ως πρακτική, αναβαθμίζοντας το επάγγελμα: ο λογιστής αναδεικνύεται όλο και περισσότερο σε επαγγελματία υψηλού επιπέδου, σε σημαντικό στέλεχος μιας επιχείρησης, με υψηλή εξειδίκευση (άρα με πολύ και αποδοτικό ανθρώπινο κεφάλαιο) και κρίσιμες αρμοδιότητες. Ωστόσο, η εφαρμογή των προτύπων έφερε τους λογιστές – οικονομολόγους αντιμέτωπους με τα κανούρια προβλήματα που συνεπάγεται η νέα λογιστική πραγματικότητα.

Τι ακριβώς συμβαίνει; Από το 2005 όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις σε θεσμοθετημένο Χρηματιστήριο Αξιών χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Δεν είναι σε θέση πλέον να παράγουν τις καταστάσεις τους βασιζόμενες στις μέχρι τώρα παραδεκτές λογιστικές αρχές ή στα διάφορα Εθνικά και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια. Εκτός από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πάνω από 70 χώρες παγκοσμίως επιτρέπουν ή απαιτούν την χρήση των ΔΠΧΠ από μερικές ή όλες τις εγχώριες εισηγμένες επιχειρήσεις τους, ενώ άλλες χώρες έχουν εξαγγείλει την πρόθεσή τους για υιοθέτηση των προτύπων στο άμεσο μέλλον.

Γιατί συμβαίνει αυτό; Οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις με πολλαπλές

δραστηριότητες σε διεθνές επίπεδο αντιμετώπιζαν μέχρι πριν λίγα χρόνια το πρόβλημα ότι οι λογαριασμοί τους οποίους κατάρτιζαν σύμφωνα με την εθνική τους νομοθεσία και με βάση τις λογιστικές οδηγίες δεν θεωρούνταν ικανοποιητικοί. Αυτό συνέβαινε κυρίως στις περιπτώσεις αναζήτησης κεφαλαίων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές, και πιο συγκεκριμένα όταν επιθυμούσαν να εισαχθούν στα χρηματιστήρια των ΗΠΑ. Η νέα προτεινόμενη στρατηγική είχε ως στόχο να προσαρμόσει στις ανάγκες των διεθνών κεφαλαιαγορών τους κανόνες που διέπουν την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Επιπλέον, η Ευρωπαϊκή Ένωση επιθυμεί να αναπτύξει μια ενιαία, μοναδική πανευρωπαϊκή αγορά. Βασική προϋπόθεση αυτών είναι να θεσμοθετηθεί μια κοινή «γλώσσα» για τις λογιστικές και οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται σ' αυτήν την ενιαία αγορά - με άλλα λόγια, κοινά λογιστικά πρότυπα.

Προκειμένου να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών πρέπει να υπάρχει σύγκλιση των κανόνων που διέπουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και διαπιστώθηκε ότι οι σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες δεν εξασφάλιζαν αυτήν την επιδίωξη. Η Ευρωπαϊκή Ένωση εναρμονίζει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχουν οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών. Με την εφαρμογή διεθνών λογιστικών κανόνων αποσκοπείται η διαφύλαξη της εμπιστοσύνης προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και, ταυτόχρονα, η διευκόλυνση της διαπραγμάτευσης κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο.

Η ανάγκη λοιπόν να υιοθετηθούν τα ΔΠΧΠ ισχύει για εκείνες τις επιχειρήσεις που συμμετέχουν άμεσα και ενεργά στην ενιαία κεφαλαιαγορά, κυρίως για τις μεγάλες και εισηγμένες στα διεθνή και ευρωπαϊκά χρηματιστήρια επιχειρήσεις. Τέλος, για τις εταιρίες εκείνες οι οποίες δεν υφίστανται άμεσα πιέσεις από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, θα πρέπει να συνεχιστούν οι προσπάθειες για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεών τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΕΣ ΠΡΟΕΚΤΑΣΕΙΣ

Εάν θα θέλαμε να δώσουμε έναν απλό ορισμό για τα ΔΛΠ θα ήταν ο εξής: «Τα ΔΛΠ είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (επενδυτών, μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων, δημόσιο τομέα κ.λ.π.)¹». Ο σκοπός υιοθέτησης των ΔΛΠ είναι η «δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων»². Αξίζει να σημειωθεί ότι οι λεπτομέρειες εφαρμογής των ΔΛΠ μπορούν καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης.

Η ιστορία των ΔΛΠ άρχισε ουσιαστικά το 1966, με την πρόταση να δημιουργηθεί μια Διεθνής Ομάδα Μελέτης (International Study Group), αποτελούμενο από την Ένωση Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας & της Ουαλίας (ICAEW), την Αμερικάνικη Ένωση Πιστοποιημένων Λογιστών (AICPA) και την Ένωση Ορκωτών Λογιστών του Καναδά (CICA). Τον Φεβρουάριο του 1967 αυτό οδήγησε στην ίδρυση της Διεθνούς Λογιστικής Ομάδας Μελέτης (Accountants International Study Group), η οποία άρχισε να δημοσιεύει μελέτες για σημαντικά θέματα λογιστικής φύσεως, ετοιμάζοντας έτσι το έδαφος για αλλαγή. Πολλές από αυτές τις μελέτες άνοιξαν το δρόμο για τα Πρότυπα που ακολούθησαν, όταν τελικά τον Μάρτιο του 1973 συμφωνήθηκε να καθιερωθεί ένα διεθνές σώμα θέσπισης λογιστικών προτύπων για διεθνή χρήση. Τον Ιούνιο του 1973 ιδρύεται η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee), ως αποτέλεσμα της συμφωνίας των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων της

¹ <http://www.oeeam.gr/el/prog/ktp.asp>, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ, ΑΝΑΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

² «Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ», ΕΨΙΛΟΝ 7, 2005, Ν. ΜΑΚΡΗΣ

Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικό, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Από το 1973 έως το 2001, οπότε και μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η IASC εξέδωσε 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα³ (IAS).

Το IASB αποτελείται από 14 μέλη και έχει την ευθύνη να καταρτίσει και να εκδόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Σημαντικοί παράγοντες για την επιλογή των μελών του συγκεκριμένου συμβουλίου είναι τεχνικές ικανότητες, η εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και η ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές των μελών που το απαρτίζουν, έτσι ώστε η συνεισφορά των μελών στην διαμόρφωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας να ήταν υψηλής ποιότητας (Grant Thornton, 2006 Α').

Στην συνεδρίαση του την 21^η Απριλίου 2001, ως IASB πλέον, αποφάσισε τα εξής: «Όλα τα πρότυπα και οι διερμηνείες που εκδόθηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα καταστατικά συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή, εκτός αν και μέχρις ότου τροποποιηθούν ή αποσυρθούν. Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει ΔΛΠ και Διερμηνείες, που εκδόθηκαν με τα προηγούμενα καταστατικά της IASC, καθώς επίσης και να εκδώσει νέα Πρότυπα και Διερμηνείες.» Όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το IASB, θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) άρχισε τις εργασίες του το 2001 με τους ακόλουθους στόχους:

→ Να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα σύνολο διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία θα αξιωνουν την παρουσίαση υψηλής ποιότητας και διαφάνειας πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – IFRS).

³ «Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ», ΕΨΙΛΟΝ 7, 2005, Ν. ΜΑΚΡΗΣ

- Να προωθήσει την παγκόσμια αποδοχή και την ακριβή εφαρμογή αυτών των προτύπων.
- Να συνεργαστεί ενεργά με τους εθνικούς φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων, προκειμένου να επιτευχθεί η εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των ΔΠΧΠ (IFRS).

Στις 19 Ιουνίου 2003 εκπονήθηκε από το IASB και υιοθετήθηκε από την Ε.Ε. το IFRS1 περί της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ - 1 “First time adoption of international financial reporting standards”. Το πρότυπο αυτό καθορίζει πώς μια επιχειρηματική οντότητα θα πρέπει να κάνει τη μετάβαση στη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

1.1 Διεθνές και τοπικό πεδίο

Η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των διαφόρων οικονομικών οργανισμών ρυθμίζεται από την εσωτερική νομοθεσία κάθε χώρας. Η νομοθεσία αυτή αποτελείται από τους αρμόδιους διοικητικούς οργανισμούς για φοροτεχνικά θέματα, και από τις διάφορες επαγγελματικές ενώσεις λογιστών και οικονομολόγων των αντίστοιχων χωρών.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις λογιστικές αρχές και στα πρότυπα των διαφόρων χωρών. Η IASC είναι υπέθυνη να γνωρίζει τις διαφορές αυτές, και όσο το δυνατό περισσότερο να δημιουργεί ένα ΔΛΠ που να είναι διεθνώς αποδεκτό. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται στο εσωτερικό των διαφόρων χωρών. Έτσι, απώτερος στόχος της IASC είναι να δημιουργήσει πρότυπα τα οποία να είναι απλουστευμένα σε ότι αφορά την εφαρμογή τους, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα.

1.2 Αγγλικά Λογιστικά Πρότυπα

Ένας πρώτος οδηγός για τις λογιστικές πρακτικές στην Μεγάλη Βρετανία ήταν μία έκδοση της Ένωσης Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας & της Ουαλίας

(ICAEW) για τα μέλη του σχετικά με τις λογιστικές αρχές (Members' Handbook Recommendations on Accounting Principles). Τα πρώτα οριστικά πρότυπα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναπτύχθηκαν στην Μεγάλη Βρετανία από την Accounting Standards Steering Committee (ASSC, 1970-1976). Στη διάρκεια ζωής του, το ASSC εξέδωσε διάφορα προσχέδια προτύπων, αλλά κανένα ολοκληρωμένο πρότυπο. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '70, τα Συμβούλια διάφορων λογιστικών ενώσεων προσχώρησαν στην ASSC και το 1976 μετονομάστηκε σε Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee). Τα πρότυπα που εξέδωσε αυτή η επιτροπή ήταν γνωστά ως Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs) και ήταν η πρώτη γενιά των λογιστικών προτύπων της Μεγάλης Βρετανίας.

Το 1990, μετά από μια αναθεώρηση στο σχηματισμό των λογιστικών προτύπων, η κυβέρνηση ανήγγειλε την καθιέρωση ενός νέου ανεξάρτητου σώματος, του Συμβουλίου Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Financial Reporting Council), το οποίο θα λειτουργούσε με την βοήθεια δύο επικουρικών σωμάτων: του Accounting Standards Board (ASB) και του Financial Reporting Review Panel (FRRP). Με τη σύστασή του, το ASB υιοθέτησε διάφορα λογιστικά πρότυπα (SSAP), τα οποία βρίσκονται ακόμα σε ισχύ. Το ASB άρχισε να δημιουργεί κανόνες λογιστικής πρακτικής που ονόμασε Financial Reporting Standards (FRS), αντικαθιστώντας την προηγούμενη ονομασία τους Statements of Standard Accounting Practice (SSAP).

1.3 Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα

Από το 1973, οπότε και ιδρύθηκε το Financial Accounting Standards Board (FASB), έχει ως βασική αποστολή την αποκλειστική δημιουργία, έκδοση και βελτίωση των λογιστικών προτύπων με στόχο την καλύτερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης για το δημόσιο συμφέρον. Το FASB είναι ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός. Η SEC υπέδειξε το FASB ως τον αρμόδιο οργανισμό για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων (GAAP) για τις δημόσιες επιχειρήσεις στις ΗΠΑ.

Τα πρότυπα που εκδίδει το FASB θεωρούνται νόμιμα, καθώς εξουσιοδοτούνται από το Συμβούλιο Ασφαλείας Συναλλαγών – Securities Exchange

Commission (SEC), το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών – American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) και το CAP. Αποτελείται από 7 μέλη και ένα προσωπικό 40 ειδικευμένων ατόμων, που ασχολούνται με έρευνα και ανάπτυξη των θεμάτων / σκοπών του οργανισμού και έχει μια συμβουλευτική ομάδα, το Financial Accounting Standards Advisory Council.

Το 1984 το FASB ίδρυσε το Emerging Issues Task Force (EITF), που ασχολείται με επείγοντα ζητήματα και τις λογιστικές πρακτικές για την αντιμετώπισή τους.

Η έκδοση των προτύπων εκ μέρους του FASB περιλαμβάνει τα εξής 4 στάδια:

- ✓ την διακήρυξη του προτύπου
- ✓ την ψήφο των μελών
- ✓ το υπόβαθρο και τις ιστορικές πληροφορίες πάνω στο σχέδιο/πρότυπο
- ✓ την βάση για συμπεράσματα, εναλλακτικές προτάσεις, πλεονεκτήματα, μειονεκτήματα κ.α.

Ορισμένες φορές υπάρχει και ένα πέμπτο στάδιο κατά το οποίο παρατίθενται παραδείγματα για το πώς θα πρέπει να εφαρμόζονται τα νέα πρότυπα στην πράξη.

1.4 Έκδοση και εφαρμογή των ΔΛΠ

Το νομοθετικό πλαίσιο κάθε χώρας είναι αυτό που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα δημοσιεύονται οι οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οργανισμών. Με τον όρο νομοθετικό πλαίσιο εννοούμε τα λογιστικά πρότυπα τα οποία έχουν δημοσιευθεί από τα αρμόδια διοικητικά όργανα και υποχρεωτικά τηρούνται παό τις επιχειρήσεις και τους λογιστές.

Η IASC λαμβάνει γνώση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών, και βάσει των διαφορών αυτών προσπαθεί να εκδόσει λογιστικά πρότυπα τέτοια ώστε να τυγχάνουν παγκόσμιας αποδοχής. Ακόμη, σκοπός της IASC είναι να εφαρμόσει την εναρμόνιση

των διαφορετικών λογιστικών προτύπων των διαφόρων χωρών. Έτσι, η IASC αναθεωρεί συνεχώς τα ΔΛΠ λωστε να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα (Σακέλλης, 2002).

Τα ΔΛΠ δύνανται να εφαρμοστούν από το σύνολο των επιχειρήσεων, κυρίως όμως των κερδοσκοπικών. Μερικοί απο τους στόχους που επιτυγχάνουν τα ΔΛΠ είναι η απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, οι οποίες απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (μέτοχοι, εποπτικές αρχές, επενδυτές). Τα ΔΛΠ, αν και πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους, υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται περιορισμός τους εφόσον αυτός ο περιορισμός αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου. Άλλο ένα θέμα σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι ότι σε μερικές περιπτώσεις αφήνουν το περιθώριο στον χρήστη για την επιλο΄γη ανάμεσα σε δύο δυνατές λύσεις απεικόνισης λογιστικών γεγονότων. Απώτερος και μακροπρόθεσμος στόχος των ΔΛΠ είναι η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε να μην υπάρχουν ομοιότητες στην απεικόνιση διαφορετικών λογιστικών γεγονότων (Σακέλλης 2002, Καββαδίας 2003, Grant Thornton 2006 Α΄).

Έκδοση ΔΛΠ

Η διαδικασία η οποία ακολουθείται για την έκδοση των ΔΛΠ σε γενικές γραμμές είναι η παρακάτω (Πρωτοψάλτης & Βρουστούρης 2002, Σακέλλης 2002, Καββαδίας 2003):

- Οι διάφορες επιτροπές, αφού επιλέξουν ενα σημαντικό θέμα και το μελετήσουν σε συνεργασία με το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων, εκδίσουν σχέδιο για αυτό το θέμα.
- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο (IASB) για έγκριση και πρέπει να γίνει δεκτό από τα $\frac{2}{3}$ των μελών του Συμβουλίου.
- Όταν εγκριθεί το σχέδιο, πηγαίνει στα ενδιαφερόμενα μέρη (Λογιστικά Σώματα, Χρηματιστηριακές Αρχές, κρατικά και άλλα όργανα κ.α.) και στα οποία διατίθεται αρκετός χρόνος για μελέτη και σχολιασμό.

- Σε περίπτωση όπου τα σχόλια και οι παρατηρήσεις είναι σημαντικές, τότε το σχέδιο τροποποιείται αναλόγως.
- Το τροποποιημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του Συμβουλίου, ώστε να οριστικοποιηθεί και να λάβει την τελική του μορφή ως λογιστικό πρότυπο.
- Το λογιστικό πρότυπο ξεκινάει την εφαρμογή του με την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
- Στις παραπάνω διαδικασίες η κάθε χώρα εκπροσωπείται με μία ψήφο. (Πρωτοβάλτης και Βρουστύρης, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)

Τα ΔΛΠ κυρίως εφαρμόζονται σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, όπου οι τελικοί χρήστες αυτών μπορεί να έχουν διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές). Ακόμη, οι υπόλοιπες χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν χρήσιμες πληροφορίες οι οποίες μπορούν να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν πληρέστερα τις οικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να βελτιωθεί η ποιότητα των αποφάσεων που λαμβάνουν.

Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται σε θέματα πρωταρχικής σημασίας και ουσίας, και δεν αναλώνονται στην κάλυψη θεμάτων μικρής σημασίας. Η εφαρμογή τους πρέπει να είναι καθολική στο σύνολό τους και όποιος περιορισμός προκύπτει στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου προτύπου πρέπει να αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου. Ένα σημείο που πρέπει να τονιστεί είναι ότι τα ΔΛΠ, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί, επιτρέπουν ορισμένες φορές την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση στοιχείων και γεγονότων. Στόχος των ΔΛΠ είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

Η σωστή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών πληροφοριών. Η πρόοδος της οικονομίας της εκάστοτε χώρας εξαρτάται σε ένα μεγάλο βαθμό από την εμπιστοσύνη που έχουν οι κεφαλαιαγορές στις διοικήσεις των εισηγμένων στα χρηματιστήρια επιχειρήσεων. Μερικές από τις «υποχρεώσεις» των ΔΛΠ αναφέρονται παρακάτω:

- να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης
- να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους
- να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων
- να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά
- να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν
- να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις
- όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών,
- να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο αποτιμώνται, ελέγχονται και λογίζονται τα διάφορα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί

κίνδυνοι. Έτσι, επιβεβαιώνεται το γεγονός ότι με την χρήση των λογιστικών προτύπων και συστημάτων, ενισχύεται η παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, περιορίζεται το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύεται η εμπιστοσύνη της αγοράς προς το εποπτικό και ελεγκτικό σύστημα της οικονομίας. Σε αντίθετη περίπτωση, μπορεί να επέλθει αβεβαιότητα και μειωμένη εμπιστοσύνη στην αγορά κεφαλαίων.

Η ποιότητα του περιεχομένου των λογιστικών προτύπων αποτελεί στυλοβάτη της αποτελεσματικότητας της κεφαλαιαγοράς, και της επικοινωνίας μεταξύ επιχειρήσεων, μετόχων και επενδυτικού κοινού. Η χρήση των ΔΛΠ σε χώρες όπου τα εσωτερικά λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να δημιουργήσουν αξιόπιστες και συγκρίσιμες λογιστικές καταστάσεις, μπορεί να αποβεί κρίσιμη και να λειτουργήσει ενισχύοντας την λειτουργία των εποπτικών και ελεγκτικών αρχών.

Τελικά, τα ΔΛΠ απαραίτητα πρέπει να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις όλο και μεταβαλλόμενες συνθήκες του οικονομικού περιβάλλοντος και της κεφαλαιαγοράς. Συνεπώς τα ΔΛΠ οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς και των λοιπών οικονομικών μονάδων.

1.5 Δυσχέρειες εφαρμογής των ΔΛΠ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και την ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων. Ακόμη επηρεάζονται από την εφαρμογή των ΔΛΠ η επενδυτική στρατηγική των επιχειρήσεων, η κερδοφορία, η φορολόγησή τους και ο λογιστικός τους έλεγχος.

Η διαδικασία της εκμάθησης και της υιοθέτησης των ΔΛΠ από τα στελέχη των επιχειρήσεων, αλλά και η αλλαγή του λογιστικού συστήματος σε μεγάλο βάθος, αποτελούν αρκετά μεγάλο κόστος για τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις. Ακόμη, επηρεάζεται η καθαρή θέση των επιχειρήσεων λόγω της μετάβασης από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ. Μακροπρόθεσμα όμως, τα οφέλη τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ υπερέρχουν του όποιου κόστους υφίστανται οι επιχειρήσεις.

Στοιχείο προβληματισμού των επενδυτών αποτελεί η μεταβατική περίοδος από τα τοπικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ, όπου υπάρχει ο κίνδυνος «επινοητικής» ή «δημιουργικής» λογιστικής, ώστε να βελτιωθεί η λογιστική εικόνα που οι επιχειρήσεις δίνουν προς τα έξω.

Στη παγκόσμια ακαδημαϊκή βιβλιογραφία έχουν αναφερθεί διάφοροι ορισμοί όπως agency theory, creative accounting κ.α., οι οποίοι κυρίως αναφέρονται στις σχέσεις που αναπτύσσονται μεταξύ των manager, μετόχων, δανειστών και κεφαλαιαγοράς, αλλά και άλλων ενδιαφερόμενων ομάδων, όπως πελατών, ανταγωνιστών, προμηθευτών, φορολογικών και ελεγκτικών αρχών, και οι οποίες μπορεί να είναι επιζήμιες προς πολλές κατευθύνσεις (κράτος, επενδυτικό κοινό κ.α.). Επιπρόσθετα θέματα μπορεί να προκύψουν και από την ηθελημένη καθυστερημένη ή ελλιπή εφαρμογή των ΔΛΠ ή από τη μερική εφαρμογή των ΔΛΠ σε συνδυασμό με τους απώτερους σκοπούς και τα ίδια οφέλη των επιχειρήσεων. Σε παρακάτω κεφάλαιο της παρούσης γίνεται λόγος για την σκόπιμη ή μη εφαρμογή των ΔΛΠ με «δημιουργικό» τρόπο.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφερθεί σχετικά με την ελληνική πραγματικότητα, ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις διέπονται από το υπάρχον εγχώριο νομοθετικό πλαίσιο για πολλά χρόνια και είναι λογικό μετά από ένα σημείο να έχουν ταυτιστεί οι πρακτικές τους με τους υφιστάμενους λογιστικούς κανόνες. Τα πρότυπα αυτά έχουν γίνει ευρέως αποδεκτά από την ελληνική κεφαλαιαγορά και ανταποκρίνονται στις υπάρχουσες ελληνικές επιχειρηματικές και οικονομικές δομές, κουλτούρα και πρακτικές. Επομένως, ο τρόπος εισαγωγής και εγκαθίδρυσης των ΔΛΠ στην ελληνική αγορά και πραγματικότητα είναι ζωτικής σημασίας, προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη συμβολή των ΔΛΠ στην πρόοδο της ελληνικής κεφαλαιαγοράς και οικονομίας, και συνεπώς να υπάρξει κατά αυτό τον τρόπο ευρεία αποδοχή και αναγνώριση από όλα συμμετέχοντα μέρη.

Ο βαθμός στον οποίο τα ΔΛΠ είναι ελαστικά ως προς την εφαρμογή τους είναι περιορισμένος, λόγω των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα στα νομοθετικά πλαίσια των διαφόρων χωρών, και συνεπώς είναι ανέφικτο να ανταποκριθούν εξίσου στις ανάγκες των οικονομιών όλων των χωρών. Είναι συνεπώς απαραίτητο οι εποπτικές αρχές να μπορούν να εντοπίζουν τις ανάγκες και τα ιδιαίτερα

χαρακτηριστικά της οικονομίας τους και να συμβάλλουν στην ομαλή προσαρμογή στο διεθνές λογιστικό σύστημα, χωρίς αρνητικές συνέπειες για τη δυναμική και τις προοπτικές της οικονομίας και της κεφαλαιαγοράς.

Η επιτυχία για τα ΔΛΠ έχει να κάνει με την απήχηση που θα τύχουν από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την συνδρομή των αρχών και των φορέων εκείνων που πρέπει να προωθήσουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, αλλά και την σημασία τους για την ανάπτυξη της οικονομίας, θα είναι αρκετά δύσκολοι οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να τα αποδεχθούν, αλλά και να καταλάβουν την σημασία της μετάβασης από το παλαιό ελληνικό λογιστικό πλαίσιο στο έο διεθνές. Ακόμη, πολύτιμη συνεισφορά θα είχε ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο λειτουργίας και τυποποίησης των κανόνων που πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να διασφαλιστεί η όσο το δυνατό μεγαλύτερη συγκρισιμότητα και να εξαιρεθούν οι πιθανότητες αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού. Για παράδειγμα, αναφέρεται η περίπτωση της Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee) της Αγγλίας, η οποία δεν υποστηριζόταν ως έπρεπε από το κράτος, με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να ακολουθούν κατά το δοκούν τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα, με την αβεβαιότητα στην κεφαλαιαγορά να πρωταγωνιστεί.

1.6 Η ανάγκη για εναρμόνιση

Δεδομένου ότι έχει υπάρξει μια τεράστια ανάπτυξη της αγοράς με τις υπάρχουσες πρακτικές λογιστικής, αυτό μας οδηγεί στο ερώτημα γιατί χρειαζόμαστε την εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών προτύπων, ποια είναι τα πλεονεκτήματά της και ποια είναι τα εμπόδια που εμποδίζουν την εναρμόνιση; Αν και η λογιστική μπορεί να θεωρείται η «γλώσσα της επιχείρησης», μια κοινή γλώσσα δεν υπήρξε ποτέ μέχρι πριν λίγα χρόνια απαραίτητη, υπό την έννοια ότι η παγκόσμια οικονομία απαρτιζόταν από ένα σύνολο διακριτών εθνικών οικονομιών.

Αυτή η πραγματικότητα ωστόσο έχει ανατραπεί και πλέον μια παγκόσμια ενιαία οικονομία έχει επηρεάσει ολόκληρο τον επιχειρηματικό κόσμο. Οι σύγχρονες επιχειρήσεις μπορεί να έχουν περισσότερες από μια έδρες και οι μονάδες παραγωγής και διανομής των προϊόντων της είναι πιθανώς διεσπαρμένες σε όλο τον κόσμο. Οι

τιμές των προϊόντων, τα επιτόκια και οι συναλλαγματικές ισοτιμίες είναι διεθνώς συνδεδεμένες, με αποτέλεσμα οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο να υποστηρίζουν όλο και περισσότερο την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών και την σύγκλιση των εθνικών οικονομικών πολιτικών.

Η διεθνής λογιστική εναρμόνιση είναι πλέον απαραίτητη αφού οι τυποποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κάθε χώρας είναι ουσιαστικά άχρηστες. Οι πολυεθνικές εταιρίες απειλούνται με απώλεια μεριδίου αγοράς, καθώς πρέπει να προετοιμάσουν πολλαπλές διαφορετικές εκθέσεις για την κάθε οικονομία στην οποία δραστηριοποιούνται. Επιπλέον, η ανάγκη για την λογιστική εναρμόνιση ενισχύεται από την παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών. Τονίζεται ιδιαίτερα η διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το συνεπαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Προκειμένου να ενισχυθεί η διεθνής κίνηση κεφαλαίων και οι επενδύσεις, πρέπει να υιοθετηθεί μια κοινή γλώσσα των οικονομικών πληροφοριών, συγκρίσιμη και εύληπτη, έτσι ώστε οι επενδυτικές αποφάσεις να μπορούν να ληφθούν ευκολότερα και αποδοτικότερα.

Η Λογιστική έχει κάνει τεράστιες προσπάθειες προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης, παρά τις δυσκολίες που παρουσιάζει ένα παρόμοιο εγχείρημα τυποποίησης της λογιστικής ορολογίας και εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων. Στα πλαίσια αυτά εντάσσονται τα διάφορα Εθνικά και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια - μεταξύ αυτών και το Ελληνικό - και διάφορες υπηρεσίες, Επιτροπές και ειδικές Ρυθμιστικές Αρχές όπως η Security Exchange Commision (SEC) και το FASB (Financial Accounting Standards Board) στις ΗΠΑ, τα PSSAP και Exposure Drafts της Μεγάλης Βρετανίας, τα IAS (International Accounting Standards) και οι κατευθυντήριες οδηγίες (κυρίως η Τέταρτη και Έβδομη) της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπου καθορίζονται τα σχετικά με την δημοσίευση των βασικών λογιστικών πινάκων και καταστάσεων πληροφοριών.

Το αίτημα λοιπόν για τυποποίηση και κοινό λεξιλόγιο αποτελεί ένα από τα κυρίαρχα προβλήματα στο χώρο της σύγχρονης Λογιστικής, καθώς οι ανάγκες για περισσότερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση απαιτούν ένα σύστημα χρηματοοικονομικής παρουσίασης που να προσφέρει περισσότερη διαφάνεια,

συγκρισιμότητα και συνοχή. Οι νέες παράμετροι της παγκόσμιας οικονομίας, το διεθνές νομισματικό σύστημα, οι πολυεθνικές εταιρίες, οι ξένες άμεσες επενδύσεις δημιουργούν ένα περιβάλλον στο οποίο οι επιχειρηματικές συναλλαγές, η διεκπεραίωση τους, η μέτρηση και κοινοποίηση τους, λαμβάνουν μια νέα ιδιαίτερη μορφή που απαιτεί μια συγκεκριμένη λογιστική «πειθαρχία», η οποία εκφράζεται με την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Με την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων- δηλαδή Οδηγιών που προδιαγράφουν τους Κανόνες που θα πρέπει να ακολουθούνται για την κατάρτιση των Λογιστικών Καταστάσεων -εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα μεταξύ τους, μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές Λογιστικές Πρακτικές, κυρίως με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

1.7 Πλεονεκτήματα εναρμόνισης

Το μέγιστο όφελος που προκύπτει από την εναρμόνιση είναι η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των διεθνών οικονομικών πληροφοριών. Η συγκρισιμότητα πρόκειται να εξαλείψει τις υπάρχουσες παρανοήσεις και αμφιβολίες για την αξιοπιστία των ξένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα απομακρύνει ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στη ελεύθερη ροή των διεθνών κεφαλαίων. Οι επενδυτές και οι οικονομικοί αναλυτές θα είναι σε θέση να αναγινώσκουν και να ερμηνεύουν τις κωδικοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να προβαίνουν σε χρήσιμες συγκρίσεις διαφόρων διεθνών χαρτοφυλακίων. Ενισχύεται έτσι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και οι κοινοτικές εταιρίες ανταγωνίζονται πλέον σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση κεφαλαίων στις ευρωπαϊκές και διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Το μεγαλύτερο όφελος φυσικά από την διεθνή λογιστική εναρμόνιση, προκύπτει για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Η λογιστική εναρμόνιση θα απελευθερώσει χρόνο και κεφάλαια που ξοδεύονται μέχρι σήμερα για να συγκεντρωθούν και να ερμηνευθούν οι αποκλίνουσες οικονομικές πληροφορίες, αφού απαιτείται η σύνταξη και δημοσίευση διαφορετικών καταστάσεων προκειμένου οι επιχειρήσεις να συμμορφώνονται με τις διαφορετικές εθνικές νομοθεσίες και πρακτικές. Η διαδικασία της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αναμένεται επίσης να απλοποιηθεί, αλλά και σημαντικά πλεονεκτήματα αναμένεται

να προκύψουν από την σαφέστερη και ευκολότερη ροή κωδικοποιημένων λογιστικών πληροφοριών στους κόλπους ενός διεθνούς ομίλου επιχειρήσεων. Τέλος, τα κόστη τόσο του λογιστικού ελέγχου των πολυεθνικών όσο και της διασυνοριακής μετακίνησης και κατάρτισης του προσωπικού θα περιοριστούν.

Θεωρείται μάλιστα ότι η έγκαιρη εξάλειψη των διαφορών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των εγχώριων λογιστικών σχεδίων και πρακτικών θα διευκολύνει τη λειτουργία των διεθνών αγορών. Τελικά, όλη αυτή η προσπάθεια της σύγκλισης αλλά και η εφαρμογή των προτύπων με την συνεπακόλουθη ανάδειξη των προβλημάτων και των αδυναμιών τους, αναμένεται να οδηγήσει σταδιακά σε «παραγωγή» υψηλού επιπέδου Προτύπων και άρα, παροχή υψηλού επιπέδου λογιστικής πληροφόρησης διεθνώς.

1.8 Μειονεκτήματα Εναρμόνισης

Τα πιο θεμελιώδη εμπόδια προκειμένου να επιτευχθεί η λογιστική εναρμόνιση είναι το μέγεθος και το εύρος των υπαρχουσών διαφορών μεταξύ των λογιστικών σχεδίων και πρακτικών των διαφόρων χωρών, η έλλειψη ισχυρών επαγγελματικών σωματίων λογιστών σε πολλές χώρες και οι διαφορές στα πολιτικά και οικονομικά συστήματα. Ο εθνικισμός θέτει επίσης μια απειλή στην εναρμόνιση, καθώς πολλές χώρες στέκονται επιφυλακτικές στην παραχώρηση του ελέγχου των κανόνων λογιστικής που εφαρμόζουν σε τρίτους, ειδικά όταν αυτό γίνεται αντιληπτό ως αντικατάσταση των κανόνων τους με εκείνους άλλων χωρών. Εάν οι μόνες διαφορές που εντοπίζονταν μεταξύ των χωρών ήταν αυτές της μέτρησης και ποσοτικοποίησης, τότε απλές μετατροπές θα ήταν επαρκείς για να επιτρέψουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να γίνουν κατανοητές και ερμηνεύσιμες παγκοσμίως. Ωστόσο, το λογιστικό σύστημα μιας χώρας, πέρα από τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, εκθέτει επίσης και ουσιαστικές οικονομικές και πολιτιστικές διαφορές.. Τα λογιστικά πρότυπα σε οποιαδήποτε χώρα αποτελούν μια απεικόνιση της κουλτούρας, των αναγκών και των προοπτικών της κοινωνίας.

Ο βαθμός στον οποίο η κυβέρνηση εμπλέκεται στην θέσπιση και επιβολή προτύπων ποικίλλει επίσης από χώρα σε χώρα. Ενώ οι επαγγελματικές ενώσεις λογιστών θεσπίζουν τα πρότυπα στην Μεγάλη Βρετανία, για την Γαλλία αυτή η

αρμοδιότητα ανατίθεται στην κυβέρνηση. Οι ΗΠΑ βρίσκονται κάπου στη μέση: τα πρότυπα συντάσσονται και θεσμοθετούνται βασικά από τις επαγγελματικές ενώσεις, με την κυβέρνηση ωστόσο να έχει τον τελευταίο λόγο για την εφαρμογή τους. Εν πάσει περιπτώσει, η στενή κυβερνητική επιτήρηση και διερεύνηση των λογιστικών προτύπων προσθέτει μια πολιτική διάσταση σε οποιαδήποτε προσπάθεια διεθνούς εναρμόνισης.

Μία ακόμη δυσκολία για την λογιστική εναρμόνιση αποτελούν οι διαφορετικές ανάγκες των χρηστών της λογιστικής πληροφόρησης στα διαφορετικά έθνη (π.χ., χώρες-χρεώστες με διογκωμένο εξωτερικό χρέος και χώρες-πιστωτές, χώρες με ώριμες κεφαλαιαγορές και χώρες αναπτυσσόμενες, χώρες-επενδυτές και χώρες στις οποίες επενδύονται κεφάλαια). Η ύπαρξη των δυσκολιών και μειονεκτημάτων που αναφέραμε ενισχύει την πεποίθηση ότι οι πρωτοβουλίες για την θέσπιση και υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να μην είναι επιθυμητές και ότι η πορεία προς την εναρμόνιση και την σύγκλιση δε θα είναι απρόσκοπτη, παρά τα εμφανή πλεονεκτήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ – IAS AND GAAP

Μία σύγκριση ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Γ.Α.Λ.Α.) μπορεί να προσδιορίσει και να καθορίσει τις ομοιότητες και τις διαφορές μεταξύ των προτύπων αυτών. Παρακάτω θα εστιάσουμε κυρίως στις διαφορές τους ως βάση για τη σύγκριση. Οι ομοιότητες θα προσδιοριστούν και θα περιγραφούν κατά τρόπο γενικό, ενώ οι διαφορές θα εξεταστούν λεπτομερέστερα.

Τα ΔΛΠ είναι διαφορετικά από τις Γ.Α.Λ.Α.. Αυτό το συμπέρασμα ούτε νέο είναι ούτε μοναδικό. Ο στόχος των ΔΛΠ δεν είναι να αναπτύξει πρότυπα ίδια με τις Γ.Α.Λ.Α.. Τα ΔΛΠ και οι Γ.Α.Λ.Α. επιδιώκουν να εξυπηρετήσουν διαφορετικά οικονομικά περιβάλλοντα (διεθνές - εθνικό) και να ανταποκριθούν σε διαφορετικές ανάγκες. Οι διαφορές μεταξύ των δύο συστημάτων λογιστικής απεικόνισης, επομένως, είναι αναπόφευκτες αλλά όχι και απαραίτητως ακατάλληλες. Εντούτοις, εάν οι οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στα ΔΛΠ πρόκειται να θεωρηθούν κατάλληλες για τη πρόσβαση τους σε παγκόσμιες αγορές (συμπεριλαμβανομένων εκείνων των Ηνωμένων Πολιτειών), είναι υψίστης σημασίας ότι τα πρότυπα αυτά θα ικανοποιούν τη ζήτηση των αγορών αυτών για υψηλής ποιότητας και αξιοπιστίας οικονομικές πληροφορίες.

2.1 Οι βασικές διαφορές

Παρακάτω αποτυπώνεται ένα ευρύ φάσμα διαφορών μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α.. Μερικοί θεωρούν ότι οι διαφορές στις μεθοδολογίες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των οικονομικών πληροφοριών είναι λιγότερο σημαντικές εάν οι προκύπτουσες οικονομικές πληροφορίες είναι ουσιαστικά οι ίδιες. Παραδείγματος χάριν, δύο διαφορετικά πρότυπα μπορεί να έχουν διαφορετικά κριτήρια για την αναγνώριση ή μέτρηση ενός οικονομικού στοιχείου, αλλά οι οικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από την εφαρμογή καθενός προτύπου να είναι οι ίδιες.

Από την μεριά των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, άλλοι τύποι διαφορών μπορούν να είναι πιο προβληματικοί επειδή είναι πιθανό να οδηγήσουν σε διαφορές μεταξύ των πληροφοριών που αντλούνται για μια δεδομένη χρονική περίοδο από οικονομικές εκθέσεις των επιχειρήσεων κατά τα ΔΛΠ και των πληροφοριών που αντλούνται από εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι καταρτισμένες βάσει των Γ.Α.Λ.Α.. Παραδείγματος χάριν, οι τύποι διαφορών μέγιστης σημασίας στη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να ομαδοποιηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες.

1. Διαφορές αναγνώρισης. Οι διαφορές στα κριτήρια αναγνώρισης και η καθοδήγηση για την αρχική ή επόμενη αναγνώριση του ίδιου στοιχείου μιας οικονομικής κατάστασης μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορές:

- Εάν το εν λόγω οικονομικό στοιχείο αναγνωρίζεται καθόλα.
- Τι επιπτώσεις έχει η αναγνώριση εκείνου του στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις (παραδείγματος χάριν, κεφαλαιοποίηση ενός στοιχείου στον ισολογισμό έναντι καταχώρισης του ως έξοδο στον λογαριασμό Α.Χ.).
- Πότε (δηλαδή σε ποία χρήση – οικονομικό έτος) το στοιχείο αναγνωρίζεται.

2. Διαφορές μέτρησης. Οι διαφορετικές προσεγγίσεις στην μέτρηση ενός στοιχείου μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορές στα ποσά που απεικονίζονται για το ίδιο στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις. Παραδείγματος χάριν, ένα πρότυπο απαιτεί ένα στοιχείο να μετρηθεί στην αποσβεσμένη του τιμή, ενώ το αντίστοιχό του απαιτεί να εκτιμηθεί στο τρέχον κόστος στην κάθε χρονική περίοδο.

3. Διαφορετικές εναλλακτικές μέθοδοι. Διαφορές μπορούν να προκύψουν και όταν ένα πρότυπο παρέχει την επιλογή ανάμεσα σε δύο ή περισσότερες εναλλακτικές μεθόδους για την λογιστική απεικόνιση μίας συναλλαγής, αλλά το αντίστοιχό του απαιτεί τη χρήση μιας και μόνο μεθόδου. Παραδείγματος χάριν, ένα πρότυπο απαιτεί ένα λογιστικό γεγονός είτε να κεφαλαιοποιηθεί είτε να αναγνωριστεί ως έξοδο, αλλά το αντίστοιχό του να απαιτεί ότι το ίδιο στοιχείο πρέπει

μόνο να αναγνωριστεί ως έξοδο. Όταν οι εναλλακτικές λύσεις είναι επιτρεπόμενες, τότε αυτό μπορεί επίσης να οδηγήσει σε διαφορές μεταξύ των οικονομικών δηλώσεων δύο επιχειρήσεων παρά την εφαρμογή του ίδιου προτύπου χρηματοοικονομικής παρουσίασης.

4. Άλλες διαφορές. Υπάρχουν μερικές άλλες συγκεκριμένες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και Γ.Α.Λ.Α. που έχουν επιπτώσεις στη βάση για την παρουσίαση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα παραδείγματα των περιοχών στα οποία εκείνες οι διαφορές εμφανίζονται είναι η παρουσίαση των οικονομικών δηλώσεων, της υποβολής έκθεσης τμήματος, των επιχειρησιακών συνεργασιών και της πολιτικής συγχωνεύσεων.

2.2 Διαφορές αναγνώρισης

Οι διαφορές αναγνώρισης όπως σημειώνονται ανωτέρω, μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α. μπορούν να δημιουργήσουν διαφορές στο κατά πόως, εάν και πότε ένα στοιχείο αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν αυτές τις διαφορές.

- Φόροι εισοδήματος. Οι διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ 12, και Γ.Α.Λ.Α., που αφορούν τους φόρους εισοδήματος, μπορούν να οδηγήσουν σε ένα στοιχείο που αναγνωρίζεται κάτω από ένα πρότυπο αλλά όχι κατά ένα άλλο.

Για παράδειγμα: Σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α. απαγορεύεται και κατά το ΔΛΠ 12 απαιτείται η αναγνώριση των αναβληθέντων μη καταβεβλημένων φόρων για τις διαφορές που σχετίζονται με τα μη χρηματικά στοιχεία του ενεργητικού σε ξένο νόμισμα, όταν το νόμισμα υποβολής των εκθέσεων είναι το τρέχον λειτουργικό νόμισμα.

Ένας πίο κοινός τύπος διαφοράς που εντοπίζεται στις συγκριτικές αναλύσεις είναι ότι τα δύο πρότυπα απαιτούν για το ίδιο στοιχείο διαφορετική αντιμετώπιση. Υπό τις Γ.Α.Λ.Α., όλες οι εσωτερικά παραγόμενες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης πρέπει να αναφέρονται στο πραγματικό ποσό που πραγματοποιούνται. Υπό το ΔΛΠ 38, όλες οι δαπάνες που προσδιορίζονται ως ερευνητικές δαπάνες και ως δαπάνες

ανάπτυξης πρόκειται να κεφαλαιοποιηθούν εάν ικανοποιούν ορισμένα κριτήρια. Κατά συνέπεια, οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης υπό των ΔΛΠ δεν μπορούν να είναι συγκρίσιμες με εκείνες μιας ομοειδούς επιχείρησης υπό τις Γ.Α.Λ.Α.. Χρησιμοποιώντας τα ΔΛΠ, η επιχείρηση θα εξέθετε υψηλότερο εισόδημα κατά το έτος στο οποίο θα πραγματοποιούνταν αυτές οι δαπάνες από ότι εάν απεικόνιζε αυτές τις δαπάνες σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α. Επίσης η συγκρισιμότητα των ροών μετρητών θα προσέκρουε μόνιμα ανάμεσα στα δύο διαφορετικά αυτά λογιστικά συστήματα επειδή οι ροές μετρητών σχετικές με τις δαπάνες ανάπτυξης υπό τις Γ.Α.Λ.Α. θα αναφέρονταν ως λειτουργικές ροές μετρητών, ενώ υπό τα ΔΛΠ αυτές οι ροές μετρητών θα αναφέρονταν ως ροές μετρητών σχετικές με επενδυτικές δραστηριότητες. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα ήταν συγκρίσιμες με αυτές των Γ.Α.Λ.Α. μόνο εάν όλες οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης προσδιορίζονται ως ερευνητικές δαπάνες.

→ Αποσβέσεις. Τα ΔΛΠ και οι Γ.Α.Λ.Α. διαφέρουν στην επεξεργασία των ρυθμίσεων στα ποσά αποσβέσεων που προκύπτουν από μια αλλαγή στη μέθοδο απόσβεσης. Για παράδειγμα, υπό τα ΔΛΠ, ο αντίκτυπος μιας αλλαγής στη μέθοδο απόσβεσης αναγνωρίζεται προσαρμόζοντας το ποσό απόσβεσης που προέκυψε από την αλλαγή αυτή στην τρέχουσα αλλά και στις επόμενες χρήσεις που επηρεάζονται. Οι Γ.Α.Λ.Α. απαιτούν γενικά την αναγνώριση στην τρέχουσα περίοδο της αθροιστικής επίδρασης που έχει η όποια αλλαγή γίνεται στην μέθοδο απόσβεσης που ακολουθείται.

→ Χρηματοοικονομικά προϊόντα. Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των σχετικών Γ.Α.Λ.Α. μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορετικά συμπεράσματα για τα ίδια χρηματοοικονομικά προϊόντα. Για παράδειγμα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 απαιτείται υποχρεωτικά οι εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές να αναφέρονται στο παθητικό, και τα μερίσματά τους να αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως. Σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α., υποχρεωτικά οι εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές δεν καταχωρούνται ούτε ως μετοχικό κεφάλαιο ούτε ως παθητικό, και τα μερίσματα αφαιρούνται από το καθαρό εισόδημα ως εισόδημα διαθέσιμο στους μετόχους.

→ Χρονικές διαφορές. Ακόμα κι αν δύο πρότυπα απαιτούν ένα στοιχείο να αναγνωριστεί και να καταγραφεί κατά την ίδια διαδικασία, μπορεί να υπάρχουν διαφορές ως προς την χρονική στιγμή που προτάσσει το κάθε πρότυπο να γίνει η αντίστοιχη αναγνώριση. Παραδείγματος χάριν, το ΔΛΠ 12 απαιτεί την αναγνώριση μιας αλλαγής στους φορολογικούς νόμους όταν θεσπίζεται ουσιαστικά η αλλαγή. Κατά συνέπεια, η αναγνώριση μπορεί να προηγηθεί της πραγματικής θέσπισης μέχρι και μια περίοδο αρκετών μηνών. Σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α. απαιτείται η αναγνώριση επάνω στην πραγματική θέσπιση, η οποία είναι η ημερομηνία κατά την οποία υπογράφεται ο φορολογικός νόμος από την θεσμική αρχή.

2.3 Διαφορές μέτρησης

→ Ζημίες - Υποτιμήσεις. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού της αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησής του και της αξίας της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία της χρήσης του. Αντιθέτως, σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α. απαιτείται η ανακτήσιμη αξία να υπολογιστεί ως το ποσό που υπολείπεται της τρέχουσας αξίας του στοιχείου και της εύλογης του αξίας.

→ Χρηματοοικονομικά προϊόντα. Τα ΔΛΠ προβλέπουν την καταχώρηση ως εμπορικές συναλλαγές, διαθέσιμα για πώληση, ή τίτλους ιδιοκτησίας για όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Οι Γ.Α.Λ.Α προβλέπουν αυτές τις καταχωρήσεις μόνο για τα χρεόγραφα.. Κατά συνέπεια, η μέτρηση μερικών χρηματοοικονομικών προϊόντων θα διέφερε ανάλογα με ποιο σύστημα έγινε η λογιστική τους μέτρηση και απεικόνιση.

→ Παροχές και οφειλές στο προσωπικό. Αν και παρόμοιες από πολλές απόψεις, μερικές πτυχές της μέτρησης των οφελών υπαλλήλων διαφέρουν μεταξύ του

ΔΛΠ 19 και των Γ.Α.Λ.Α. Στη μέτρηση της υποχρέωσης του εργοδότη, το ΔΛΠ 19 επιτρέπει σε μια επιχείρηση να προσδοκήσει αλλαγές στα μελλοντικά οφέλη των εργαζομένων βασισμένα στις προσδοκίες αλλαγών στο νόμο που θα επηρέαζαν παροχές όπως τα οφέλη ιατρικής κάλυψης ή κοινωνικής ασφάλισης. Οι Γ.Α.Λ.Α. απαγορεύουν ρητώς την πρόγνωση των αλλαγών στο νόμο που θα είχε επιπτώσεις σε αυτές τις παραμέτρους.

2.4 Διαφορετικές εναλλακτικές μέθοδοι

Η συγκρισιμότητα μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α. μπορεί να εμποδιστεί εάν ένα πρότυπο επιτρέπει ρητά την επιλογή μεταξύ εναλλακτικών προσεγγίσεων για ένα ιδιαίτερο θέμα ενώ το άλλο (1) απαιτεί μια ενιαία προσέγγιση που είναι όπως μια από τις εναλλακτικές λύσεις ή (2) επίσης επιτρέπει την επιλογή των διαφορετικών προσεγγίσεων. Τέτοιες εναλλακτικές λύσεις μπορούν να αφορούν την αναγνώριση, τη μέτρηση, την επίδειξη ή τις απαιτήσεις κοινοποίησης. Οι ελεύθερες επιλογές εναλλακτικών λύσεων όχι μόνο δημιουργούν προβλήματα στη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων βασισμένων σε διαφορετικά πρότυπα, αλλά και στη σύγκριση οικονομικών καταστάσεων βασισμένων στο ίδιο σύστημα λογιστικής απεικόνισης. Σε μερικές περιπτώσεις, τα ΔΛΠ επιτρέπουν μια επιλογή και οι Γ.Α.Λ.Α. όχι.

→ Ενσώματα πάγια. Παραδείγματος χάριν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, το οποίο πραγματεύεται τα ενσώματα πάγια, η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του. Στην περίπτωση αποτίμησης μεταγενέστερης από την αρχική καταχώριση δίνεται η δυνατότητα επιλογής ανάμεσα σε δύο μεθόδους. Α) Βασική μέθοδος: Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους. Β) Εναλλακτική μέθοδος: Σε τακτά χρονικά διαστήματα, πρέπει να γίνονται αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει.

Οι Γ.Α.Λ.Α. απαιτούν παρόμοια αποτίμηση με αυτήν του αντίστοιχου ΔΛΠ αλλά μόνο σύμφωνα με την πρώτη προτεινόμενη μέθοδο, δηλαδή παρουσίαση των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο κόστος κτήσης τους μειωμένο κατά τις αντίστοιχες αποσβέσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης που επιλέγει να επανεκτιμήσουν τα πάγια της κάτω από τα ΔΛΠ δεν θα ήταν εύκολα συγκρίσιμες με εκείνες μιας επιχείρησης υπό τις Γ.Α.Λ.Α., ούτε θα ήταν συγκρίσιμες με τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης υπό των ΔΛΠ που επέλεξε να μην επανεκτιμήσει τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού της. Ο αντίκτυπος της επανεκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι προφανής ή εύκολος να επισημανθεί, ανάλογα με το πόσο συχνά τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού επανεκτιμώνται, πώς ομαδοποιούνται για την εκτίμηση, και ποιες επιλογές γίνονται για την παρουσίασή τους στον ισολογισμό. Ούτε μπορούν τα οικονομικά στοιχεία που προετοιμάζονται σύμφωνα με τις Γ.Α.Λ.Α. να ρυθμιστούν εύκολα για να συγκριθούν με τα επανεκτιμημένα ποσά σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να υπάρξει αβεβαιότητα σχετική με τον προσδιορισμό των επανεκτιμημένων ποσών, την ισχύ ορισμένων αριθμοδεικτών, και τη δυνατότητα να αξιολογηθεί η απόδοση της εκάστοτε επιχείρησης.

- Καταστάσεις ταμειακών ροών. Αν και τα δύο πρότυπα είναι σχεδόν παρόμοια, υπάρχουν μερικές περιοχές στις οποίες οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 και εκείνες των Γ.Α.Λ.Α., διαφέρουν: Το ΔΛΠ 7 επιτρέπει μια επιλογή της ταξινόμησης (1) των μερισμάτων και των τόκων που πλήρωσε ή έλαβε η επιχείρηση ως λειτουργικές ροές μετρητών και (2) των τόκων ή μερισμάτων που πληρώνονται ως ροές μετρητών χρηματοδότησης και των τόκων ή των μερισμάτων που λαμβάνονται ως επενδύμενες ροές μετρητών. Οι Γ.Α.Λ.Α. απαιτούν οι τόκοι που πληρώνονται και τα μερίσματα που λαμβάνονται να καταχωρούνται ως λειτουργικές ροές μετρητών και τα μερίσματα που πληρώνονται να καταχωρούνται ως ροές μετρητών χρηματοδότησης.
- Συναλλαγματικές ισοτιμίες. Οι εναλλακτικές λύσεις που παρέχονται από το ΔΛΠ 21, διαφέρουν από τις απαιτήσεις των Γ.Α.Λ.Α. Το ΔΛΠ 21 επιτρέπει

δύο μεθόδους λογισμού των απωλειών από την υποχρέωση που προκύπτει από πρόσφατη απόκτηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου που τιμολογείται σε ξένο νόμισμα: (1) χρέωση των διαφορών που προκύπτουν στα έξοδα ή (2) πρόσθεση της διαφοράς στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου όταν δεν μπορεί να αποπληρωθεί η σχετική υποχρέωση και δεν υπάρχει κανένας πρακτικός τρόπος αντιστάθμισης. Οι Γ.Α.Λ.Α. απαιτούν ότι όλες οι αρνητικές διαφορές καταχωρούνται ως έξοδα.

Το ΔΛΠ 21 επίσης επιτρέπει τις εναλλακτικές λύσεις στη μετάφραση της φήμης και πελατείας σε πάγια στοιχεία ενεργητικού και σε στοιχεία του παθητικού που προκύπτουν από τη λογιστική για την απόκτηση μιας ξένης οντότητας για την οποία το ξένο νόμισμα είναι το λειτουργικό νόμισμα. Υπό το ΔΛΠ 21, η χρήση είτε της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας είτε της ιστορικής συναλλαγματικής ισοτιμίας επιτρέπεται. Όταν όμως το ξένο νόμισμα είναι το λειτουργικό νόμισμα, οι Γ.Α.Λ.Α. απαιτούν τη χρήση της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας για να μεταφράσει όλα τα στοιχεία ισολογισμών, συμπεριλαμβανομένης της φήμης και πελατείας.

→ Άυλα πάγια – Ασώματες ακινητοποιήσεις. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Οι Γ.Α.Λ.Α. προβλέπουν μόνο την πρώτη μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης.

2.5 Λοιπές διαφορές

Μερικές άλλες συγκεκριμένες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α. έχουν επιπτώσεις στη βάση για την παρουσίαση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι διαφορές αφορούν κυρίως συνδυασμούς τομέων της επιχείρησης, την πολιτική συγχωνεύσεων και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Κάθε μια περιοχή απ' αυτές μπορεί να

επηρεαστεί από μια διαφορετική λογιστική προσέγγιση, και έτσι να υπάρχουν επιπτώσεις στην αναγνώριση, τη μέτρηση, την επίδειξη, ή την κοινοποίηση μιας ολόκληρης κατηγορίας συναλλαγών ή γεγονότων. Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α. μπορούν να οδηγήσουν σε κυρίαρχες διαφορές στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις με συνέπεια να είναι γενικά δύσκολο και πολλές φορές αδύνατο να αντισταθμίσουν με άλλες πληροφορίες. Παράδειγμα τέτοιων διαφορών παρατίθεται παρακάτω.

→ Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΛΠ 1, παρέχει τις οδηγίες για τον καθορισμό του εάν είναι απαραίτητο για μια επιχείρηση να μην εφαρμόσει τα ΔΛΠ προκειμένου να επιτευχθεί μια δίκαιη παρουσίαση. Εάν μια επιχείρηση καθορίσει ότι η συμμόρφωση με ένα ή περισσότερα ΔΛΠ θα οδηγούσε στην επιλογή και την εφαρμογή μιας πολιτικής λογιστικής που θα οδηγούσε σε παραπλανητικές οικονομικές δηλώσεις, πρέπει να αναχωρήσει από την εφαρμογή των ΔΛΠ και να επιλέξει μια εναλλακτική πολιτική λογιστικής απεικόνισης. Παρόμοια καθοδήγηση βρίσκεται και στους κανόνες των Αμερικάνικων Γ.Α.Λ.Α.. Εντούτοις, ενώ οι απαιτήσεις και οι ενδείξεις για την μη υποχρεωτική εφαρμογή των προτύπων από μία επιχείρηση μπορούν να εμφανιστούν παρόμοιες μεταξύ της προσέγγισης των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α., η εφαρμογή μπορεί να διαφέρει λόγω των εννοιολογικών διαφορών μεταξύ των δύο προσεγγίσεων.

Υπάρχουν αρκετές διαφορές μεταξύ των λογιστικών απαιτήσεων των ΔΛΠ και εκείνων των Γ.Α.Λ.Α. Τα παραδείγματα που αναφέρθηκαν ανωτέρω επεξηγούν διαφορές σε τέσσερις ευρείες κατηγορίες: αναγνώριση, μέτρηση, εναλλακτικές λύσεις και άλλες διαφορές. Οι προκύπτουσες διαφορές στις αναφερόμενες οικονομικές πληροφορίες μπορούν να είναι πολύ σημαντικές όχι μόνο από εννοιολογική άποψη αλλά και επί του πρακτέου. Τα ζητήματα που αφορούν το εάν θα αναγνωρισθεί και πώς θα μετρηθεί ένα στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις είναι από τα πιο καυτά θέματα της επιστημονικής κοινότητας της λογιστικής. Για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η διαύγεια των διαφορών που διευκρινίζονται ανωτέρω είναι πιθανό να είναι δύσκολα προσπελάσιμη, επειδή οι πληροφορίες που απαιτούνται για να τους προσαρμόσουν σε αυτές μπορεί να μην είναι διαθέσιμες. Μερικές από

εκείνες τις διαφορές μπορεί να είναι προσωρινές, οι διαφορές στο timing της αναγνώρισης μπορεί να είναι βραχυχρόνιες ενώ άλλες μπορεί να είναι και μόνιμες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΛΠ

3.1 Ορισμοί της Δημιουργικής Λογιστικής

Η δημιουργική λογιστική είναι ένας μετασχηματισμός των λογιστικών ποσών από το τι πραγματικά αυτά είναι στο τι θέλουν οι εμπλεκόμενοι της διαδικασίας αυτής να είναι, εκμεταλλευόμενοι τους υπάρχοντες νόμους και κανονισμούς ή παρανοώντας και αγνοώντας τους (Naser,1993).

Οι λογιστικές διεργασίες και διαδικασίες απαρτίζονται από σχέσεις και ζητήματα τα οποία πολλές φορές συγκρούονται λόγω αντίθετων προσεγγίσεων και συμφερόντων. Ενώ η υποκειμενικότητα της λογιστικής και η ανάγκη για κρίση συνιστούν την μεγάλη της δύναμη, παράλληλα συνιστούν και την μεγάλη της αδυναμία. Ενώ χρειάζεται να μείνει ευέλικτη διαχρονικά ώστε να αντιμετωπίσει με συνέπεια και αποτελεσματικότητα μεγάλη ποικιλία καταστάσεων, αυτή της η ευελιξία παρέχει ευκαιρίες για παραποιήσεις, απάτες και λανθασμένες απεικονίσεις (Jameson,1988).

Ο Ian Griffiths (1986) ίσως έβλεπε τις πρακτικές που ακολουθούσαν οι εταιρίες στην χώρα του με πιο αυστηρό μάτι, αφού ισχυριζόταν πως όλες οι εταιρίες στην Μεγάλη Βρετανία παίζουν με τα κέρδη τους. Όλοι οι δημοσιευμένοι λογαριασμοί βασίζονται σε βιβλία που έχουν πρώτα καλά «μαγειρευτεί» και ωραιοποιηθεί. Όλα τα στοιχεία που κοινοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης μιας εταιρίας έχουν πρώτα αλλοιωθεί και αλλαχθεί ώστε να διαφυλαχθεί ο ένοχος. Αυτή η εξαπάτηση γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι πλήρως νόμιμη, και ονομάζεται δημιουργική λογιστική.

Ο Terry Smith (1996), ο οποίος έχει γράψει το best-seller “Accounting for Growth”, αναφέρει πως το μεγαλύτερο μέρος από την διόγκωση των κερδών που πραγματοποιήθηκε την δεκαετία του 1980 ήταν αποτέλεσμα λογιστικών τεχνασμάτων παρά πραγματικής και αληθούς οικονομικής ανάπτυξης.

3.2 Τι συνιστά Δημιουργική Λογιστική

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στον σκόπιμο «χειρισμό» (manipulation) στοιχείων τους, όπως υπερτίμηση στοιχείων ενεργητικού, πωλήσεων και κερδών ή υποτίμηση των υποχρεώσεων, εξόδων ή ζημιών με σκοπό να επιτευχθεί το επιθυμητό ύψος τους. Οι χειρισμοί αυτοί έχουν ως αποτέλεσμα τη σημαντική αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Στις Η.Π.Α. ο αντίστοιχος όρος αναφέρεται ως απάτη (fraud) η οποία διενεργείται μέσω της σκόπιμης αλλοίωσης των οικονομικών καταστάσεων. Ως μέσα για την πραγματοποίηση των παραποιήσεων χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι που περιλαμβάνονται στον όρο δημιουργική ή επινοητική λογιστική (creative accounting). Αντίστοιχοι όροι που εστιάζουν κυρίως στη μεταβολή των αποτελεσμάτων χρήσης, είναι η «εξομάλυνσή» τους μέσω εσφαλμένων λογιστικών καταχωρήσεων (income smoothing), η «ωραιοποίησή» τους και η «διαχείρισή» τους (earnings management). Σύμφωνα με το αναμορφωμένο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο Νο 240 που αναφέρεται στις παραποιήσεις και στα λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, ο όρος παραποίηση αναφέρεται σε εκούσια, εσκεμμένη ενέργεια από ένα ή περισσότερα άτομα της διοίκησης, των εργαζομένων ή τρίτου μέρους που έχουν ως αποτέλεσμα την ψεύτικη παρουσίαση (misrepresentation) των οικονομικών καταστάσεων.

Ο όρος (λογιστική) *απάτη (fraud)* αναφέρεται:

- Στον χειρισμό, τη νόθευση ή την αλλοίωση των καταχωρήσεων ή των αποδεικτικών στοιχείων.
- Στη μη σωστή παρουσίαση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης.
- Στην απόκρυψη ή παράλειψη αναφοράς των επιπτώσεων των παραπάνω καταχωρήσεων ή των αποδεικτικών στοιχείων.
- Στην καταχώρηση συναλλαγών χωρίς ουσία (εικονικές συναλλαγές).
- Στην κακή εφαρμογή των αρχών και προτύπων της λογιστικής.

Από την άλλη, ο όρος *λάθος ή σφάλμα (error)* αναφέρεται σε ακούσια, μη σκόπιμα λάθη στις οικονομικές καταστάσεις όπως:

- Αριθμητικά σφάλματα ή λάθη από αβλεψία του προσωπικού του λογιστηρίου που αφορούν καταχωρήσεις και αποδεικτικά στοιχεία.
- Εκ παραδρομής παρερμηνεία της πραγματικής κατάστασης που αφορούν συναλλαγές.
- Μη σωστή εφαρμογή των αρχών και προτύπων της λογιστικής.

Τα όρια μεταξύ των δύο παραπάνω κατηγοριών στην πράξη δεν είναι ξεκάθαρα.

Το θέμα της επινοητικής λογιστικής στην Ελλάδα απασχόλησε τον Μπαραλέξη (2001), ο οποίος με χρήση ερωτηματολογίου εξέτασε τις απόψεις ορκωτών ελεγκτών και φοροτεχνών λογιστών. Μεταξύ των άλλων αποτελεσμάτων, οι πλέον συχνοί λογιστικοί χειρισμοί αλλοίωσης των αποτελεσμάτων αναφέρονται στις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και αποζημιώσεις προσωπικού, στις αποσβέσεις, στο χαρακτηρισμό εξόδων που αφορούν πάγια στο κόστος κτήσης τους, στην αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς και σε άλλες κινήσεις, όπως καταχώρηση εσόδων / εξόδων σε λανθασμένη χρήση.

3.3 Λόγοι που οδηγούν στην χρήση Δημιουργικής Λογιστικής

Πολλοί είναι οι παράγοντες που οδηγούν μια επιχείρηση στη χρήση πρακτικών που συνιστούν δημιουργική λογιστική. Η ανάγκη για εξωτερική χρηματοδότηση επιτακτικά οδηγεί στην παρουσίαση ικανοποιητικών αποδόσεων, που αποτελεί την βασική προϋπόθεση για την εξεύρεση κεφαλαίων είτε από τις τράπεζες είτε από το επενδυτικό κοινό μέσω των αγορών χρέους και κεφαλαίου. Από την άλλη, πολλές μικρομεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου να αποφύγουν την υψηλή και δυσβάσταχτη φορολογία, παρουσιάζουν κέρδη χαμηλότερα από τα πραγματικά, καταφεύγοντας σε διάφορα «τεχνάσματα».

Πολλές φορές μάλιστα, η χρήση των πρακτικών της δημιουργικής λογιστικής γίνεται με τις ευλογίες του νόμου, αφού πολλές είναι οι ευκαιρίες που παρέχονται λόγω της έλλειψης αυστηρότητας και σαφήνειας της νομοθεσίας. Τίθεται δηλαδή το θέμα της επάρκειας των λογιστικών προτύπων για την εξασφάλιση της παρουσίας της πραγματικής εικόνας των εταιριών στους χρήστες των οικονομικών

καταστάσεων. Το γεγονός ότι οι λογιστικές αρχές και τα πρότυπα είναι συχνά ασαφή και επιδέχονται πλείστων ερμηνειών, οδηγεί στη διαφοροποίηση του τρόπου εφαρμογής τους. Διοίκηση και λογιστές διαλέγουν ποια από τις πιθανές εκδοχές θέλουν να παρουσιάσουν και να γνωστοποιήσουν. Αυτή η κατά βούληση και συμφέρον επιλογή δημιουργεί ιδιαίτερη ανησυχία στο επενδυτικό κοινό για την κακοδιαχείριση των κεφαλαίων τους, η οποία απευθύνεται όχι μόνο προς τους διευθυντές των επιχειρήσεων αλλά και προς τους ορκωτούς ελεγκτές και γενικότερα, προς όλο το ελεγκτικό και ρυθμιστικό κύκλωμα. Εγείρονται δηλαδή σημαντικά ζητήματα και αμφιβολίες όσον αφορά τον επαγγελματισμό και την ηθική των εμπλεκομένων (στελεχών, λογιστών και ορκωτών ελεγκτών).

Ένας άλλος παράγοντας που οδηγεί στην χρήση δημιουργικής λογιστικής είναι η κακή επίδοση των επιχειρήσεων. Η κύρια ευθύνη των μάνατζερ είναι η καλή διαχείριση των κεφαλαίων και η μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης προς το συμφέρον των μετόχων. Από την οπτική του ιδιοκτήτη (principal), δεν είναι όλες οι πρακτικές επιθυμητές προς επίτευξη των στόχων της μονάδας. Από την άλλη, οι μάνατζερ (agent) μπορούν είτε να αυξήσουν την παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα της επιχείρησης είτε να χειριστούν επιδέξια και στρατηγικά τις λογιστικές πρακτικές για να επηρεάσουν τα κέρδη. Προκειμένου λοιπόν να αποφύγουν οι μάνατζερ την εμφάνιση ζημιών στα Αποτελέσματα Χρήσης, καταφεύγουν στις προαναφερθείσες πρακτικές, με τις λογιστικές καταστάσεις τελικά να αποτελούν μια «καλή προσέγγιση» της πραγματικότητας. Αυτή η απόσταση μεταξύ πραγματικότητας και φαντασίας στις λογιστικές καταστάσεις αποδίδεται συχνά στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (agency problem).

3.4 Παραδείγματα νομοθετικών κενών

Τα ΔΛΠ και τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία⁴

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών

⁴ «Αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠ» Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, 22/12/2004. Α. ΠΡΩΤΟΠΑΠΠΑΣ-Κ. ΠΑΛΑΣΚΑΣ

καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ.

Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το πνεύμα της Ελληνικής νομοθεσίας και των ΔΛΠ είναι παρόμοιο, όμως υπάρχουν κάποιες θεμελιώδεις διαφορές σχετικά με την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων οι οποίες πρέπει να αναφερθούν.

Απομείωση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Πιο συγκεκριμένα τα ΔΛΠ εισάγουν και καθορίζουν με ακρίβεια την έννοια της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώνουν δε την επιχείρηση να ελέγχει σε τακτά χρονικά διαστήματα αν η λογιστική αξία των περιουσιακών της στοιχείων υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό των στοιχείων αυτών.

Είναι απαραίτητο για όλα τα ασώματα πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής να γίνεται έλεγχος σε ετήσια βάση ή όταν υπάρχουν ενδείξεις για απομείωση του παγίου.

Αν για κάποιο λόγο η απεριόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός παγίου μετατραπεί σε περιορισμένη, το γεγονός αυτό από μόνο του θεωρείται σαν ένδειξη απομείωσης και πρέπει να γίνει έλεγχος απομείωσης στο συγκεκριμένο άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Στο σημείο αυτό θεωρείται σκόπιμη η αναφορά στον όρο απομείωση. Όταν η λογιστική αξία ενός άυλου παγίου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό που μπορεί να αποκτήσει η επιχείρηση από την προβλεπόμενη εκμετάλλευσή του ή την πώληση του, τότε πραγματοποιείται μείωση του λογιστικού υπολοίπου του, ώστε η λογιστική του αξία να ισούται με το ανακτήσιμο ποσό. Η ζημιά απομείωσης ισούται με το ποσό που η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

Η λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και μειωμένο με τυχόν συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Το ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας (καθαρής αξίας πώλησής του) και της αξίας χρήσεώς του.

Η αξία χρήσης του είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από τη χρήση του παγίου.

Δεν είναι απαραίτητο να υπολογίζονται η πραγματική αξία μείον το κόστος πώλησης και η αξία χρήσης ενός παγίου. Αν μια μόνο από αυτές τις αξίες είναι υψηλότερη από την λογιστική αξία, τότε δεν τίθεται θέμα απομείωσης στη λογιστική αξία, οπότε δεν είναι αναγκαίο ν' υπολογιστεί και η δεύτερη αξία. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία χρήσης του.

Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και να αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι αποφορολογημένος και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού.

Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα χρήσης, εκτός αν το πάγιο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία οπότε μειώνεται το αποθεματικό αναπροσαρμογής. Συνήθως είναι σπάνιο τα άυλα πάγια να είναι σε αναπροσαρμοσμένη αξία.

Οι ενδείξεις για τυχόν απομείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου βασίζεται σε εξωτερικές, από την επιχείρηση, πηγές πληροφοριών (π.χ. οι ανταγωνιστές άρχισαν να χρησιμοποιούν μια νέα τεχνολογία που απομείωσε σημαντικά ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης) καθώς και σε εσωτερικές πηγές (π.χ. απόφαση της εταιρείας να καταργήσει την παροχή στους συνδρομητές της κάποιων υπηρεσιών, με συνέπεια τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία που συσχετίζονται με τις συγκεκριμένες υπηρεσίες να απομειωθούν).

Νομοθετικό παράθυρο για χειραγώγηση κερδών στις ελληνικές επιχειρήσεις

Εύκολα μπορούν πολλές επιχειρήσεις και ιδιαίτερα οι εμπορικές και οι παραγωγικές, να αυξομειώσουν κατά το δοκούν τα αποτελέσματα τους ή ακόμα και το ενεργητικό τους. Εκμεταλλευόμενοι κάποια κενά που υπάρχουν στις ελληνικές λογιστικές αρχές και στην ελληνική νομοθεσία γενικότερα, εφαρμόζουν επινοητική λογιστική και έτσι εμφανίζουν, κυρίως για φορολογικούς λόγους, αλλοιωμένες τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η διενέργεια ή μη των αποσβέσεων των ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης. Κατά την μη τέλεση των αποσβέσεων, επηρεάζονται από την μία τα αποτελέσματα χρήσης και από την άλλη και το ενεργητικό της επιχείρησης. Επίσης επηρεάζονται και κάποιοι χρηματοοικονομικοί δείκτες όπως ο ROI, ο δείκτης άμεσης ρευστότητας, ο δείκτης Ξένα κεφάλαια / Ίδια κεφάλαια και τέλος κάποιοι χρηματιστηριακοί δείκτες για τις επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Όσων αφορά τις αποσβέσεις, αν μία επιχείρηση θέλει να παρουσιάσει για μια χρονιά αυξημένα τα κέρδη της, τότε θα προβεί σε αποσβέσεις χρησιμοποιώντας μειωμένους συντελεστές απόσβεσης, ή δεν θα διενεργήσει καθόλου αποσβέσεις. Μάλιστα, σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα 100/5-5-1998, αν η επιχείρηση μία χρονιά δεν διενεργήσει αποσβέσεις, τότε θεωρείται πως τις χάνει. Δηλαδή δεν μπορεί

την επόμενη χρήση ή σε κάποια από τις επόμενες να διενεργήσει διπλάσιες αποσβέσεις.

Παράδειγμα χειραγώγησης κερδών, αλλά με θεμιτό τρόπο, είναι το παρακάτω. Η επιχείρηση Q αγοράζει επίπλα αξίας € 1.000,00. Σύμφωνα με την νομοθεσία, θα πρέπει να αποσβεστούν με συντελεστή 20% για την επόμενη 5ετία. Ο φοροτεχνικός σύμβουλος όμως της Q αποφασίζει να «σπάσει» το τιμολόγιο αγοράς των επίπλων σε 5 μικρότερα των € 200,00, έτσι ώστε να επωφεληθεί του προεδρικού διατάγματος 100/1998, το οποίο προβλέπει εξ' ολοκλήρου απόσβεση του παγίου αν η αξία του δεν υπερβαίνει τα € 200,00.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

Σε αυτό το σημείο της παρούσης εργασίας, θα γίνει μία προσπάθεια παρουσίασης κάποιων εκ των πιο σημαντικών διαφορών ανάμεσα σε διατάξεις των Δ.Λ.Π. και του ελληνικού θεσμικού πλαισίου που κανονίζει διάφορες λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων.

4.1 Παρουσίαση - Δημοσίευση Οικονομικών Καταστάσεων

Το άρθρο 42α του κωδ.Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά τις μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
- Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Άρθρο 42α, § 2, Ν.2190/1920: *«Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας»*. Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της Ε.Ε., δεν υπάρχουν πλέον αξιολογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γενικές αρχές του ν.2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των Δ.Λ.Π. Έχει υιοθετηθεί η οριζόντιου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες. Αντίθετα,

σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως η ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών. Η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο Δ.Λ.Π. 1. Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.. Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43 α).

Δ.Λ.Π. 1

Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:

- A) Ισολογισμός
- B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών
- E) Επεξηγηματικές σημειώσεις

Γενικές Αρχές και Λογιστικές μέθοδοι:

- 1) Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.
- 2) Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μόνο όταν ικανοποιούνται όλες οι απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου.

Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

- 3) Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- 4) Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων
- 5) Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων.
- 6) Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.
- 7) Συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και εσόδων-εξόδων δεν επιτρέπεται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Πρότυπο ή αν κέρδη και ζημίες από όμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη.
- 8) Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Όταν η παρουσίαση των στοιχείων μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται με ανάλογη γνωστοποίηση.
- 9) Ποιοτικά χαρακτηριστικά (Σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου.)

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς, η επωνυμία της επιχειρήσεως, η περίοδος που καλύπτεται, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

A) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα

περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες(περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργάνωσης της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Γ) Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή παρουσιάζει:

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης
- Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια
- Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.
- Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.
- Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών(Δ.Λ.Π. 7)

Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ως εξής:

- Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων

μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ.

Οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

Οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (πχ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).

Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνει:

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π., οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος. Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

4.2 Φορολογία εισοδήματος Επιχειρήσεων

Το Δ.Λ.Π. 12 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος και εισάγει μια νέα έννοια για την Ελλάδα, την “αναβαλλόμενη” φορολογία (deferred taxation). Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης στην οποία αφορά και βαρύνει τα αποτελέσματα της ενώ με βάση τα άρθρα 45 του Κ.Ν. 2190/1920 και 99 παρ. 1 (α) του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπιστούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες).

Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μμελλοντική τους εξέλιξη.

Για το λογιστικό χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας το Δ.Λ.Π. 12 υιοθετεί την «προσέγγιση του ισολογισμού». Βασίζεται στην αρχή ότι θα πρέπει να αναγνωριστεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο εάν η ανάκτηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή ο διακανονισμός μίας υποχρέωσης (που έχουν αναγνωριστεί στον ισολογισμό) θα έχει ως αποτέλεσμα υψηλότερη ή χαμηλότερη πληρωμή φορολογίας στο μέλλον, από ότι θα ήταν εάν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχαν οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις. Η αναβαλλόμενη φορολογία δεν είναι πάντα πιστωτικό υπόλοιπο, δηλ. υποχρέωση στον

ισολογισμό, επιβαρύνοντας τα κέρδη στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά υπάρχει και η περίπτωση να είναι χρεωστικό υπόλοιπο, δηλ. στοιχείο ενεργητικού ή απαίτηση στον ισολογισμό, άρα αυξάνοντας τα κέρδη στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Ο υπολογισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας βασίζεται στα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό («προσέγγιση του ισολογισμού») και γίνεται εξετάζοντας τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης στον ισολογισμό, με τη φορολογική τους βάση.

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μίας υποχρέωσης) και της φορολογικής τους βάσης, ονομάζονται «προσωρινές διαφορές».

Χρησιμοποιείται ο όρος «προσωρινές», επειδή μία θεμελιώδης προϋπόθεση του «Πλαισίου για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» είναι ότι, με την πάροδο του χρόνου, μία οντότητα θα ανακτήσει τα περιουσιακά στοιχεία και θα διακανονήσει της υποχρεώσεις της, με συνεπαγόμενο ξεκαθάρισμα στις ορισθείσες φορολογικές τους επιπτώσεις.

Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστέου φόρου (deferred tax asset), πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρος όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεων της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις.

Απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών η πιστωτικών φόρων και χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς.

Οι χρονικές διαφορές εάν αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα.

Η SIC 21 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται.

Η SIC 25 αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστοκοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστοκοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

Αναφορικά με τα λογιστικά κέρδη, αυτά υπολογίζονται χρησιμοποιώντας τις γενικές λογιστικές αρχές και τα Δ.Λ.Π. ενώ τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται με βάση τους φορολογικούς νόμους και κανονισμούς της κάθε χώρας, που φυσικά δεν είναι απαραίτητα οι ίδιοι με τις λογιστικές αρχές. Ως εκ τούτου, προκύπτουν διαφορές μεταξύ των δύο. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: α) μόνιμες και β) προσωρινές διαφορές.

Οι μόνιμες διαφορές, επί των οποίων δεν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία, προέρχονται από έσοδα που συμπεριλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος αλλά δεν φορολογούνται (π.χ. κυβερνητικές επιχορηγήσεις), όπως και από έξοδα που έχουν αφαιρεθεί από το λογιστικό κέρδος, αλλά δεν επιτρέπονται (δεν εκπίπτουν) για φορολογικούς σκοπούς (π.χ. τόκοι και επιβαρύνσεις φόρου).

Οι προσωρινές διαφορές προέρχονται από έσοδα και έξοδα που συμπεριλαμβάνονται στο λογιστικό και στο φορολογητέο κέρδος, αλλά σε διαφορετικές περιόδους π.χ. αποσβέσεις. Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει λόγω των προσωρινών διαφορών. Επιπρόσθετα, οι προσωρινές διαφορές χωρίζονται

σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές -που οδηγούν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις- και αφαιρετέες προσωρινές διαφορές, που οδηγούν σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Με βάση όλα τα παραπάνω, τα ζητήματα που τίθενται από πρακτικής πλευράς είναι:

- διαφορετική επεξεργασία των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να παρέχεται τελικά λεπτομερής και διακριτή απεικόνιση των λογιστικών διαφορών και της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης/απαίτησης
- διαμόρφωση κατάλληλων, επεξηγητικών και πληροφοριακών συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων
- διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων προς τις Φορολογικές Αρχές
- διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις Φορολογικές Αρχές.

4.3 Ενσώματα Πάγια

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους, η οποία για τα ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα έξοδα απόκτησής τους. Τα έξοδα αυτά κατά περίπτωση, καταχωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή έξοδα της εκάστοτε διαχειριστικής χρήσης. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζεται από τον Ν. 2065/1992, ο οποίος προβλέπει την υποχρεωτική διενέργεια αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις. Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το Π.Δ. 100/1998.

Το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα συμπεριλαμβάνει και τα διάφορα έξοδα απόκτησής τους (π.χ. συμβολαιογραφικά). Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται

από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης.

Περαιτέρω, υπάρχει η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους, εφόσον η επιχείρηση το θεωρεί σκόπιμο έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Αυτό ισχύει τόσο για τα επενδυτικά ακίνητα, για τα οποία η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να τα αποτιμά ετησίως στην τρέχουσα αξία τους, όσο και για τα υπόλοιπα πάγια, για τα οποία προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας συχνών (π.χ. κάθε δύο-τρία χρόνια) αναπροσαρμογών στην τρέχουσα αξία (fair value). Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα. Συνεπάγεται λοιπόν ότι με τα Δ.Λ.Π. μπορεί να εμφανίζονται κέρδη ή ζημίες από αποτίμηση αξίας παγίων, τα οποία σε ορισμένες περιπτώσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Τέλος, το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη της απόσβεσης να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίηση του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης και οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από την προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

4.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (εμπορικά σήματα, άδειες χρήσης, know-how, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κ.ά.) για πολλές εταιρίες κατέχουν ένα σημαντικό ποσοστό του συνόλου του ενεργητικού τους. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) καταγράφει δύο κατηγορίες λογαριασμών όπου παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης:

- τις ασώματες ακινητοποιήσεις και

- τα έξοδα εγκατάστασης.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις περιλαμβάνουν τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την επιχείρηση για τη δημιουργία των αγαθών αυτών με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Τα έξοδα εγκατάστασης είναι έξοδα πολυετούς απόσβεσης και σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. δεν μπορούν να χαρακτηριστούν σαν άυλα περιουσιακά στοιχεία διότι δεν τηρούν σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις.

Το Δ.Λ.Π. που ασχολείται με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι το 38 το οποίο ορίζει τι είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, πως χειριζόμαστε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται εσωτερικά στην επιχείρηση και βάσει ποιων κριτηρίων επιλέγεται αν η ωφέλιμη ζωή ενός ασώματου παγίου είναι περιορισμένη ή απεριόριστη. Συγκρίνοντας τον ορισμό για τις ασώματες ακινητοποιήσεις με τον ορισμό που αναφέρουν τα Δ.Λ.Π. παρατηρούμε ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές. Τα δύο λογιστικά πρότυπα απαιτούν για να αναγνωριστεί μια δαπάνη σαν άυλο περιουσιακό στοιχείο να ισχύουν σωρευτικά τα τέσσερα παρακάτω κριτήρια:

(α) Αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από την χρήση του παγίου.

(β) Έλεγχος αυτών από την επιχείρηση.

(γ) Αναγνωσιμότητα του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή να μπορεί το περιουσιακό στοιχείο ν' αποτελέσει αντικείμενο συναλλαγής ή να προέρχεται από νομικό δικαίωμα και να μην αποτελεί μέρος της πιθανής υπεραξίας που έχει δημιουργήσει η επιχείρηση.

(δ) Το κόστος του να υπολογίζεται με ακρίβεια.

Επίσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. όπως και τα Δ.Λ.Π. αναφέρει ότι σαν άυλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται τα πάγια που αποκτούνται από τρίτους, ή οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εσωτερικά στην επιχείρηση για τη δημιουργία άυλων παγίων και οι δαπάνες αυτές δεν συσχετίζονται με τα έξοδα που γίνονται για τις τρέχουσες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Βέβαια, υπάρχουν και κάποιες σημαντικές διαφορές μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Δ.Λ.Π. οι οποίες αξίζει να σημειωθούν.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τα άυλα πάγια στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.,) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους. Όσον αφορά την αποτίμησή τους, αυτή γίνεται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (λ.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

Κατά τα Δ.Λ.Π. τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης συνήθως εξοδοποιούνται στην χρήση την οποία δημιουργούνται. διότι, παρόλο που η δαπάνη έγινε με σκοπό την παροχή μελλοντικών ωφελειών στην επιχείρηση, δεν τηρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την απόκτηση ή δημιουργία κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για τον παραπάνω λόγο δεν τίθεται θέμα αποσβέσεων και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις των ελληνικών βιβλίων θα πρέπει ν' αντιλογιστούν από τα βιβλία της επιχείρησης.

Στην περίπτωση της έκδοσης μετοχών ή την αγορά ιδίων μετοχών το κόστος το οποίο δεν είναι δυνατόν ν' αποφευχθεί (π.χ. ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων), παρακολουθείται αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαια, έχοντας συμψηφιστεί με το σχετικό φορολογικό όφελος, και αφού έχει αναλογιστεί η συσσωρευμένη απόσβεση

Μια πολύ σημαντική διαφορά είναι η μεταχείριση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης (R&D). Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προσδιορίζει τι σημαίνει έρευνα, ενώ το Δ.Λ.Π. 38 δίνει σαφείς κατευθύνσεις για την έννοια της έρευνας και της ανάπτυξης. Η κατάταξη ενός εξόδου σε μία από τις δύο κατηγορίες είναι ουσιαστικής σημασίας, διότι όλα τα ποσά που συσχετίζονται με την έρευνα συνήθως εξοδοποιούνται εξαιτίας της αβεβαιότητας που υπάρχει ως προς την εισροή οικονομικών ωφελειών από το συγκεκριμένο έξοδο ενώ τα ποσά που αφορούν την ανάπτυξη μπορούν να θεωρηθούν άυλα περιουσιακά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι τηρούν όλες τις απαραίτητες προϋποθέσεις για το τι είναι ασώματα στοιχεία. Τα ίδια ισχύουν και για την περίπτωση που η έρευνα και η ανάπτυξη δημιουργούνται εσωτερικά από την επιχείρηση.

Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι έξοδα τα οποία αφορούν άμεσα την αγορά και την εγκατάσταση των περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς επιβαρύνουν το κόστος κτήσης των σχετικών παγίων και δεν παρακολουθούνται ξεχωριστά. Κατά συνέπεια, αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης του συγκεκριμένου παγίου.

Στο λογαριασμό “χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων” καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν τις πληρωμές ή τις αποτιμήσεις των δανείων σε ξένο νόμισμα που αφορούν αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση παγίων στοιχείων. Ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβένονται τμηματικά μέχρι την αποπληρωμή του δανείου σε ξένο νόμισμα, το Δ.Λ.Π. 21 αναφέρει ότι οι συναλλαγματικές διαφορές δεν θεωρούνται περιουσιακό στοιχείο με συνέπεια να μην παρακολουθούνται στο ενεργητικό επομένως δεν τίθεται και θέμα απόσβεσης.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τα έξοδα αναδιοργάνωσης και επανεγκατάστασης συνήθως εξοδοποιούνται την ίδια χρονική περίοδο που πραγματοποιούνται οπότε και δεν αποσβένονται.

Δύο σημαντικές διαφοροποιήσεις που υφίστανται σχετικά με τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου είναι (α) ότι τα Δ.Λ.Π. αναφέρουν ότι η κεφαλαιοποίηση των τόκων επιβαρύνει το κόστος του σχετικού παγίου και δεν παρακολουθείται σε διαφορετική κατηγορία λογαριασμού και (β) μέσω του Δ.Λ.Π.23

δίνονται συγκεκριμένες κατευθύνσεις και διαδικασίες για την κεφαλαιοποίηση των τόκων. Αναφορικά με την απόσβεσή τους αυτή γίνεται με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης του παγίου.

Συμπερασματικά, μπορούμε να πούμε ότι η μεταχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων από τα Δ.Λ.Π. χρειάζεται μεγάλη προσοχή, διότι τα μεγέθη τους είναι σημαντικά και η πιθανή αναδιάταξή τους μπορεί ν' αλλάξει σημαντικά την εικόνα και τους αριθμοδείκτες της εκάστοτε επιχείρησης.

4.5 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Τα Δ.Λ.Π. αναγνωρίζουν το χρηματοδοτικό χαρακτήρα των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και αυτό έχει ως συνέπεια την διαφορετική λογιστική απεικόνισή τους σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η μισθώτρια εταιρία εμφανίζει τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία σε λογαριασμούς τάξεως ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 το μισθούμενο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια (Ομάδα 1 του Ενεργητικού) και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Το μέρος του τοκοχρεωλυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση ενώ το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο. Με βάση τον Κ.Φ.Ε. τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και αντιστοίχως έσοδα του εκμισθωτή) και αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

Το πάγιο αποσβένεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του και στην περίπτωση που δεν πρόκειται να μεταβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι τις αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής. Αυτό έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το Ν.1665/1986, που προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων κινητών ή ακινήτων (πλην οικοπέδων) από την εκμισθώτρια εταιρεία.

Μια καινοτομία η οποία εισήχθη με τα Δ.Λ.Π. είναι και ο θεσμός παροχής κινήτρων ο οποίος δεν υπήρχε στην Ελλάδα. Τώρα όμως, σύμφωνα με το SIC 15 τα κίνητρα τα οποία δίδονται σε μία λειτουργική μίσθωση (operating lease), (περίοδος

χάριτος, εισφορά του εκμισθωτή στα έξοδα μετεγκατάστασης του μισθωτή κλπ) θα πρέπει να θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος του αντιτίμου για την χρήση του μισθίου και θα πρέπει να αναγνωρίζονται τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή με βάση τους όρους της σύμβασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

5.1 Έρευνα του Ο.Π.Α.

Παρακάτω παρατίθεται έρευνα⁵ του τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, σχετικά με τις απόψεις 340 ορκωτών ελεγκτών και οικονομικών διευθυντών εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ και αναφορικά με τις επιπτώσεις και τα προβλήματα που προέκυψαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2005 αποτέλεσε για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων).

Σύμφωνα με την έρευνα, τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απόλεια των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

⁵ <http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=249381>

Στην αισιόδοξη πλευρά, η έρευνα⁶ εντοπίζει θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα ΔΛΠ θεωρείται ότι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα, διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Οι Οικονομικοί Διευθυντές όσο και οι Ορκωτοί Ελεγκτές θεωρούν ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προσδίδει κύρος στην επιχείρηση που τα εφαρμόζει και επιδρά θετικά τόσο στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και στην πιστοληπτική ικανότητα.

Συγχρόνως, η ισχυρή πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύει ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. διευκολύνει την διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων, όπως επίσης και τη συνεργασία με ξένες επιχειρήσεις. Θετικές είναι και οι επιπτώσεις από την εφαρμογή τους στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι οι Λογιστές τηρούν γενικότερα θετικότερη στάση απέναντι στα Δ.Λ.Π. από τους Ορκωτούς Ελεγκτές που εμφανίζονται πιο συγκρατημένοι. Σχολιάζοντας το γεγονός αυτό, ο κ. Καραμάνης είπε ότι οφείλεται στην μεγαλύτερη δικαιοδοσία και ελευθερία κινήσεων που αποκτούν οι Λογιστές με τη χρήση των Δ.Λ.Π. Από την άλλη πλευρά, η ολοκλήρωση του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών απαιτεί μεγαλύτερη σε έκταση προσπάθεια και συνέπεια.

Τα προβλήματα

Τα οφέλη της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., ωστόσο, συνοδεύονται και από μια σειρά προβλημάτων, τα οποία συνοψίζονται στα εξής:

⁶ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=37909>

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση Ελεγκτών και Λογιστών για τα Δ.Λ.Π., σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης, αναγνωρίζεται από τους ερωτώμενους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.
- Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και Ελληνικών Λογιστών Προτύπων από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς, αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

Οι εποπτικές αρχές

Ιδιαίτερη αξία έχουν τα αποτελέσματα της έρευνας που σχετίζονται με το ρόλο των Εποπτικών Αρχών στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων εκτιμά ότι οι Εποπτικές Αρχές στη χώρα μας θα πρέπει να βελτιωθούν σε αξιοπιστία, στελέχωση και διαφάνεια, ενώ θεωρούν ότι εξαρτώνται από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας. Μάλιστα, οι Ορκωτοί Ελεγκτές εμφανίζονται διατεθειμένοι να αναλάβουν οι ίδιοι το κόστος για την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού, αντικειμενικού και αξιόπιστου συστήματος ποιοτικού ελέγχου. Επιπλέον, οι ελεγκτές έχουν αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών – ρυθμιστικών αρχών αναφορικά με τα Δ.Λ.Π. και υποστηρίζουν ότι δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Αξιοσημείωτη είναι η πλειοψηφική θέση Ελεγκτών και Λογιστών για την ανάγκη λειτουργικού, αποτελεσματικού και ανεξάρτητου συστήματος εποπτείας της εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο το εύρος χρήσης επαγγελματικής κρίσης και την εφαρμογή εύλογων αξιών. Η θέση αυτή πιθανόν να είναι αποτέλεσμα ενός υποβόσκοντος αθέμιτου ανταγωνισμού σε όλη την αλυσίδα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που οδηγεί σε υποβάθμιση της ποιότητας των προσφερόμενων λογιστικών πληροφοριών.

Ποιοτικά χαρακτηριστικά και προβλήματα

Τα ΔΛΠ αυτά καθαυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέρχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης κτλ.). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, δεδομένων του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων, που συνοψίζονται ως εξής:

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ό,τι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτωμένους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.
- Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

5.2 Έρευνα της Grant Thornton

Η Grant Thornton στην Ελλάδα, μέλος της Grant Thornton International, είναι μια από τις μεγαλύτερες εταιρείες παροχής ελεγκτικών, φορολογικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών σε ιδιωτικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις δημόσιου συμφέροντος και επιχειρήσεις δημόσιου τομέα. Τα τελευταία χρόνια έχει σημειώσει συνεχή και σταθερά ανοδική πορεία σε όλα τα μεγέθη της, διαμορφώνοντας

ταυτόχρονα μια νέα αντίληψη στην παροχή ολοκληρωμένων υπηρεσιών υψηλής ποιότητας.

Σήμερα, η Grant Thornton International αντιπροσωπεύεται παγκοσμίως σε 100 χώρες και στελεχώνεται από 2.600 Partners και 30.000 προσωπικό. Στην Ελλάδα, η Grant Thornton απασχολεί περίπου 300 άτομα εξειδικευμένο προσωπικό και έχει γραφεία σε τρεις μεγάλες πόλεις της Ελλάδας: Αθήνα, Θεσσαλονίκη και Ηράκλειο Κρήτης.

Η Grant Thornton στο πλαίσιο των δράσεων που αναλαμβάνει σε θέματα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχει καθιερώσει τη διενέργεια έρευνας σε ετήσια βάση. Βασική επιδίωξη, μέσω της έρευνας αυτής, είναι η εξέλιξη στην επάρκεια και ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης και η παρακολούθηση σε βάθος χρόνου των επιδράσεων από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων. Η επανάληψη της έρευνας μας δίνει τη δυνατότητα να αξιολογήσουμε ανά υπερκλάδο και εταιρεία την πληρότητα και την ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης. Παράλληλα, διαπιστώνεται έμπρακτα, η προσπάθεια που κατέβαλλαν οι εταιρείες προκειμένου να βελτιώσουν τις παρεχόμενες γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές τους Καταστάσεις. Βασικό συμπέρασμα είναι ότι το επίπεδο πληροφόρησης των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων βελτιώνεται συνεχώς χωρίς, ωστόσο, να έχει φτάσει ακόμα στο επιθυμητό επίπεδο. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι τείνει να παγιωθεί από έναν περιορισμένο αριθμό επιχειρήσεων, η παράλειψη ή η ελλιπής παράθεση υποχρεωτικών από τα Δ.Π.Χ.Π. γνωστοποιήσεων.

Οι δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να παρέχουν ουσιαστική πληροφόρηση στους χρήστες, προκειμένου αυτοί να μπορούν να εξάγουν αξιόπιστα συμπεράσματα αναφορικά με την χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων και τα αποτελέσματά τους. Το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητά τους εφαρμόζουν ορθά τα Δ.Π.Χ.Π. και προσαρμόζονται επιτυχώς στις αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι αδυναμίες που εντοπίζονται δεν είναι δυνατό να ακυρώσουν την προσπάθεια της πλειονότητας των εταιρειών, οι οποίες δημοσιεύουν συνέπεια ποιοτικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Κατά τη διάρκεια του 2009, έτος που βιώσαμε την απαρχή της χρηματοπιστωτικής και δημοσιονομικής κρίσης, ήταν ήδη εμφανές ότι οι συνέπειές της θα ήταν ορατές και στα επόμενα έτη. Το 2010 συνοδεύτηκε από έντονο προβληματισμό και τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις να περνούν την δική τους κρίση χρέους. Τόσο η χώρα όσο και οι επιχειρήσεις βρέθηκαν εκτεθειμένες στους «ανέμους» της κρίσης ενώ τα μεγάλα ελλείμματα και το υψηλό χρέος αποτέλεσαν σημαντικούς επιβαρυντικούς παράγοντες.

Το ιδιαίτερα αρνητικό περιβάλλον επιβάρυνε η έκθεση σε υψηλό δανεισμό την ίδια ώρα που οι «κρουνοί» των τραπεζών έκλειναν και η ύφεση επιδείνωνε συνεχώς τα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων.

Οι συνέπειες της ελληνικής οικονομικής κρίσης αποτυπώθηκαν έντονα στις οικονομικές καταστάσεις του 2010 των εισηγμένων στο ΧΑ επιχειρήσεων αποτελώντας έτσι και το βασικό συμπέρασμα της ετήσιας έρευνας της Grant Thornton.

Η Grant Thornton, στο πλαίσιο των δράσεων που αναλαμβάνει σε θέματα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς με την ετήσια έρευνα αναφορικά με την παρεχόμενη πληροφόρηση από τις εισηγμένες στο ΧΑ επιχειρήσεις, παρέχει ένα σημαντικό εργαλείο αποτύπωσης της οικονομικής πραγματικότητας αλλά και απεικόνισης της προσαρμοστικότητας των ελληνικών επιχειρήσεων στο διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον.

Από την ανάγνωση της φετινής έρευνας είναι εμφανής η κάμψη της απόδοσης των επιχειρήσεων, όπως απεικονίζεται στη μείωση του κύκλου εργασιών ή των καθαρών κερδών, αλλά και η επιδείνωση της ρευστότητάς τους που αποτυπώνεται μέσω μειωμένων κεφαλαίων κίνησης και σημαντικής εξάρτησης από τον τραπεζικό δανεισμό, σε τέτοιο βαθμό που καθιστά σε αρκετές περιπτώσεις τα πιστωτικά ιδρύματα βασικό μέτοχο των επιχειρήσεων.

Η οικονομική κρίση και οι προκλήσεις που αντιμετωπίζει η χώρα καθιστούν συνάμα το παρόν ως χρονικό σημείο σημαντικών ευκαιριών. Οι ελληνικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν την πρόκληση της εξυγίανσης των ισολογισμών τους,

της αποτελεσματικής διαχείρισης και της δημιουργίας ενός οικονομικού περιβάλλοντος που θα προάγει την σταθερή και «έξυπνη» ανάπτυξη.

Η παρούσα οικονομική συγκυρία είναι χωρίς αμφιβολία ανησυχητική σε μεγάλο ποσοστό πρωτόγνωρη. Η αρχικά χρηματοπιστωτική παγκόσμια κρίση μετεξελίχθηκε, πλέον, σε κρίση της πραγματικής οικονομίας και υπαρκτό πρόβλημα. Και στην τρέχουσα φάση, όπως συμβαίνει σε κάθε κρίση, εμφανίζονται τουλάχιστον δύο είδη αντιδράσεων. Η μία αντίδραση αντιμετωπίζει την κρίση ως μια μεγάλη απειλή και η άλλη ως μια ευκαιρία. Μπορεί να φαντάζει πολυτέλεια, όμως κάποιοι ψάχνουν και για νέες ευκαιρίες, ενώ άλλοι αντιμετωπίζουν μόνο τα προβλήματα.

Η παρούσα ανάλυση στηρίζεται στην παράθεση των σημαντικότερων χρηματοοικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται σε αυτήν, στην αναλυτικότερη εξέταση επιμέρους κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων καθώς και στην εξαγωγή συμπερασμάτων με τη χρήση συγκεκριμένων δεικτών όπως αυτοί προκύπτουν από τα δημοσιευμένα χρηματοοικονομικά τους μεγέθη.

Ο δείκτης του δανεισμού προς τα ίδια κεφάλαια για το 2010, διαμορφώθηκε σε ιδιαίτερα υψηλά επίπεδα, στο 94% (84% το 2009). Οι λειτουργικές ταμειακές ροές των εταιρειών, έχουν μειωθεί συνολικά κατά 28% σε σχέση με το 2009, ενώ λόγω της μείωσης της ρευστότητάς τους, οι εταιρείες έχουν περιορίσει την επενδυτική τους δραστηριότητα, από την οποία οι συνολικές εκροές ανήλθαν το 2010 σε € 4,3 δις, όταν πριν από 2 έτη αυτές ανέρχονταν σε € 6,5 δις.

Από την ανάγνωση των εκθέσεων ελέγχου που χορήγησαν οι ορκωτοί ελεγκτές, αυτές με σύμφωνη γνώμη αποτέλεσαν το 2010 το 81%, ενώ το 2009 το ποσοστό αυτό ήταν 85%. Παράλληλα, ως αποτέλεσμα του δυσμενούς οικονομικού περιβάλλοντος, χορηγήθηκαν αρκετές εκθέσεις ελέγχου με θέματα έμφασης τα οποία κυρίως αφορούν αρνητικά ίδια κεφάλαια, μη συμμόρφωση των εταιρειών με υφιστάμενους όρους δανείων – χρηματοοικονομικών δεικτών, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μεγαλύτερες των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και επαναλαμβανόμενα αρνητικά αποτελέσματα.

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι η έντονη εσωστρέφεια της ελληνικής επιχειρηματικής δραστηριότητας σε συνδυασμό με την ύπαρξη ενός γενικότερου

ρυθμιστικού πλαισίου που δεν ευνοεί τις επενδύσεις καθιστούν πιο έντονες τις επιπτώσεις της ύφεσης στην χρηματοοικονομική επίδοση των εταιρειών. Εντούτοις, η δεδομένη οικονομική συγκυρία στην οποία η πίεση για την εμφάνιση υψηλής κερδοφορίας δεν είναι ιδιαίτερα έντονη επιτρέπει επιχειρηματικούς χειρισμούς προς την κατεύθυνση της εξυγίανσης και της αναδιάρθρωσης των εταιρειών, χειρισμούς που θα τους επιτρέψουν να ανταποκριθούν στην ολοένα αυξανόμενη πίεση αλλά και να προετοιμάσουν το έδαφος για πιθανές μελλοντικές ευκαιρίες.

5.3 ΔΛΠ και Ελληνική αγορά - Εμπειρικές έρευνες

Σε αυτό το σημείο παρατίθενται διάφορες έρευνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν και καλύπτουν το θέμα της εφαρμογής των ΔΛΠ από ελληνικές επιχειρήσεις και των επιπτώσεων που αυτή είχε σε διάφορους τομείς της Ελληνικής αγοράς.

Αρχικά, αναφέρεται έρευνα του Φλωρόπουλου (2006), στην οποία κατεδείχθει η αρχική δυσκολία εναρμόνισης των ελληνικών επιχειρήσεων με τα ΔΛΠ. Σε δείγμα 39 επιχειρήσεων αποκλειστικά από την Β. Ελλάδα (9 εισηγμένες και 30 μη εισηγμένες) έγινε προσπάθεια εντοπισμού του βαθμού στον οποίο οι επιχειρήσεις του δείγματος εφάρμοζαν τα νέα λογιστικά πρότυπα. Τα αποτελέσματα δεν ήταν και πολύ ενθαρρυντικά σε ότι αφορά την εμπειρία και την γνώση των λογιστών των επιχειρήσεων για την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Παρόμοια έρευνα (Μπέλλας, 2003) που πραγματοποιήθηκε σε 39 ελληνικές επιχειρήσεις (19 εισηγμένες στο ΧΑΑ και 35 μη εισηγμένες) καταγράφηκε η άποψη των στελεχών των επιχειρήσεων ότι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούν εμπόδιο για την διεθνή ζήτηση των μετοχών του ΧΑΑ.

Η μη ακαδημαϊκή έρευνα της Grant Thornton (2003), που διενεργήθηκε δύο χρόνια πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ, κατέγραψε τον βαθμό αποδοχής, τις προσδοκίες και τις απειλές, καθώς και τις απαιτούμενες προσαρμογές από τις ελληνικές επιχειρήσεις για τα ΔΛΠ. Η αποδοχή των ΔΛΠ ήταν μάλλον σε ικανοποιητικό βαθμό καθώς επίσης και οι προσδοκίες των στελεχών των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα πως τα ΔΛΠ θα λειτουργήσουν θετικά για ποιοτικότερες και πιο αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Σε ότι αφορά

όμως την ετοιμότητα των επιχειρήσεων για την υποδοχή του νέου πλαισίου, η έρευνα έδειξε πως δεν ή'ταν ικανοποιητικός ο βαθμός ετοιμότητάς τους, καθώς δεν υπήρχαν προγράμματα ομαλής μετάβασης από το παλαιό σύστημα στο νέο.

Μελέτη των Αποστόλου & Νανόπουλου (2009), ασχολήθηκε με την εθελοντική συμμόρφωση των ελληνικών επιχειρήσεων με τα ΔΛΠ για το έτος 2004, δηλαδή ένα χρόνο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους στις εισηγμένες επιχειρήσεις. Η συγκεκριμένη έρευνα μέτρησε το πόσο οι διάφοροι παράγοντες της εταιρικής διακυβέρνησης επηρεάζουν την συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τα ΔΛΠ. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης ήταν άκρως ενδιαφέροντα αφού ανέδειξε ότι η σύνθεση των διοικητικών συμβουλίων, η κερδοφορία των εταίρων και το πλήθος των μετοχών που διαπραγματεύονται στο ΧΑΑ αποτελούν από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν θετικά τον βαθμό της οικειοθελούς συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ.

Οι Ding et. al (2007) σε σχετική τους έρευνα εντόπισαν τις διαφορές μεταξύ των τοπικών λογιστικών αρχών και των ΔΛΠ για 30 χώρες, ανάμεσα τους και η Ελλάδα. Βασικός πυλώνας της έρευνας που διενεργήθηκε ήταν ο καθορισμός 2 κριτηρίων, ή καλύτερα δεικτών, μέσα από τους οποίους μπορεί κανείς να βγάλει σημαντικά συμπεράσματα για την αξιοπιστία των τοπικών λογιστικών προτύπων. Οι δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν δήλωναν α) το κατά πόσο ένα λογιστικό θέμα καλύπτεται εξίσου και από τα ΔΛΠ και από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα, και β) το εάν τα ΔΛΠ καλύπτουν ένα λογιστικό θέμα με διαφορετικό τρόπο από ότι το αντίστοιχο εγχώριο λογιστικό πρότυπο. Με βάση την μέτρηση του πρώτου δείκτη, η Ελλάδα κατείχε την πρώτη θέση, πράγμα που αυτομάτως σημαίνει πως οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων μπορούσαν να θεωρηθούν αναξιόπιστες, και η πιθανότητα χειραγώγησης των λογιστικών αποτελεσμάτων από τις ελληνικές επιχειρήσεις ήταν αυξημένες. Συνεπώς, το επίπεδο των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα ήταν πολύ χαμηλό.

Μία άλλη έρευνα, αυτή της Ελληνικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (2006) κατέδειξε πως με την εφαρμογή των ΔΛΠ επήλθε μία αύξηση της συνολικής καθαρής θέσης κατά 2,44%, μείωση του κύκλου εργασιών κατά 0,49% και άύξηση των αποτελεσμάτων προ φόρων κατά 3,36%. Γενικότερα, η μελέτη της επιτροπής έδειξε

πως η εφαρμογή των ΔΛΠ οδηγεί σε μια πιο καθαρή εικόνα για την περιουσιακή διάρθρωση, την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων.

Όπως και οι προηγούμενες έρευνες, έτσι και αυτή των Αποστόλου & συν. (2006) ασχολήθηκε με τις συνέπειες της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα, ωστόσο μελέτησε το κατά πόσο οι λογιστικές πληροφορίες που συντάσσονται με τα νέα πρότυπα επηρεάζουν τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κινούμενοι προς αυτήν την κατεύθυνση, εξέτασαν τις λογιστικές πληροφορίες για το 2004, τόσο με την ελληνική νομοθεσία όσο και με τα ΔΛΠ, προκειμένου να εντοπίσουν αν οι προβλέψεις των επιχειρήσεων που οδηγούνται προς χρεωκοπία και αν οι αξιολογήσεις των επιχειρήσεων αναφορικά με την πιστοληπτική τους ικανότητα διαφέρουν ύστερα από την εφαρμογή των νέων προτύπων. Μελετώντας αποκλειστικά επιχειρήσεις από τον Κατασκευαστικό κλάδο (22 εταιρίες) καταγράφηκε πως η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών (τουλάχιστον στον κλάδο των κατασκευών). Συγκεκριμένα, βρέθηκε πως ύστερα από την εισαγωγή των νέων προτύπων, λιγότερες επιχειρήσεις θεωρούνται υγιείς και περισσότερες επιχειρήσεις δεν θεωρούνται ικανές να χρηματοδοτηθούν.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η έρευνα του Κουμανάκου (2007), στην οποία εξετάστηκε ο βαθμός στον οποίο τα ΔΛΠ επηρέασαν την χειραγώγηση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων κατά την μετάβαση τους σε αυτά το 2004. Με αρκετές επιφυλάξεις τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι τα ΔΛΠ δεν περιόρισαν την χειραγώγηση των κερδών στην Ελλάδα.

Ακόμη, η έρευνα των Αποστόλου και συν. (2010) ασχολήθηκε με το ζήτημα της εφαρμογής των ΔΛΠ στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις οικειοθελώς. Λόγω της μη υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ σε μη εισηγμένες επιχειρήσεις στο ΧΑΑ, η συγκεκριμένη έρευνα εξετάζει τα χαρακτηριστικά των μη εισηγμένων εταιρών που προέβησαν σε μια τέτοιου είδους εθελοντική εφαρμογή. Με δείγμα 92 ελληνικών επιχειρήσεων, μη εισηγμένων, έρευνα κατέγραψε πως οι κύριοι παράγοντες που σχετίζονται σημαντικά με την εθελοντική μετάβαση στα νέα πρότυπα είναι η ρευστότητα και το μέγεθος των επιχειρήσεων, όπως αυτό μετριέται από το σύνολο των εργαζομένων μιας επιχείρησης.

Τέλος, αξίζει να αναφερθεί έρευνα του Παπαδάτου (2010), σχετικά με τις απόψεις των στελεχών ελληνικών επιχειρήσεων για τα ΔΛΠ. Οι περισσότεροι πιστεύουν ότι με τα ΔΛΠ παρέχονται στις επιχειρήσεις ακριβέστερες πληροφορίες. Ακόμη, μερικά από τα οφέλη των επιχειρήσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι καλύτερη πληροφόρηση των επενδυτών, η πιο εύκολη εισαγωγή των επιχειρήσεων σε ξένες κεφαλαιαγορές, η μείωση των εμποδίων για την λήψη αποφάσεων σχετικά με συγχωνεύσεις ή εξαγορές, η βελτίωση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων αλλά και η πιο αξιόπιστη αξιολόγηση των επιχειρήσεων στο εσωτερικό των κλάδων στους οποίους ανήκουν.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία, η οποία εκπονήθηκε στα πλαίσια της απόκτησης του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής, επιχειρήθηκε η καταγραφή των επιπτώσεων που είχαν τα ΔΛΠ στην ελληνική αγορά το πως αντιμετωπίστηκαν από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Αρχικά, διαμορφώθηκε κατάλληλο θεωρητικό πλαίσιο για τη καλύτερη κατανόηση των ΔΛΠ. Η ιστορική τους αναδρομή, ο συσχετισμός τους με τα υπόλοιπα από τα πιο σημαντικά εθνικά λογιστικά πρότυπα (Η.Π.Α. & Η.Β.), αλλά η αναφορά των πιο σημαντικών διαφορών και ομοιοτήτων με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτέλεσαν το μεγαλύτερο μέρος της παρουσίασης. Ακόμη αναλύθηκε το θέμα της εναρμόνισης των ΔΛΠ με το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι ένα από τα μεγαλύτερα οφέλη από την εναρμόνιση είναι η δυνατότητα σύγκρισης και αδιαφανούς παρουσίασης των διεθνών οικονομικών πληροφοριών. Η συγκρισιμότητα αυτών, αναμένεται να εξαλείψει τις υπάρχουσες αμφιβολίες για την αξιοπιστία των ξένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα απομακρύνει ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στη ελεύθερη ροή των διεθνών κεφαλαίων ανάμεσα σε διαφορετικές οικονομίες.

Ακόμη αναφέρθηκαν έρευνες που έχουν γίνει στα πλαίσια της διερεύνησης των επιπτώσεων που είχε η εφαρμογή των ΔΛΠ στην ελληνική οικονομία, από την υποχρεωτική του εφαρμογή για τις εισηγμένες επιχειρήσεις στο ΧΑΑ το 2005. Οι έρευνες που αναφέρονται στην παρούσα, μελέτησαν λίγο έως πολύ όχι μόνο την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ αλλά και την οικειοθελή εφαρμογή τους στην οποία πολλές επιχειρήσεις προχώρησαν. Τα αποτελέσματα συνηγορούν μάλλον υπέρ των ΔΛΠ, όσον αφορά την αξιοπιστία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και την ακρίβεια των στοιχείων που αυτές φέρουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Apostolou, A. K. and Nanopoulos, K. (2009). Voluntary Accounting Disclosure and Corporate Governance: Evidence from Greek Listed Firms. *International Journal of Accounting and Finance*, 1 (4): 395 -414

Apostolou, A. K. and Nanopoulos, K. (2010). IFRS Voluntary Compliance: The case of Greece. *Journal of Financial Decision Making*

Apostolou, A., Dimitras, A. and Tsamis, A. (2006). The Transition Phase to International Financial Reporting Standards (IFRS) and Financial Information. 5ο ετήσιο συνέδριο του συνδέσμου επιστημόνων Χρηματοοικονομικής & Λογιστικής Ελλάδας, 15-16 Δεκεμβρίου, Θεσσαλονίκη.

Ding, Y., Hope, O., Jeanjean, T. and Stolowy, H. (2007). Differences Between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, (1): 1 -38.

Floropolyos I., (2006). IFRS. First time users: Some empirical evidence from Greek companies. *Spoudai: Journal of Economics and Business*, 56 (3): 39-70

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.P.K.5. - Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Α'. Αθήνα

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.P.K.5. - Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Β'. Αθήνα

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.P.K.5. - Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Γ', Αθήνα

Grant Thornton και Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (2003). Πόσο Έτοιμες είναι οι Ελληνικές Επιχειρήσεις να Εφαρμόσουν τα ΔΠΧΠ.

Larson, Robert K.; Sara Kenny,. "The harmonization of international accounting standards: Progress in the 1990s?." *Multinational Business Review*. Emerald Group Publishing, Ltd. 1999. HighBeam Research. 11 Dec. 2012 IAS 2003

IASB Meeting With World Standard Setters 25 September 2006 "IFRS – A View From A Big 4 Firm" Samuel A. DiPiazza Jr.

Multinational Business Review, Spring 1999 by Larson Robert, Kenny Sara York

Ross Roundtable On International Accounting Standards: Where is the U.S.A.?

The Institute of Chartered Accountants in England and Whales (ICAEW), Official Site

Αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, International Accounting Standards Committee.

Βασίλης Φίλιος, " Δημιουργική Λογιστική " , Σύγχρονη Εκδοτική. Αθήνα 2003

Γρηγοράκος Θ., Ανάλυση – Ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σάκκουλα ,11η έκδοση, Νοέμβριος 2005.

Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (2006). Μελέτη Επιπτώσεων Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εισηγμένων στο ΧΑ Εταιριών.

Κουμανάκος, Ε. (2007). Χειρισμός των Δημοσιευμένων Κερδών από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις. Διδακτορική διατριβή. Πανεπιστήμιο Πατρών

Κυλώνης Νίκος, "Η Ουσία Υπερέχει των Τύπων - Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομική Πληροφόρησης", Σεπτέμβριος 2005

Κων/νος Κάντζος, «Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων», εκδόσεις Interbooks (2001).

Μπέλλας, Α. (2003). Εμπειρική Διερεύνηση της Ανταπόκρισης του Ελληνικού Μάνατζμεντ του Ιδιωτικού Τομέα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τιμητικός τόμος εις μνήμην καθηγητή Χρίστου Ναούμ, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης.

Παπαδάτος Π.Κ. Διδακτορική Διατριβή με τίτλο: «Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ στην Ελληνική οικονομία». Πανεπιστήμιο Πατρών, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων. Πάτρα, 2010.

Παπαδόπουλος Δ., «Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης», εκδόσεις Κυριακίδη (1985).

Πρωτοψάλτης Ν. – Βρουστούρης Π., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερηνγείες», εκδόσεις Σταμούλη (2002).

Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, «Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών», Ιανουάριος 2002

Διαδίκτυο

www.ase.gr

www.fasb.org

www.iasb.org

www.naftemporiki.gr

www.tovima.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 95 παράγραφος 1,

την πρόταση της Επιτροπής(1),

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής(2),

Αποφασίζοντας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης(3),

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

(2) Προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι

αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

(3) Η οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών(4), η οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, για τους ενοποιημένους λογαριασμούς(5), η οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων(6) και η οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων(7), αφορούν επίσης τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι υποχρεώσεις πληροφόρησης που προβλέπουν οι οδηγίες αυτές δεν μπορούν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όλων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο κοινοτικών εταιρειών έτσι ώστε να καταστεί αναγκαία προϋπόθεση για την οικοδόμηση μιας ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς, η οποία να λειτουργεί αποτελεσματικά, ομαλά και αποδοτικά. Θα πρέπει, συνεπώς, να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

(4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

(5) Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα,

που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.

(6) Στις 13 Ιουνίου 2000, η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωσή της "Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία", με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εισηγμένων σε χρηματιστήριο εταιρειών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

(7) Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ), σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Επ' ευκαιρία της αναδιάρθρωσης της ΕΔΛΠ, το νέο διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής αυτής, με μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1η Απριλίου 2001, μετονόμασε την ΕΔΛΠ σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ), και, στο μέλλον, όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα ΔΛΠ μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

(8) Τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να θεσπισθούν βάσει της απόφασης 1999/468/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1999, για τον καθορισμό των όρων άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων που ανατίθενται στην Επιτροπή(8) και λαμβάνοντας δεόντως υπόψη τη δήλωση της Επιτροπής, της 5ης Φεβρουαρίου 2002, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες.

(9) Για την έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, το πρότυπο είναι ανάγκη, καταρχήν, να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβουλίου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης. Η αρχή αυτή

εξετάζεται υπό το φως των προαναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου χωρίς να επιβάλλει μια αυστηρή συμμόρφωση προς καθεμιά από τις διατάξεις των οδηγιών αυτών. Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 17ης Ιουλίου 2002, το πρότυπο αυτό πρέπει να προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και, τέλος, να ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι εύχρηστες.

(10) Μια τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων θα πρέπει να παρέχει υποστήριξη και εμπειρογνωμοσύνη στην Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

(11) Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να κινείται γρήγορα όταν προτείνονται διεθνή λογιστικά πρότυπα και ταυτόχρονα να αποτελεί για τους κυρίως ενδιαφερομένους, ιδίως για τους εθνικούς φορείς καθορισμού λογιστικών προτύπων, τους φορείς εποπτείας στον τομέα των κινητών αξιών, των τραπεζών και των ασφαλειών, τις κεντρικές τράπεζες, συμπεριλαμβανομένης της ΕΚΤ, τον κλάδο των λογιστών και όσους καταρτίζουν και χρησιμοποιούν λογαριασμούς, ένα μέσο διαλόγου, μελέτης και ανταλλαγής πληροφοριών γύρω από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να αποτελεί μέσο για την ανάπτυξη κοινής αντίληψης όσον αφορά τα εγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα στην Κοινότητα.

(12) Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό τα οποία απαιτούν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων, είναι απαραίτητα για την επίτευξη του στόχου της συμβολής στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και, κατ' επέκταση, στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

(13) Σύμφωνα με την ίδια αρχή, είναι απαραίτητο να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο παρών κανονισμός. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών

προτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων και/ή των ετήσιων λογαριασμών τους.

(14) Προκειμένου να διευκολύνεται η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνει κατά διαστήματα την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων σχετικά με τα δρομολογούμενα σχέδια, τα έγγραφα εργασίας, τις περιληπτικές εκθέσεις, για συγκεκριμένα θέματα και τα σχέδια εκθέσεων τα οποία εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ, καθώς και για τις προκύπτουσες τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Είναι επίσης σημαντικό να ενημερώνεται η κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων εγκαίρως σε περίπτωση που η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την υιοθέτηση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου.

(15) Κατά τις συζητήσεις και κατά την επεξεργασία των θέσεων που θα πρέπει να λαμβάνονται για τα έγγραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ στη διαδικασία εκπόνησης διεθνών λογιστικών προτύπων (IFRS και SIC-IFRIC), η Επιτροπή θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη σημασία που έχει η αποφυγή ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων για τις ευρωπαϊκές εταιρείες που ασκούν δραστηριότητα στην παγκόσμια αγορά και, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, τις απόψεις που εκφράζονται από τις αντιπροσωπείες στην κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων. Η Επιτροπή θα εκπροσωπείται στα καταστατικά όργανα του ΟΔΛΠ.

(16) Ένα πρόσφορο και αυστηρό καθεστώς επιβολής είναι ουσιώδους σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Δυνάμει του άρθρου 10 της συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR), με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

(17) Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην Κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για

εταιρείες των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Είναι ωστόσο καίριας σημασίας να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα ΔΛΠ ως ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της Κοινότητας.

(18) Προκειμένου να δοθεί στα κράτη μέλη και στις εταιρείες η δυνατότητα να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες από τις διατάξεις είναι ανάγκη να τεθούν σε εφαρμογή το 2005. Θα πρέπει να θεσπισθούν κατάλληλες διατάξεις για την, για πρώτη φορά, εφαρμογή των ΔΛΠ από εταιρείες, ως συνέπεια της ενάρξεως ισχύος του παρόντος κανονισμού. Οι εν λόγω διατάξεις θα πρέπει να καταρτισθούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να εξασφαλισθεί η αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων παγκοσμίως,

ΕΞΕΔΩΣΑΝ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στόχος

Ο παρών κανονισμός στοχεύει στην υιοθέτηση και τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4, ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως "διεθνή λογιστικά πρότυπα" νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-ΔΠΧΠ), 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 (ΟΔΛΠ).

Άρθρο 3

Υιοθέτηση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων

1. Σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων λαμβάνεται από την Επιτροπή.

2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον:

- δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, και προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και

- πληρούν τα κριτήρια της κατανοησιμότητας, της συνέπειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της επιστασίας της διαχείρισης.

3. Το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή, βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, λαμβάνει απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα των εν χρήσει διεθνών λογιστικών προτύπων κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος κανονισμού.

4. Τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, υπό τύπον κανονισμού της Επιτροπής, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 4

Ενοποιημένοι λογαριασμοί εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών

Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που

υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών(9).

Άρθρο 5

Δυνατότητες όσον αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς και τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες

Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν:

α) τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4 να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους,

β) τις άλλες εταιρείες, πλην εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 4, να καταρτίζουν τους ενοποιημένους ή/και τους ετήσιους λογαριασμούς τους,

σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2.

Άρθρο 6

Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από μια κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αναφερόμενη στο εξής ως "επιτροπή".

2. Οσάκις γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, ισχύουν τα άρθρα 5 και 7 της απόφασης 1999/468/ΕΚ, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης.

Η προθεσμία η οποία ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 6 της απόφασης 1999/468/ΕΚ καθορίζεται σε τρεις μήνες.

3. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

Άρθρο 7

Ενημέρωση και συντονισμός

1. Η Επιτροπή διατηρεί τακτικές επαφές με την επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των δρομολογούμενων προγραμμάτων του ΟΔΛΠ και τα τυχόν σχετικά έγγραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ προκειμένου να συντονίζει τις θέσεις και να διευκολύνει τις συζητήσεις σχετικά με την υιοθέτηση προτύπων που ενδέχεται να προκύψουν από τα εν λόγω προγράμματα και έγγραφα.

2. Η Επιτροπή ενημερώνει δεόντως και εγκαίρως την επιτροπή για την πρόθεσή της να μην προτείνει την υιοθέτηση συγκεκριμένου προτύπου.

Άρθρο 8

Κοινοποίηση

Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή και στα υπόλοιπα κράτη μέλη τα μέτρα που λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 5.

Άρθρο 89

Μεταβατικές διατάξεις

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

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

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

Άρθρο 10

Ενημέρωση και ανασκόπηση

Η Επιτροπή προβαίνει σε ανασκόπηση της λειτουργίας του παρόντος κανονισμού και υποβάλλει σχετική έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο το αργότερο την 1η Ιουλίου 2007.

Άρθρο 11

Έναρξη ισχύος

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 19 Ιουλίου 2002.

Για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Ο Πρόεδρος

P. Cox

Για το Συμβούλιο

Ο Πρόεδρος

T. Pedersen