ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

της

ΜΑΡΙΑΣ ΦΟΥΝΤΖΗΛΑ
Επιβλέπων Καθηγητής: Δημήτρης Κουσενίδης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2013

Στην οικογένειά μου και στο σύντροφό μου

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους ανθρώπους που καθένας με το δικό του τρόπο βοήθησαν καθοριστικά.

Πρώτα από όλους, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, τους ανθρώπους που μου στάθηκαν σιωπηλοί αρωγοί σε κάθε μου απόφαση, χαρά ή απογοήτευση και έκαναν ότι ήταν δυνατό ώστε να φθάσω εδώ που είμαι σήμερα. Επίσης, οφείλω να ευχαριστήσω το σύντροφό μου για τη συμβολή του στη συγκέντρωση βιβλιογραφικών δεδομένων αλλά και την «τεχνική» του υποστήριξη στη συγγραφή αυτής της εργασίας.

Θα ήθελα, ακόμη, να ευχαριστήσω τους Καθηγητές μου, του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, που προσπάθησαν να μου μεταδώσουν τόσο τη γνώση τους όσο και το πνεύμα τους για συνεχή επαγγελματική βελτίωση και εξέλιξη. Εξ' αυτών, ιδιαίτερη αναφορά θα ήθελα να κάνω στον Καθηγητή κ Δημήτρη. Κουσενίδη για την πολύτιμη βοήθειά του σε όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, ευχαριστίες θα ήθελα να δώσω και στην καλύτερή μου φίλη Μαρία που με την βοήθειά της συνέβαλε στην συλλογή πολύτιμου υλικού για την ολοκλήρωση της εργασίας μου.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία με τίτλο «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. ΔΛΠ 2: Αποθέματα», έγινε στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής, του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, στηριζόμενη σε εγχώρια και διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία. Εξετάζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και ειδικότερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα».

Αντικειμενικός σκοπός της εργασίας αυτής είναι η προσέγγιση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ως θεσμό, η παρουσίαση της εισαγωγής αυτών τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στην Ελλάδα, ο εντοπισμός των βασικών διαφορών που θα προκύψουν με την πρώτη εφαρμογή τους και τελικά η εξέταση του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα». Σε πρώτη φάση παρουσιάζεται η πορεία διαμόρφωσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η οποία επίσημα ξεκίνησε με την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις 29/06/1973 και συνεχίστηκε μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας. Στη συνέχεια, καταγράφεται η εισαγωγή και το αντίκτυπο που είχε τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Ακολουθούν τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα των προτύπων αυτών, που αντιμετωπίζουν διάφορες χώρες, εντοπίζοντας κυρίως τα μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα που εμφανίζονται στην Ελλάδα. Επιπλέον, καταγράφονται οι κυριότερες διαφορές που ανακύπτουν μεταξύ των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ), δηλαδή όσων ίσχυαν και ισχύουν με βάση την ελληνική νομοθεσία μέχρι σήμερα. Τέλος, γίνεται αναφορά στο ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» μέσα από ένα θεωρητικό πλαίσιο, το οποίο εξετάζεται εάν και κατά πόσο εφαρμόζεται σε τυχαία επιλεγμένες εισηγμένες επιχειρήσεις στην ελληνική αγορά.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη..... ...iv
Πίνακας Περιεχομένων..... …v
Κατάλογος των Πινάκων και των Διαγραμμάτων..... ...vi
Βιβλιογραφία..... ..vii

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ 1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ..... 3

2.1. Ιστορική Ανασκόπηση - Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 3
2.2. Η Διαδικασία Έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ..... 9
2.3. Κατάσταση των Προτύπων που είναι σε ισχύ..... 12
2.3.1 Κατάσταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είναι σε ισχύ..... 12
2.3.2 Κατάσταση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε ισχύ 13
2.3.3 Κατάσταση των Διερμηνειών των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σε ισχύ……..13
2.4. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση 14
2.5. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις Η.Π.Α. 19
2.6. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα 22
2.7. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ 24
2.8. Εντοπισμός Βασικών Διαφορών ΕΛΠ – ΔΛΠ/ΔΠΧ 28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 33

3.1. Εισαγωγή – Βασικές Έννοιες..... 33
3.3. Κόστος Απόκτησης των Αποθεμάτων..... 36
3.3.1. Κόστος Αγοράς 36
3.3.2. Κόστος Μετατροπής..... 37
3.3.3. Λοιπές Δαπάνες..... 37
3.4. Κοστολόγηση Αποθεμάτων -Αποτίμηση 38
3.4.1. Κοστολογικές Μέθοδοι 39
3.4.2. Αποτίμηση..... 40
3.5. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία..... 41
3.6. Γνωστοποιήσεις..... 44
3.7. Σύγκριση μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των όσων προβλέπει το ΔΛΠ 2 45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 2 ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ 48

4.1. ΔΛΠ 2 και Εγχώριες Εισηγμένες Επιχειρήσεις – Τυχαιοληπτική Μελέτη..... 48
4.2. Αποτελέσματα 50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 52

Κατάλογος Αναφορών..... 56

Κατάλογος Πινάκων

1. Πίνακας 1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που είναι σε ισχύ.....12
2. Πίνακας 2. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) που είναι σε ισχύ.....13
3. Πίνακας 3. Διερμηνείες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).....13
4. Πίνακας 4. Διαφορές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).....30
5. Πίνακας 5. Εισηγμένες εμπορικές επιχειρήσεις που επιλέχθηκαν τυχαία.....49

Κατάλογος Διαγραμμάτων

1. Διάγραμμα 1. Οργανωτική δομή της IASC.....6
2. Διάγραμμα 2. Διαδικασία έκδοσης προτύπων της Ε.Ε.....18
3. Διάγραμμα 3. Μέθοδος προσδιορισμού των Αποθεμάτων των ελληνικών επιχειρήσεων..50

Βιβλιογραφία

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Grant Thornton (2004). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Grant Thornton, Τ. Α' &Β', Αθήνα

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Β' , Αθήνα.

Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Γ', Αθήνα.

Γεωργίου, Α. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσ/νίκη

Γρηγοράκος, Θ. (2007). Σχέδιο Λογαριασμών και Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

Διακομιχάλης, Μ. (2012). Οι Μεταβολές στα Στοιχεία του Ενεργητικού από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων: Η Περίπτωση ενός Υπο-Κλάδου Εισηγμένων εταιρειών. Πάντειο Πανεπιστήμειο, Αθήνα

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

Ζέρβα, Χ.Δ. (2005). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;. Περιοδικό Δικαιόραμα Φορολογικός Παράδεισος.

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

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19 Ιουλίου 2002 για την Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1)

Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α. (2010). Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδιασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) – Θεωρία και Πράξη. Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θες/νίκη

Μαρκάζος, Κ. (2006, γ). Οι Αναγκαίες Αλλαγές στο Λογιστικό μας Σύστημα. Περιοδικό Επιχείρηση, No 8

Μάτσος, Γ. (2005). ΔΛΠ και Φορολογία Επιχειρήσεων. Περιοδικό Επιχείρηση, No 7

Μπέλλας, Α. (2005). Η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις μη εισηγμένες ΑΕ και τις ΕΠΕ. Περιοδικό Επιχείρηση, Νο 7

Νεγκάκης, Χ. (2012). Οι Βασικές Διαφορές ΕΛΠ – ΔΛΠ, Σημειώσεις μαθήματος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θες/νίκη

Νόμος 2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002)

Ντζανάτος, Δ. (2008). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά. Εκδόσεις Καστανώτη, Αθήνα, 1η Έκδοση.

Ξένος, Κ. Χ. (2011). Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα, Σημειώσεις μαθήματος, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος, Αθήνα

Παπαναστασάτος, Α. (1992). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Θεωρητική Προσέγγιση και Πρακτική Εφαρμογή. Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

Πρωτοψάλτης, Γ. Ν. και Βρουστούρης, Κ. Π. (2002). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες – Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ Α.Ε., Αθήνα.

Σακέλλης, Ι. Ε. (2002). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδιασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές. Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, Τόμος Α'.

Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών (2002). Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών, www.seodi.gr

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998). Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2

Τσάμης, 2003

Φίλος, Γ. (2001). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία. ΠεριοδικόΛογιστής, τευχ. 553, Απρίλιος 2001

Φίλος, Λ. Ι. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής. Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα

ΞΕΝΗ

Ahmed, A.S., Neel, M., Wang, D. (2012), "Does Mandotory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence", *Contemporary Accounting Research*, XX

AICPA (2008), "International Financial Reporting Standards (IFRS) – An AICPA Backgrounder", *www.ifrs.com*

Alexander, David. (1993), “A European True and Fair View?” *European Accounting Review*, 59±80.

Apostolou, A., K., Dimitras, A., I. (2009), “Financial Decision Making and the Adoption of IFRSs: Evidence from Greek Listed Firms”, *SPOUDAI*, 59, 57-84.

Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010), “Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe”, *Accounting Review*, 85, 31-16.

Ashbaugh, H., Pincus, M. (2001), “Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings”, *Journal of Accounting Research*, 39, 417-433.

Baker, C., R., Wallage, P. (2000), “The Future of the Financial Reporting in Europe: Its Role in Corporate Governance”, *The International Journal of Accounting*, 35, 173-187.

Ball, R. (2006), “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research”, *International Accounting Policy*, 36, 5–27.

Ballas, A. (1994), “Accounting in Greece”, *European Accounting Review*, 3, 107-121.

Ballas, A.A. (1998), “The Creation of the Auditing Profession in Greece”, *Accounting Organizations and Society*, 23, 716-36.

Barry, J., E. (2009), “The Economic Effects of IFRS Adoption.Investigating the Expected Benefits” *The CPA Journal*, 26-31.

Barth, M. E., Landsman, W. R. and Lang, M. H. (2008), “International Accounting Standards and Accounting Quality”, *Journal of Accounting Research*, 46, 467-98.

Barth, M. E., Landsman, W.R., Lang, M. H. and Williams, C.D. (2006), “Accounting Quality: International Accounting Standards and US GAAP. Working Paper”, *University of North Carolina and Stanford University*

Botzem, B., Quack, S. (2009), “(No) Limits to Anglo-American Accounting? Reconstructing the History of the International Accounting Standards Committee: A review article”, *Accounting, Organizations and Society*, 34, 988-998.

Bruggemann, U., Hitz, J.M., and Sellhorn, T. (2013), “Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research”, *European Accounting Review*, 22, 1-37.

Burlaud, Alain, (1993), “Commentary on the Article by David Alexander: A European True and Fair View.”, *European Accounting Review*, 1: 95±98.

Bushman, R., Landsman, W.R. (2010), “The Pros and Cons of Regulating Corporate Reporting: A Critical Review of the Arguments. Working Paper”, *University of North Carolina*

Canibano, L., and Mora, A. (2000), “Evaluating the Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: A study of European global players”, *European Accounting Review*, 9, 349-369.

Caramanis, V., C., Spathis, C. (2006), “Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualifications. Evidence from the Athens Stock Exchange”, *Managerial Auditing Journal*, 21 , 905-920.

Caramanis, V.C. (2005), “Rationalisation, Charisma and Accounting Professionalisation: Perspectives on the Intra-Professional Conflict in Greece 1993 – 2001”, *Accounting, Organizations and Society*, 30, 195-221.

Daske, H. (2006), “Economic Benefits of Adopting IFRS or US – GAAP – Have the Expected Costs of Equity Capital really decreased?”, *Journal of Business Finance and Accounting*, 33, 329-373.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008), “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences”, *Journal of Accounting Research*, 46, 1085-1142.

Day, J. and Taylor, P. (2005), “Accession to the European Union and the Process of Accounting and Audit Reform”, *Accounting in Europe*, 2, 3-21.

Deloitte (2007), IFRSs and US GAAP.A Pocket Comparison, *www.deloitte.com*

Deloitte (2012), IFRSs in your Pocket, *www.deloitte.com*

Deloitte (2013), Accounting Roundup.Third Quarter in Revie, .*www.deloitte.com*

Devalle, A., Onali, E., Magarini, R. (2010). “Assessing the Value Relevance of Accounting Data After the Introduction of IFRS in Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21, 85-119.

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, 1-38.

Ding, Y., Jeanjean, T., Stolowy, H. (2009), “Observations on Measuring the Differences between Domestic Accounting Standards and IAS: A Reply”, *J. Account. Public Policy*, 28, 154-161.

Eberhartinger, E., &Klostermann, M. (2007), “What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective”, *Accounting in Europe*, 4, 141-168.

Epstein, Barry J., Mirza, and Abbas, A. (2004), “Wiley IAS 2004: Interpretation and application of International Accounting and Financial Reporting Standards”.

Floropoulos, I., N. (2006), “IFRS. First Time Users: Some Empirical Evidence from Greek Companies”, SPOUDAI, 56, 39-70.

Flower, J. and Ebbers, G. (2002), “Global Financial Reporting. Palgrave Macmillan, New York”.

Haller, A. (2002), “Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects”,*The European Accounting Review*, 11, 1, 153-190.

Hope, O., Jin, J and Kang, T. (2006), “Empirical Evidence on Jurisdictions the Adopt IFRS”, *Journal of International Accounting Research*, 5, (2), 1-20.

Horton, J., Serafeim, G., Serafeim, I. (2013), “Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment?” *Contemporary Accounting Research*, 30, 388-423.

Iatridis, G., Rouvolis, S. (2010), “The Post-Adoption of the Implementation of International Financial Reporting Standards in Greece”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, 55-65.

International Accounting Standard Board (2004), “Discussion Paper: Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium – Sized Entities”, *www.iasb.org*

International Accounting Standard Board (2006), “Due Process Handbook for the International Accounting Standard Board”, *www.iasb.org*

International Accounting Standard Board (2007), “Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium – Sized Entities”, *www.iasb.org*

International Accounting Standard Board (2010), “Due Process Handbook for the International Accounting Standard Board”, *www.iasb.org*

International Accounting Standard Committee Foundation IASCF (2006), “IASB Governance”,availableat:www.ec.europa.eu/internal_market/accounting/iascf_iasb/index_en.htm

International Financial Reporting Standards Foundation (2012), “The Move towards Global Standards”, available at: www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+thw +world.htm

International Financial Reporting Standards Foundation (2013).Constitution. Revised and Approved by the Trustee, *www.ifrs.org*

Jermakowicz, E. K. and Gornik – Tomaszewsi, S. (2006), “Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies”, *Journal of International Accounting and Taxation*, 29, 170-196.

Kabir, Md. H., Laswad, F., Islam, Md.,A. (2010), “Impact of IFRS in New Zealand on Accounts and Earnings Quality”, *Austalian Accounting Review*, 20, 343-375.

Karampinis, N.I., Hevas, D. (2012), "Contributions to Accounting Research I - Voluntary and Mandatory Adoption of IFRS: A Synthesis and a Literature Review", *Panteion University of Social and Political Sciences*, 27-37.

KPMG IFRG Limited (2005), "IFRS Briefing Sheet: IFRSs and the EU Endorsement Process: A Status Report", Issue 37.

Lange, P. and Howeison, B. (2005), "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism*", Critical Perspectives on Accounting*, 17, 1007-1032.

Larson, R.K., Street, D.L. (2004), "Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identifies by large accounting firms' survey", *Journal to International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119.

Leuz, C. and Verrecchia, E.R. (2000), "The Economic Consequences of Increased Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 38 (supplement), 91-124.

Mazars (2003), "The Impact that Changing to IAS – IFRS Will Have on European CompaniesQ Somewhere in Between Opportunities and Complexity", *Available at: www.mazars.com*

Mazars (2005), "IFRS 2005 European Survey", *www.mazars.com*

Nicolaisen, D. T. (2005), "A Securities regulator looks at convergence", Journal of International Law and Business, 25,661-686.

Nicolaisen, D.T. (2005), "Statement by SEC Staff: A Securities Regulator Looks at Convergence", Northwestern University Journal of International Law and Business (April), www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm

Ordelheide, Dieter, (1993), "True and Fair View: A European and a German Perspective.", *European Accounting Review*, 1: 81±90

Palea V. (2007), "The Effects of the IAS/IFRS Adoption in the European Union on the Financial Industry", *The European Union Review*, 12, 1-48.

Pierce, A. and Weetman, P. (2002), "Measurement of de facto harmonisation: implications of non-disclosure for research planning and interpretation", *Accounting and Business Research*, 32, 259-273.

Schipper, K. (2005), "The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International convergence", *European Accounting Review*, 14,101-126.

Securities and Exchange Commission (SEC) (2007a), "SEC Soliciting Public Comment on Role of IFRS in the U.S", *Press Released* (July 25) 2007- 145

Securities and Exchange Commission (SEC) (2008), "Roadmap for the Potential use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S", *issuers.Press Release* (Nov. 14) No 33 - 8982

Soderstrom, S. and Sun, K. (2007), "IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review", *European Accounting Review*, 16, 675-702.

Spathis, C. (2002). "Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence from Greece", *International Journal of Financial Services Management*, 50, 179-191.

Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), "The Adoption of IFRS in South Eastern Europe: the Case of Greece.", *Int. J. Financial Services Management*, 2, 63.

Street, D.L. (2012). "IFRS in the United States: If, When and How", *Australian Accounting Review*, 22, 257-274,

Tay, J.S.W. and Parker, R.H. (1990), "Measuring International Harmonization and Standardization", *Abacus*, 26, 71-88.

Taylor, M.E., and Jones, R.A. (1999), "The use of International Accounting Standards Terminology: A survey of IAS Compliance Disclosure", *The International Journal of Accounting*, 34, 557-570.

Tsalavoutas, I., (2010), "Comparing International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Greek GAAP : financial statements effects", draft paper, 1-43.

Tsalavoutas, I., Evans, L. (2010), "Transition to IFRS in Greece: Financial Statement Effects and Auditor Size", *Managerial Auditing Journal*, 25, 814-842.

Tsipouridou, M., Spathis, C. (2012), "Earnings Management and the Role of Auditors in an Unusual IFRS Context: The Case of Greece", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, 62-78

Van der Meulen S., Gaeremynck A., Willekens M (2007), "Discussion of Attribute Differences between U.S. GAAP and IFRS Earnings: An Exploratory Study". *The International Journal of Accounting*, 42, 123-142.

Van Tendeloo, B. V. and Vanstraelen, A. (2005), "Earnings Management under German GAAP versus IFRS", *European Accounting Review*, 14, 155-180.

Venieris, G. (1999). "Greece, cites in McLeay, S. (1999)", *Accounting Regulation in Europe, Macmillan Press Ltd, UK*, 147-76.

Whittington, G. (2005), "The Adoption of International Accounting Standards in the European Union", *European Accounting Review*, 14, 127-153.

Zeff, S., A. (2008), “IFRS Developments in the USA and EU, and Some Implications for Australia”, *Australian Accounting Review*, 18, 275-82.

Zeff, S., A. (2008), “Political Lobbying on Accounting Standards – UK, US and International Experience, in C. Nodes and R. Parker (eds)”, *Comparative International Accounting*, 10th edn, FT Prentice Hall, Harlow, England.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.iasplus.com

www.logistis.gr

www.ase.gr

www.fasb.org

www.ifrs.org

www.sec.gov

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός πως τα τελευταία χρόνια η οικονομία, σε παγκόσμιο επίπδεδο, έχει υποστεί και εξακολουθεί να υφίσταται σημαντικές μεταβολές και ανακατατάξεις. Η διεθνοποίηση των αγορών χρήματος και κεφαλαίου, η απελευθέρωση του εμπορίου, ο πολυεθνικός χαρακτήρας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και γενικότερα η όλο και αυξανόμενη ενοποίηση της παγκόσμιας οικονομίας, είναι πλέον πραγματικότητα. Το άνοιγμα των οικονομικών συνόρων έδωσε το έναυσμα στις επιχειρήσεις να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους και να αντλούν κεφάλαια σε διεθνές επίπεδο. Έδωσε, επίσης, την ευκαιρία στους επενδυτές να ξεκινήσουν τις τοποθετήσεις κεφαλαίων εκτός συνόρων. Όπως γίνεται κατανοητό από τα παραπάνω, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών άρχισαν να γίνονται όλο και περισσότερο αντικείμενο ενδελεχούς μελέτης και ανάλυσης σε πολλές χώρες ταυτόχρονα, αποτελώντας τη βάση για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Τροχοπέδη αποτέλεσε το γεγονός ότι σε κάθε χώρα ίσχυαν διαφορετικοί λογιστικοί κανόνες για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, επιφέροντας ανομοιομορφία στην παρεχόμενη χρημοτοοικονομική πληροφόρηση και εμποδίζοντας με αυτόν τον τρόπο τις διεθνείς δραστηριότητες τόσο των επεδυτών όσο και των ίδιων των επιχειρήσεων.

Κάτω από αυτές τις συνθήκες γεννήθηκε η ανάγκη για την υιοθέτηση κοινά αποδεκτών λογιστικών κανόνων και αρχών. Κανόνες και αρχές που θα βοηθήσουν τις παρεχόμενες οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν συγκρίσιμη και κατανοητή χρηματοοικονομική πληροφόρηση διεθνώς. Ήρθε, λοιπόν, η στιγμή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) να πραγματοποιήσουν τον στόχο ενός κοινά αποδεκτού κώδικα επικοινωνίας. Ένας στόχος που για χρόνια φάνταζε δύσκολος και μακρινός.

Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών, κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένοι τύποι συναλλαγών και άλλα γεγονότα παρουσιάζονται στις παρεχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ για πολλά χρόνια βρίσκονταν στο παρασκήνιο αφού πρωταγωνιστικό ρόλο είχαν τα Αμερικάνικα

Λογιστικά Πρότυπα (τα γνωστά ως US GAAP). Σήμερα, όμως, διακρίνεται ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν αποκτήσει το κύρος που απαιτείται και την αναγνωρισιμότητα σχεδόν από όλο το χρηματοοικονομικό κύκλωμα, αποτελώντας το πλέον σύγχρονο μέσο έκφρασης της λογιστικής παγκοσμίως. Σήμερα, αν και η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ξεκίνησε το 2005, εφαρμόζονται σε πάνω από 100 χώρες σε όλο τον κόσμο. Ένα γεγονός που τα καθιστά ως τα πλέον αποδεκτά λογιστικά πρότυπα σε όλο τον κόσμο, κάνοντας πιο εμφανή την μετάβαση σε μια παγκόσμια αποδεκτή λογιστική γλώσσα.

Τα πολλά εταιρικά σκάνδαλα που έλαβαν χώρα στην Αμερική κλόνισαν σε μεγάλο βαθμό την εμπιστοσύνη προς τα US GAAP. Παράλληλα, η Ε.Ε. με απόφασή της κατέστησε υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε όλες τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε κάποιο χρηματηστήριο. Αυτές οι δύο παράμετροι αποτέλεσαν δύο από τα πιο σπουδαία πλεονεκτήματα της παγκόσιας αποδοχής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Η Ελλάδα παρακολουθεί τις παραπάνω εξελίξεις προκειμένου να συμπορευτεί με όλες τις άλλες χώρες. Ειδικότερα, η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στη χώρα μας αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα. Το λογιστικό σύστημα που παραδοσιακά είχε τις βάσεις του στο γαλλογερμανικό λογιστικό σύστημα, προσανατολιζόμενο στην προστασία των πιστωτών και στην φορολογία αλλάζει, ακολουθώντας μια σύγχρονη εκδοχή του αγγλοσαξονικού λογιστικού συστήματος που διέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, προσανατολισμένα προς τις κεφαλαιαγορές και την προστασία των επενδυτών. Το υπάρχον ελληνικό λογιστικό σύστημα χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό και δεν καλύπτει τις σύγχρονες λειτουργίες και ανάγκες της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, τα γεγονότα του Χρηματηστηρίου Αξιών Αθηνών, που έλαβαν χώρα την περίοδο 1999 – 2000, υποχρεώνουν τη χρήση ενός αυστηρότερου και πιο αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εκτιμάται ότι θα εξαλείψει ή τουλάχιστον θα περιορίσει αντίστοιχα γεγονότα στο μέλλον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

2.1. Ιστορική Ανασκόπηση - Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Παρά το γεγονός ότι η σύνταξη ενός Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου δεν είναι απλό εγχείρημα, οι σχετικές προσπάθειες δεν έχουν λείψει. Μία σημαντική προσπάθεια καταρτίσεως Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου είχε αναληφθεί, στις δεκαετίες ΄50 - ΄60 από τη Διεθνή Επιτροπή Επαγγελματιών Λογιστών, με έδρα τις Βρυξέλλες. Η Επιτροπή αυτή είχε κατορθώσει να ολοκληρώσει το έργο της παρουσιάζοντας πρότυπο σχέδιο που στηριζόταν στις αντιλήψεις περί κύκλου της οικονομίας και των εννέα νόμων από τους οποίους διέπεται ο κύκλος αυτός, του γάλλου οικονομολόγου Joseph Antonioz. Το έργο όμως αυτό, δεν τέθηκε ποτέ σε εφαρμογή (Παπαναστασάτος, 1992) .

Το 1953, η Ευρωπαϊκή Ένωση Πραγματογνωμόνων Λογιστών είχε αναλάβει την πρωτοβουλία να εκπονήσει Πανευρωπαϊκό Λογιστικό Σχέδιο, χωρίς η προσπάθεια αυτή να καταλήξει σε συγκεκριμένα αποτελέσματα. Επίσης, στους κόλπους της Ε.Ο.Κ. είχε τεθεί αρκετές φορές το θέμα συντάξεως λογιστικού σχεδίου κοινού για τα κράτη – μέλη, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να έχει σημαντικές πιθανότητες να υλοποιηθεί. Αντί λογιστικού σχεδίου, η Ε.Ο.Κ. κατάρτισε κατευθυντήριες οδηγίες (directives), όπως η 4η, που καθορίζει ομοιόμορφο τρόπο συντάξεως και εμφανίσεως των δημοσιευμένων ετήσιων λογιστικών καταστάσεων (Παπαναστασάτος, 1992).

Μια συστηματική προσπάθεια έγινε τον Ιουνίου του 1973, όπου συστάθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), ύστερα απο συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α.. Στόχος της είναι να αναπτυχθεί ένα διεθνώς αποδεκτό σύνολο εκθέσεων που θα παράγουν περισσότερο συγκίσιμες οικονομικές πληροφορίες έξω από τα

εθνικά σύνορα, με την ελαχιστοποίηση, αν όχι την εξάλειψη των διαφορών (Ashbaugh and Pincus, 2000). Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASC) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά τον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και την έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της IASC. Το Νοέμβριο του 1982 αναθεωρήθηκε η αρχική συμφωνία και μαζί με αυτή υπογράφηκε το αναθεωρημένο κατασταστικό της IASC (Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002). Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στα τέλη της δεκαετίας του 90, η IASC συνειδητοποίησε πως για να λειτουργεί αποτελεσματικά έπρεπε να βρει έναν τρόπο για να επιφέρει σύγκλιση στα λογιστικά πρότυπα. Έτσι το 1997, η IASC ξεκίνησε ένα σχέδιο προκειμένου να επανεξετάσει ολόκληρη την δομή και τη στρατηγική της. Το σχέδο προέβλεπε την ολική ανασυγκρότηση της IASC. Πράγματι τον Μάρτιο του 2001 η IASC, ακολουθώντας το σχέδιό της, προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της, λαμβάνοντας υπόψη τις προτάσεις της μελέτης με τίτλο «Προτάσεις για την δόμηση στο μέλλον». Αποτέλεσμα αυτής της αναδιοργάνωσης ήταν να συσταθεί στις 1 Απριλίου 2001, το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το οποίο διαδέχτηκε την IASC, ως το αρμόδιο όργανο για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων. Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είναι ένας οργανισμός, ο οποίος είναι περισσότερο ανεξάρτητος και καλύτερα θεμελιωμένος απο την προκάτοχό του (IASC). Η IASB έχει έδρα το Λονδίνο και απο το 2001 και μετά έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων. Μαζί με την IASB συστάθηκε και ένα νέο μη κερδοσκοπικό ίδρυμα, το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), το οποίο, με έδρα την πολιτεία Delaware των Η.Π.Α., ασκεί κυρίως εποπτικό ρόλο στην IASB. Η ονομασία που δόθηκε στην IASB, εναρμονίστηκε με αυτή της αντίστοιχης οργάνωσης των Η.Π.Α. που είναι υπεύθυνη για την έκδοση των US GAAP, την Financial Accounting Standard Board (FASB) (Σακέλλης, 2002, Grant Thornton, 2006 Α').

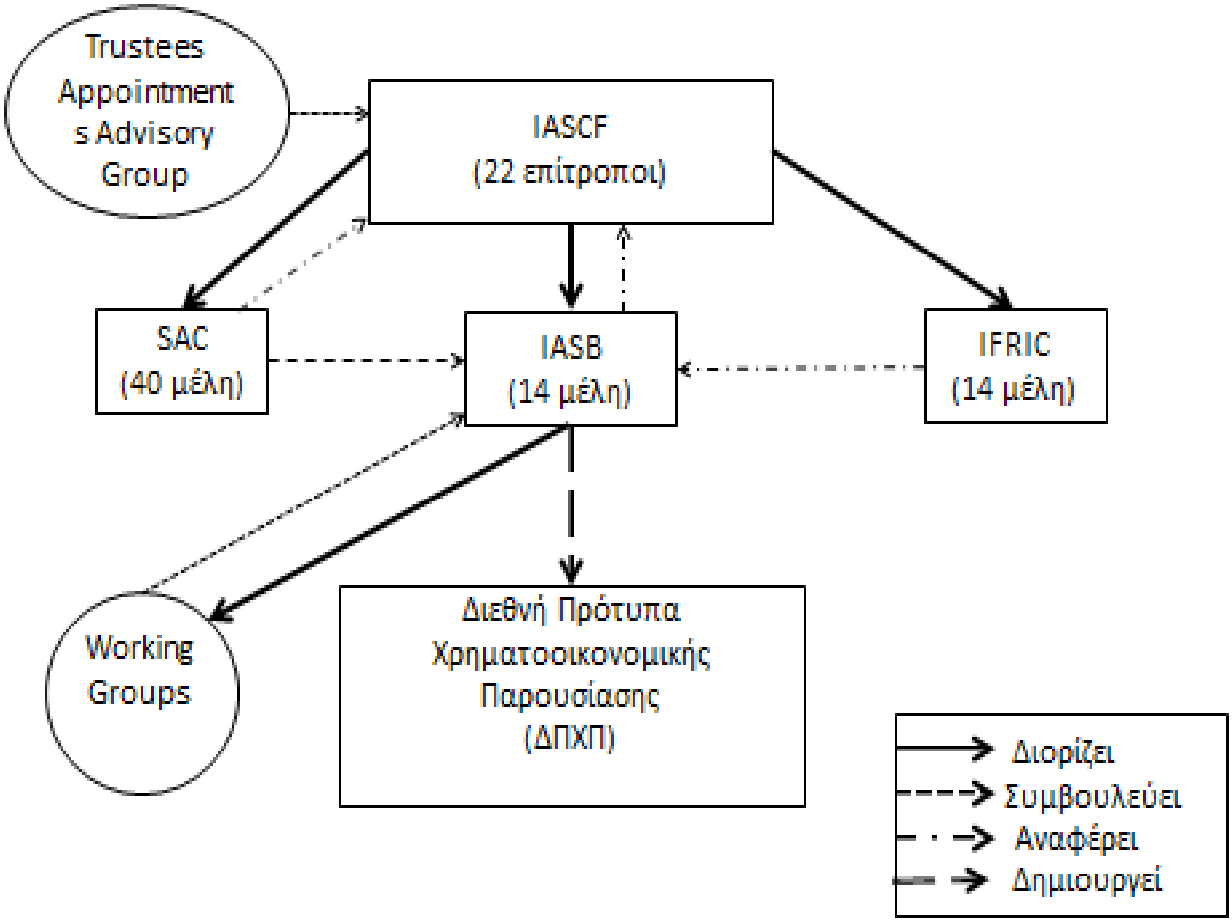
Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί, πως για την περίοδο 1973 -2000, δηλαδή τότε που η IASC ήταν υπεύθυνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων, ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,ενώ απο την περίοδο 2001 και μετά, δηλαδή την στιγμή που η IASB ανέλαβε την ευθύνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων, τα πρότυπα που θα εκδίδονται θα φέρουν τον τίτλο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).

Στις 19/7/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω απο τη φύση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω,το IASB, από το 1973 έως το 2000 ήταν υπεύθυνο για την κατάρτιση και δημοσίευση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Είναι ένας οργανισμός που απαρτίζεται απο ένα σύνολο οργάνων, τα κυριότερα των οποίων είναι τα εξής:

- το IASC Board: ήταν το σώμα που εξέδιδε τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και αποτελείτο απο 13 χώρες μέλη και έως 3 επιπρόσθετα οργανικά μέλη. Κάθε μέλος εκπροσωπούνταν απο 2 αντιπροσώπους και ένα τεχνικό σύμβουλο. Στο σώμα αυτό συμμετείχαν με αντιπροσώπους ως παρατηρητές, διάφοροι οργανισμοί όπως η IOSCO, η FASB και η Ευρωπαϊκή Κοινότητα που συμμετείχαν στις συζητήσεις χωρίς δικαίωμα ψήφου.
- το Consultative Council : ήταν ένα συμβουλευτικό σώμα που αντιπροσώπευε ένα ευρύ φάσμα διεθνών οργανισμών που ενδιαφερόνταν για την λογιστική.
- Η Standing Interpretations Committee: ήταν μία μόνιμη επιτροπή διερμηνειών η οποία ανέπτυσσε πρωτοβουλίες για δημόσια σχόλια στις διερμηνείες των προτύπων, οι οποίες εγκρίνετο από το IASC Board.
- Advisory Council: το σώμα αυτό είχε καθαρά εποπτικό ρόλο.
- Steering Committees: ήταν επιτροπές επιφορτισμένες με διάφορα ανεξάτητα σχέδια της ατζέντας.

Στην διάσκεψη του Εδιμβούργου, που έλαβε χώρα τον Μάϊο του 2000, τα μέλη της IASC ενέκριναν μια νέα οργανωτική δομή, η οποία μέχρι και σήμερα απαρτίζεται κυρίως απο τέσσερα όργανα: την IASB, την IASCF, την SAC και την IFRIC (διάγραμμα 1).



Διάγραμμα 1. Οργανωτική δομή της IASC (www.iasplus.com).

Η νέα δομή είναι μικρότερη σε μέγεθος, απαρτίζεται κυρίως από μέλη πλήρους απασχόλησης, έχει περισσότερο τεχνικό προσωπικό και γενικότερα έχει πολλα κοινά σημεία με αυτή της FASB. Όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα η IASB, όντας ένα ανεξάρτητο σώμα το οποίο αναπτύσσει τα λογιστικά πρότυπα, ορίζεται και επιβλέπεται από ένα γκρουπ επιτρόπων που απαρτίζουν την IASCF. Επιπρόσθετα, η IASB υποστηρίζεται από δύο όργανα, ένα εξωτερικό συμβουλευτικό συμβούλιο (SAC) και μια επιτροπή διερμηνειών (International Financial Reporting Interpretation Committee, IFRIC). Αναλυτικά:

- International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF): Είναι ένας ανεξάρτητος, ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός που ιδρύθηκε το Μάιο του 2000 από το συμβούλιο της προηγούμενης IASC. Βασική της προτεραιότητα είναι η επίβλεψη της IASB. Η IASCF αντλεί κεφάλαια για να μπορεί να υποστηρίζει τις λειτουργίες και τις

δραστηριότητες της IASB. Η διακυβέρνηση της IASCF γίνεται μέσω επιτρόπων (trustees), η θετεία των οποίων ανανεώνεται κάθε τρία χρόνια. Πιο συγκεκριμένα, ενώ αρχικά η διακυβέρνησή της γινόταν απο 19 επιτρόπους, σήμερα ο αριθμός αυτών έχει φτάσει στους 22 και αποτελούν το διοικητικό όργανο του οργανισμού. Η επιλογή αυτών γίνεται με συγκεκριμένα υποχρεωτικά γεωγραφικά κριτήρια. Δηλαδή, 6 εξ' αυτών προέρχονται από την Βόρεια Αμερική, 6 από την Ευρώπη, 6 αποό την Ασία/Ωκεανία, ενώ για τους υπόλοιπους 4 δεν υπάρχει κάποιος γεωγραφικός περιορισμός. Παράλληλα, η επιλογή των επιτρόπων γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προέρχονται από ένα ευρύ επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, τόσο από τον ιδιωτικό όσο και από το δημόσιο τομέα. Ο βασικός στόχος του IASC Foundation είναι:

1. να αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα παγκόσμια λογιστικά πρότυπα, που απαιτούν υψηλή ποιότητα διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και σε άλλες χρηματοοικονομικές εκθέσεις για να βοηθήσει τους συμμετέχοντες στις κεφαλαιαγορές του κόσμου αλλά και σε άλλους χρήστες στη λήψη οικονομικών αποφάσεων,
2. η προώθηση της χρήσης και της σωστής εφαρμογής των προτύπων,
3. να λάβει υπόψη της, τις οικονομικές ανάγκες πληροφόρησης των αναδυόμενων οικονομιών και των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και να προωθήσει και να διευκολύνει την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Whittington, 2005, www.iasb.org).

- <u>International Accounting Standard Board (IASB):</u> Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα ανεξάρτητο, ιδιωτικό σώμα το οποίο εδρεύει στο Λονδίνο και έχει πλέον την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των ΔΠΧΠ. Σύμφωνα με το επίσημο site της (www.iasplus.com), η IASB, μέχρι το 2011, αποτελούνταν από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρης απασχόλησης και τα εναπομείναντα 2 μερικής. Από το 2012 και μετά, τα μέλη αυξήθηκαν κατά 2, δηλαδή 16, εκ των οποίων το ένα έχει διοριστεί ως πρόεδρος και 2 εξ' αυτών αντιπρόεδροι. Εώς και 3 μέλη μπορούν να είναι μέλη «μερικής απασχόλησης». Μετά τις 2 Ιουλίου του 2009, τα μέλη της IASB διορίζονται για μια αρχική περίοδο πέντε ετών με δυνατότητα ανανέωσης για άλλα τρια έτη. Ο πρόεδρος και οι αντιπρόεδροι από την άλλη μεριά, έχουν την δυνατότητα επανεκλογής για δεύτερη πενταετία αλλά με ανώτατο όριο τα δέκα χρόνια. Όλα τα μέλη και ο πρόεδρος επιλέγονται και διορίζονται από τους επιτρόπους της IASCF. Η επιλογή των μελών απο τους επιτρόπους γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε η IASB να αποτελείται από άτομα με υψηλού

επιπέδου γνώσεις και ικανότητες. Αναλυτικότερα, ως μέλη επιλέγονται άτομα με τεχνικές ικανότητες, εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και γενικότερα άτομα που έχουν επίγνωση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές. Ένα επιπλέον κριτήριο, που χρησιμοποιείται από τους επιτρόπους, είναι το γεωγραφικό κριτήριο, αφού κρίνεται σκόπιμο από την IASB να αποτελείται από μέλη προερχόμενα από διάφορες χώρες και γενικότερα από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Η IASB έχει την κύρια ευθύνη για όλα τα τεχνικά θέματα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Βασική της υποχρέωση είναι να αναπτύσσει και να εκδίδει ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και προσχέδια προτύπων (Exposure Drafts) καθώς και να δίνει την τελική έγκριση στις διερμηνείες που αναπτύσσει η IFRIC. Η IASB έχει εξολοκλήρου η ίδια, τον καθορισμό της ατζέντας των θεμάτων της, ωστόσο οι επίτροποι της IASCF, επιθεωρούν την στρατηγική και την αποτελεσματικότητά της, χωρίς όμως να είναι αυτοί που την καθορίζουν. Σε γενικές γραμμές, ο ρόλος της IASB είναι να εξετάζει λογιστικά ζητήματα και να οδηγείται σε αποφάσεις, οι οποίες, έχοντας την μορφή λογιστικών πορτύπων, θα είναι προς όφελος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (www.iasplus.com).

- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC): Η IASB, όπως αναφέρθηκε, έχει αναλάβει τον ρόλο της έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Εκτός όμως από τα λογιστικά πρότυπα εκδίδονται και διερμηνείες, οι οποίες, αν και δεν αναπτύσσονται από την IASB, έχουν την ίδια εξουσία με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η επιτροπή που είναι επιφορτισμένη με την ανάπτυξη των διερμηνειών είναι η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή αλλιώς IFRIC. Μέχρι το 2002 η επιτροπή έφερε το όνομα SIC, όνομα που είχε για πολλά χρόνια το αντίστοιχο όργανο στην παλαιά δομή της IASC. Η IFRIC είναι ένα σώμα διερμηνειών που αποτελείται απο 14 μέλη, με δικαίωμα ψήφου, προερχόμενα από διάφορες χώρες και επαγγελματικό υπόβαθρο. Τα μέλη της IFRIC ορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) της IASCF και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε 3 έτη. Η βασική αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των λογιστικών προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με λογιστικά θέματα που δεν αναλύονται όπως θα έπρεπε στα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα. Στις αναπτυσσόμενες ερμηνείες, η επιτροπή συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές. Η έγκριση μιας διερμηνείας που βρίσκεται σε τελική μορφή ή ενός προσχεδίου, απαιτεί σχεδόν πλήρη ομοφωνία ανάμεσα στα μέλη της IFRIC. Αναφέρεται πως ο πρόεδρος της IFRIC δεν έχει δικαίωμα ψήφου και μπορεί να είναι ταυτόχρονα και κάποιο μέλος της IASB. Αυτό που αξίζει να συμειωθεί είναι πως η IFRIC είναι το αρμόδιο σώμα για την έκδοση των

διερμηνειών, ωστόσο όλες οι διερμηνείες που αναπτύσσει πρέπει να εγκρίνονται από την IASB.

- Standard Advisory Council (SAC): Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω, εκτός από την IFRIC υπάρχει και ένα δεύτερο όργανο που υποστηρίζει το έργο και την δράση της IASB. Το όργανο αυτό είναι η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC). Ο πρωταρχικός στόχος της, όπως υποδηλώνει και το όνομά της, είναι να παρέχει συμβουλές στην IASB αλλά και στους επιτρόπους της IASCF, αναφορικά με τα τρέχοντα θέματα και πληροφόρηση για της επιπτώσεις των εκάστοτε ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ένας δεύτερος στόχος της SAC είναι η στήριξη της IASB για την προώθηση και την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε όλο τον κόσμο.

- Working Groups: Τα working groups ή άλλου είδους συμβουλευτικές ομάδες, δημιουργούνται συνήθως όταν η IASB αναλαμβάνει κάποιο σημαντικό σχέδιο, προκειμένου να της παρέχουν επιπλέον συμβουλές και πληροφόρηση. Ο ρόλος των ομάδων αυτών είναι περισσότερο επικουρικός, δίνοντας έτσι στην IASB επιπρόσθετη πρόσβαση σε πρακτική εμπειρία και ειδικότητα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, στην πρόσφατη βιβλιογραφία η IASC δεν μπορεί να γίνει κατανοητή χωρίς την εννιολογική ενσωμάτωση του ρόλου των εμπειρογνωμόνων και της εμπειρογνωμοσύνης, την κυριαρχία των ελεγκτικών εταιριών και την γενικότερη ανισορροπία των ενδιαφερόντων (Botzem, 2009).

2.2. Η Διαδικασία Έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Η ευθύνη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μπορεί να ανήκει στην IASB, ωστόσο για κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που εκδίδεται απο την IASB είναι αποτέλεσμα μιας πολύμοχθης διεθνής προσπάθειας. Η διαδικασία ονομάζεται «Due Process» και συμμετέχουν σε αυτή λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές, ρυθμιστικές αρχές, ακαδημαϊκοί και πολλοί άλλοι (Deloitte, 2012). Σύμφωνα με το εγχειρίδιο που εξέδωσε η IASCF τον Μάρτιο του 2006, το οποίο ενημερώθηκε τον Οκτώβριο του 2010 (IASCF, 2006), η Due Process αποτελείται από 6 κύρια στάδια, που συνοπτικά αναφέρουν:

- **1ο Στάδιο:** Καθορισμός της ατζέντας (Setting the agenda): Η αξιολόγηση και ο καθορισμός ενός λογιστικού θέματος που θα προστεθεί ή οχι στην ατζέντα της IASB και κατά επέκταση θα προωθηθεί για να πάρει την τελική του μορφή ως λογιστικό πρότυπο, γίνεται από την ίδια την IASB. Το προσωπικό της IASB αναλαμβάνει να ερευνήσει και να εντοπίσει όλα τα πιθανά λογιστικά θέματα που θα μπορούσαν να προστεθούν στην ατζέντα. Ταυτόχρονα, η IASB συζητά με την SAC, την IFRIC και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέλη για πιθανά λογιστικά θέματα που θα μπορούσαν να προστεθούν σε αυτή. Μετά το τέλος της παραπάνω διαδικασίας, το προσωπικό συνοψίζει τα πιο σημαντικά θέματα, τα παρουσιάζει στην IASB για να λάβει αυτή την απόφαση ποια από αυτά θα προαχθούν στην ατζέντα και ποια όχι. Για να αποφασίσει ποια θέματα θα μπούν στην ατζέντα της, εξετάζει τα πιθανά οφέλη που θα προκύψουν για τους επενδυτές, ενώ παράλληλα συμβουλεύεται από την SAC και θέτει προτεραιότητες. Η IASB λαμβάνει την τελική της απόφαση σε κάποια συνεδρίαση της, με απλή πλειοψηφία των ψήφων.
- **2ο Στάδιο:** Καταρτισμός του σχεδίου (Project planning): Κάθε ένα λογιστικό θέμα που προστίθεται στην ατζέντα, καταρτίζεται και κάποιο σχέδιο. Η IASB θα πρέπει να αποφασίσει εάν θα διευθύνει το σχέδιο μόνη της ή σε συνεργασία με κάποιον άλλο ρυθμιστή προτύπων. Στη συνέχεια η IASB θα πρέπει να ορίσει κάποιο Working Group προκειμένου να βοηθηθεί τόσο η ίδια όσο και το προσωπικό της, σε περίπτωση που δε το κάνει πρέπει να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους δε το έπραξε. Μαζί με το σχέδιο καταρτίζεται και μια σύντομη επισκόπηση του προτεινόμενου χρονοδιαγράμματος του προσωπικού, των εγγράφων και της διαδικασίας που θα ακολουθηθεί.
- **3ο Στάδιο:** Ανάπτυξη και έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης (Development and publication of a discussion paper): Αν και το στάδιο αυτό δεν είναι υποχρεωτικό, η IASB θα πρέπει να εκδόσει ένα έγγραφο συζήτησης για να εξηγήσει το εκάστοτε θέμα στο κοινό, εάν δε το κάνει θα πρέπει να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους δε το έπραξε. Εκδίδεται πάντα από την IASB, είτε προέρχεται από την ίδια είτε από άλλον ρυθμιστή προτύπων. Ένα Discussion Paper (DP) περιλαμβάνει μια σύντομη και κατανοητή περίληψη του θέματος, ενδεχόμενες μεθόδους αντιμετώπισής του, τις αρχικές σκέψεις των συντακτών του και πρόσκληση για σχολιασμό. Ο χρόνος που δίνεται για τον σχολιασμό ένος τέτοιου εγγράφου είναι συνήθως 120 μέρες, ωστόσο αν πρόκειται για κάποιο σημαντικό θέμα η IASB μπορεί να δώσει παράταση. Η περίληψη των σχολίων (comment letters) δημοσιεύεται στο επίσημο website της IASB.

- **4ο Στάδιο:** Ανάπτυξη και έκδοση ενός προσχεδίου (Development and publication of an exposure draft): Το στάδιο αυτό σε αντίθεση με το προηγούμενο είναι υποχρεωτικό. Η IASB υποχρεούται να εκδώσει κάποιο προσχέδιο προτύπου (Exposure Draft), ανεξάρτητα από το εάν έχει δημοσιευτεί κάποιο Discussion Paper. Το Exposure Draft καθορίζει μια συγκεκριμένη πρόταση έχοντας την μορφή ενός προτύπου ή τροποποίηση κάποιου ήδη υπάρχοντος. Για να εκδοθεί ένα Exposure Draft πρέπει πρώτα η IASB να μελετήσει την έρευνα και τις προτάσεις του προσωπικού της, τα σχόλια που έλαβε από το Discussion Paper (αν έχει εκδοθεί) και τις προτάσεις της SAC και των Working Groups. Για την έγκριση έκδοσής του, απαιτείται πλειοψηφία τουλάχιστον 9 μελών της IASB, καθώς επίσης να περιλαμβάνει τις απόψεις εκείνων που διαφώνησαν με την έκδοση συγκεκριμένου εγγράφου (Alternative Views). Ο χρόνος που υπολογίζεται για τον σχολιασμό ενός exposure draft είναι 120 μέρες, που ωστόσο μεταβάλλεται ανάλογα με τη σημαντικότητα του θέματος. Όπως και στο προηγούμενο στάδιο, η περίληψη των σχολίων αυτών δημοσιεύεται στο επίσημο website της IASB.
- **5ο Στάδιο:** Ανάπτυξη και έκδοση ενός ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Development and Publication of an IFRS): Η IASB εξετάζει λεπτομερώς τα Comment Letter που έλαβε, αμέσως μετά την ολοκλήρωση της περιόδου του δημόσιου σχολιασμού του Exposure Draft (ED). Αφού έχει διευθετήσει τυχόν ζητήματα που προέκυψαν από τα Comment Letter, η IASB συνεδριάζει για να αποφασίσει ή όχι στη δημοσίευση κάποιου δεύτερου Exposure Draft (ED). Με την ολοκλήρωση των διαδικασιών αναφορικά με το Exposure Draft (ED), η IASB δίνει εντολή στο προσωπικό της να σχεδιάσει το πρότυπο (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ). Όταν ολοκληρωθούν οι απαραίτητες διαδικασίες, τα μέλη της IASB ψηφίζουν για την έγκριση του προτύπου. Για να εγκριθεί και να δημοσιευτεί ένα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από την IASB, απαιτείται η θετική ψήφος τουλάχιστον 9 μελών. Η ημερομηνία που ξεκινά η εφαρμογή του, καθώς και οι όποιες αντίθετες απόψεις (Dissenting Opinions) έχουν καταγραφεί, αναγράφονται σε κάθε δημοσιευμένο πρότυπο. Να σημειωθεί οτι όλα τα προσχέδια και τα πρότυπα που εκδίδονται από την IASB είναι γραμμένα στην αγγλική, αλλά μπορούν να μεταφραστούν στις διάφορες εθνικές γλώσσες από τα αντίστοιχα ενδιαφερόμενα λογιστικά σώματα.
- **6ο Στάδιο:** Διαδικασίες μετά την έκδοση ενός ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Procedures after an IFRS is issued): Μετά απο κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που εκδίδεται, τα μέλη και το προσωπικό της IASB πραγματοποιούν συναντήσεις με τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέλη, συμπεριλαμβανομένων και των άλλων οργανισμών τυποποίησης για να βοηθήσουν στην κατανόηση των

απρόβλεπτων γεγονότων που σχετίζονται με την πρακτική εφαρμογή. Από την άλλη μεριά, η IFRS Foundation προωθεί διάφορες εκπαιδευτικές δραστηριότητες προκειμένου να εξασφαλίσει την συνέπεια στην εφαρμογή του ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που εκδόθηκε. Μετά την έκδοση του ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η IASB μπορεί να ξεκινήσει μελέτες για την καταγραφή σχολίων απο τις SAC και IFRIC αναφορικά με την ποιότητα του προτύπου καθώς και μελέτες για τον απολογισμό της εφαρμογής του (IASCF, 2006).

Η παραπάνω διαδικασία για την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από την IASB είναι αντίστοιχη με αυτή που ακολουθεί η FASB για την ανάπτυξη των US GAAP και σε μεγάλο βαθμό παρεμφερής με την διαδικασία ανάπτυξης των διερμηνειών από την IFRIC.

2.3. Κατάσταση των Προτύπων που είναι σε ισχύ

Παραθέτουμε ανάλυση των Προτύπων που είναι σήμερα σε ισχύ.

2.3.1 Κατάσταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είναι σε ισχύ.

Στον Πίνακα 1 παρατίθενται τα ΔΛΠ που είναι σε ισχύ σήμερα.

Πίνακας 1. Δ.Λ.Π. που είναι σε ισχύ σήμερα.

ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 2 Αποθέματα
ΔΛΠ 7 Καταστάσεις ταμιακών ροών
ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευές
ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος
ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
ΔΛΠ 18 Έσοδα
ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους
ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού
ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά μέσα: Παρουσίαση ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ΔΛΠ 37 Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα ΔΛΠ 41 Γεωργία

2.3.2 Κατάσταση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που είναι σε ισχύ

Στον Πίνακα 2 παρατίθενται τα Δ.Π.Χ.Π που είναι σε ισχύ σήμερα.

Πίνακας 2. Δ.Π.Χ.Π.

ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες ΔΠΧΑ 6 Εξερεύνηση και αξιολόγηση ορυκτών πόρων ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς

2.3.3 Κατάσταση των Διερμηνειών των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σε Ισχύ

Οι Διερμηνείες των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. που είναι σε ισχύ σήμερα παρατίθενται στον Πίνακα 3.

Πίνακας 3. Διερμηνείες των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π(Α).

ΜΕΔ-7 Εισαγωγή του ευρώ ΜΕΔ-10 Κρατική υποστήριξη - Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες ΜΕΔ-12 Ενοποίηση - Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού ΜΕΔ-13 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες - Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες ΜΕΔ-15 Λειτουργικές μισθώσεις - Κίνητρα ΜΕΔ-21 Φόροι εισοδήματος - Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων

ΜΕΔ-25 Φόροι εισοδήματος - Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της
ΜΕΔ-27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης
ΜΕΔ-29 Γνωστοποίηση - Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
ΜΕΔ-31 Έσοδα - Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης
ΜΕΔ-32 Άυλα περιουσιακά στοιχεία - Κόστη δικτυακού τόπου
ΕΔΔΠΧΑ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις
ΕΔΔΠΧΑ 2 Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα
ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση
ΕΔΔΠΧΑ 5 Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης
ΕΔΔΠΧΑ 6 Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά - Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού
ΕΔΔΠΧΑ 7 Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΕΔΔΠΧΑ 8 Πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2
ΕΔΔΠΧΑ 9 Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων
ΕΔΔΠΧΑ 10 Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση
ΕΔΔΠΧΑ 11 ΔΠΧΑ 2 — Συναλλαγές ομίλου και ιδίων μετοχών

2.4. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Με την συνθήκη της Ρώμης, στα τέλη της δεκαετίας του 1950, ξεκίνησαν οι διαδικασίες εναρμόνισης και τυποποίησης των λογιστικών πληροφοριών και γενικότερα η διεθνοποίηση των λογιστικών συστημάτων. Για πρώτη φορά, ο στόχος της οικονομικής ισότητας της τότε Ευρωπαϊκής Κοινότητας αποτυπώθηκε στην συγκεκριμένη συνθήκη, στο άρθρο 59, παράγραφο 3g. Οι προσπάθειες που έγιναν για να επιτευχθεί η εν λόγω εναρμόνιση είχαν την μορφή οδηγιών. Αξίζει να σημειωθεί ότι σημείο αναφοράς αποτέλεσαν η 4η (1978) και η 7η (1983) λογιστική οδηγία, τις οποίες όλα τα κράτη - μέλη έπρεπε να εισάγουν στον εθνικό τους νόμο για να επιτευχθεί περισσότερη συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις σε διεθνές επίπεδο. Η μη ύπαρξη ενιαίας λογιστικής φιλοσοφίας στην Ευρώπη οδήγησε σε διαφορετική ερμηνεία κυρίως της 4η οδηγίας από χώρα σε χώρα. Αυτό δημιούργησε προβλήματα στην αποτελεσματικότητα των λογιστικών οδηγιών (Soderstrom and Sun, 2007). Δηλαδή είχε σαν αποτέλεσμα να εφαρμοστούν οι λογιστικές οδηγείες με διαφορετικό τρόπο

απο χώρα σε χώρα, λόγω του ότι αυτές πρόσφεραν πολλές εναλλακτικές επιλογές και γενικότερα ευελιξία στα κράτη - μέλη (Haller, 2002). Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Haller (2002), εκτός από τον διαφορετικό τρόπο εφαρμογής των λογιστικών οδηγιών, τα κράτη - μέλη εφάρμοσαν και σε διαφορετικό χρόνο τις λογιστικές οδηγίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η 4η οδηγία, την οποία, ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο και η Δανία ήταν οι πρώτες χώρες που την εισήγαγαν στο εθνικό τους νόμο το 1981, κάποιες χώρες την υιοθέτησαν αρκετά αργότερα, όπως η Αυστρία που το έκανε το 1996. Ομοίως και με την 7η οδηγία, την οποία, ενώ η Γερμανία και η Γαλλία την εφάρμοσαν μόλις 2 χρόνια μετά την έκδοσή της, η Αυστρία το έκανε τελευταία. Παρόλα αυτά δε θα πρέπει να μηδενιστεί η αξία και το έργο των λογιστικών οδηγιών, αν και εφαρμόστηκαν με διαφορετικό τρόπο και σε διαφορετικό χρόνο. Οι προσπάθειες της Ε.Ε. μέσω των οδηγιών ήταν το πρώτο βήμα για την λογιστική εναρμόνιση σε διεθνές επίπεδο. Με την εισαγωγή των λογιστικών οδηγιών στους εθνικούς νόμους των κρατών - μελών της Ε.Ε., πάνω από 2εκατομμύρια επιχειρήσεις επηρεάστηκαν αλλάζοντας τις μεθόδους παρουσίασης, έκδοσης και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεών τους.

Η θέσπιση των λογιστικών προτύπων επιρεάζεται τόσο από τις οικονομικές εξελίξεις όσο και από τις πολιτικές σκοπιμότητες (Ball, 2006). Μετά τις άκαρπες προσπάθειες των λογιστικών οδηγιών, η Ε.Ε. προκειμένου να πετύχει τον στόχο της δημιουργίας μιας κοινής οικονομικής αγοράς, στην οποία θα επιτρέπονται οι ελεύθερες μετακινήσεις κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων, προσανατολίστηκε στην εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων. Λόγω των σημαντικών αλλαγών στην Ευρωπαϊκή και παγκόσμια οικονομία που έλαβαν χώρα στις αρχές της δεκαετίας του ΄90, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ήρθε αντιμέτωπη με την απόφαση της υιοθέτησης μιας νέας πολιτικής, της υιοθέτησης ενός κοινά αποδεκτού σετ λογιστικών προτύπων. Η επιλογή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να υποστηρίξει τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, σε αντίθεση με τα US GAAP δεν ήταν τυχαία. Τα US GAAP είναι μεν υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα, παράλληλα όμως είναι σχεδιασμένα να καλύπτουν τις ανάγκες ενός συγκεκριμένου περιβάλλοντος και οικονομίας και μάλιστα μιας χώρας που δεν είναι μέλος της Ε.Ε. (Whittington, 2005). Επίσης τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι πολιτικά ουδέτερα και είχαν ήδη αρχίσει να βελτιώνονται ποιοτικά και να αποκτούν διεθνή αναγνώριση (Hope et al, 2006, Whittington, 2005).

Όπως αναφέρει ο Haller, (2002), η απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να υποστηρίξει τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ξεκίνησε με την συμφωνία να γίνει μέλος της IASC σαν παρατηρητής στο IASC Board. Η απόφαση αυτή έγινε δημόσια κατά την διάρκεια μιας διάσκεψης στις Βρυξέλλες το 1990. Η στρατηγική της Επιτροπής έγινε πολύ πιο σαφής και πιο συγκεκριμένη

από το 1995 και μετά. Είχε ως απώτερο σκοπό την υποχρεωτική λογιστική μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε., το 2005. Η Επιτροπή το 1996, έχοντας αναθεωρήσει την πολιτική της, δημιούργησε την Contact Committee, η οποία αποτελείται απο κυβερνητικούς ειδικούς. Ο στόχος της Contact Committee ήταν η διευκόλυνση της εναρμόνισης των λογιστικών οδηγιών, η παροχή συμβουλών στην Επιτροπή και η εξέταση της συμμόρφωσης των λογιστικών οδηγιών με τα πρότυπα της IASC. Αυτό έγινε για να αποτελέσει τη βάση επί της οποίας κάθε κράτος - μέλος της Ε.Ε. μπορούσε να αποφασίσει εάν και σε ποιο βαθμό οι επιχειρήσεις του μπορούν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ χωρίς την αθέτηση των κανονισμών από τις λογιστικές οδηγίες.

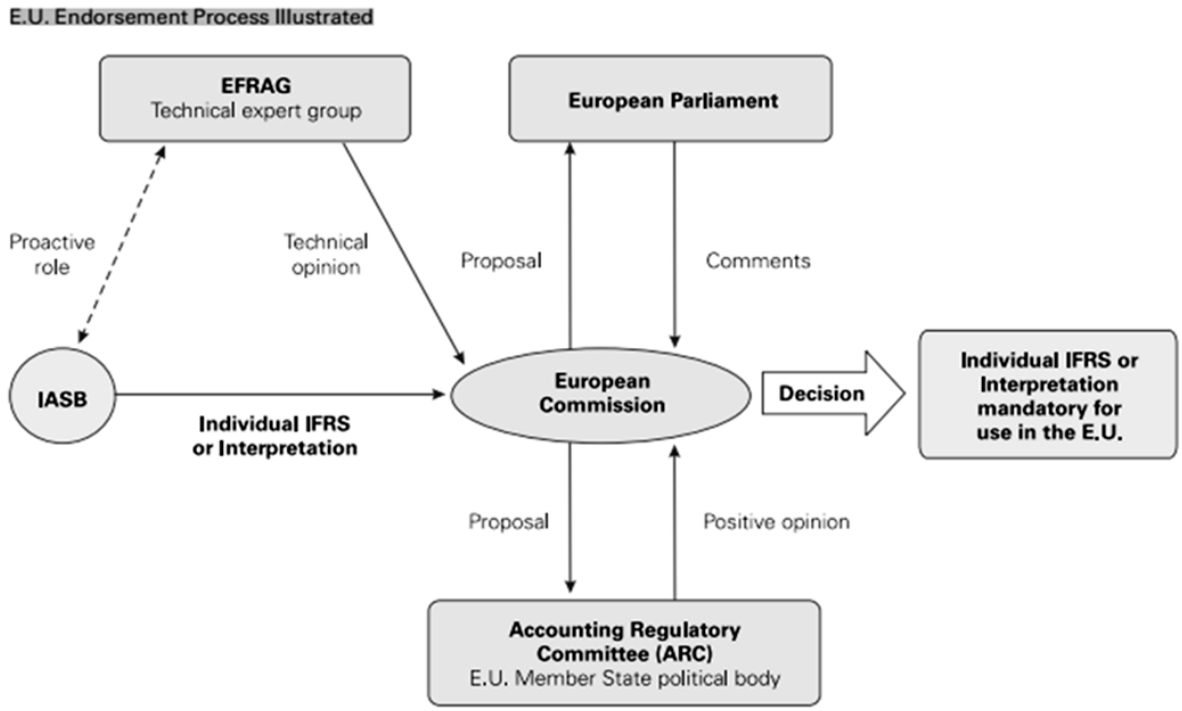
Παρόλα αυτά, το 2000, ως μέρος του Σχεδίου Δράσης Χρηματοπιστωτικών Υπηρεσιών της (Financial Services Action Plan), η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε την πρόθεσή της να απαιτήσει από τις εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε. να καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έναντι των εγχώριων λογιστικών προτύπων, το αργότερο από το 2005 και μετά. Η πρόταση αυτή εγκρίθηκε επίσημα τον Ιούλιο του 2003. Ο παρών κανονισμός δεν ισχύει μόνο για τα πλήρη μέλη της Ε.Ε., αλλά και για τα μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (European Economic Area - EEA), όπως η Νορβηγία, η Ισλανδία και το Λιχτενστάιν. Αυτό έδωσε περαιτέρω ώθηση στην υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ευρώπη. Τα πρότυπα αυτά είχαν ήδη εγκριθεί από πολλές μεγάλες διεθνείς εισηγμένες επιχειρήσεις σε χώρες, όπως η Γερμανία και η Ελβετία, οι οποίες υιοθετούν τα διεθνή πρότυπα ως εναλλακτική λύση για τα εχγώρια πρότυπα. Αξίζει να σημειωθεί ότι, η Ρωσία απαίτησε την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την 1η Ιανουαρίου του 2004.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ε.Ε. ήταν μόνο ένα περαιτέρω βήμα σε μια μακρά διαδικασία εκπόνησης διεθνών προτύπων. Νωρίτερα, το 2000, η IOSCO, είχε συστήσει από τα μέλη της να επιτρέψουν στους πολυεθνικούς εκδότες την χρησιμοποίηση των διεθνών προτύπων στις διασυνοριακές προσφορές και τις λίστες. Αυτό ήταν το αποκορύφωμα πολλών ετών εργασίας από την IASC, από την περίοδο της ιδρύσής της, για να επιτύχει ένα ολοκληρωμένο σύνολο προτύπων (1995 και μετά) αποκλειστικά κατευθυνόμενο από την έγκριση της IOSCO. Ως συνέπεια της έγκρισης αυτής, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ γίνονται αποδεκτά από τα περισσότερα χρηματιστήρια με εξαίρεση εκείνα των ΗΠΑ. Εκτός από τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ των εισηγμένων επιχειρήσεων, πολλές χώρες υιοθετούν τα διεθνή πρότυπα για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις. Η πρακτική αυτή γίνεται όλο και πιο διαδεδομένη. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι εκείνο της Αυστραλίας,

η οποία απαίτησε την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για το σύνολο των εγχώριων επιχειρήσεών της από το 2005 και η Νέα Ζηλανδία από το 2007.

Όπως γίνεται αντιληπτό, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν ήταν διατεθειμένη να αφήσει πλήρως την εξουσία της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ε.Ε., σε έναν ανεξάρτητο οργανισμό, όπως η IASB, στον οποίο δε θα είχε τον άμεσο έλεγχο. Έτσι, κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που εκδίδεται από την IASB, αποφασίστηκε να περνά από μια διαδικασία ελέγχου και έγκρισης, προκειμένου να εφαρμοστεί στην Ε.Ε. Με άλλα λόγια, οι εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε. ναι μεν υποχρεώνονται να συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αλλά μόνο με όσα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επιδοκιμάζονται από την Ε.Ε. Σύμφωνα με τον κανονισμό της Ε.Ε., κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για να επιδοκιμαστεί πρέπει να μην αντιτίθεται στις λογιστικές οδηγίες, να λειτουργεί προς το γενικότερο Ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να συναντάει τα κριτήρια της κατανόησης, της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας.

Ο Zeff (2008) υποδεικνύει ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ευρώπη εξαρτάται από την έγκριση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Στη διαδικασία, στην οποία η IASB αναπτύσσει τα λογιστικά της πρότυπα, συμμετέχουν διάφορα ενδιαφερόμενα μέλη από όλο τον κόσμο. Ένα από αυτά είναι η EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), η οποία είναι ένας οργανισμός της Ε.Ε. αποτελούμενος από ειδικούς στην λογιστική και παρέχει συμβουλές στην Επιτροπή, αναφορικά με τα τεχνικά λογιστικά θέματα. Όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 2, κάθε πρότυπο που εκδίδει η IASB, η EFRAG το επιθεωρεί και αποφασίζει εάν θα το προτείνει στην Επιτροπή για να το επιδοκιμάσει για χρήση στην Ε.Ε..



Διάγραμμα 2. Διαδικασία έκδοσης προτύπων της Ε.Ε. (KPMG IFRG Limited, 2005).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αφού λάβει υπόψιν της την πρόταση της EFRAG, προτείνει ένα προσχέδιο κανονισμού. Τη σκυτάλη αναλαμβάνει η ARC (Accounting Regulatory Committee). Η ARC είναι ένας κυβερνητικός οργανισμός που αποτελείται από αντιπροσώπους από κάθε μέλος της Ε.Ε.. Η ARC εκφράζει την άποψη της για το εκδοθέν πρότυπο της IASB λαμβάνοντας υπόψιν της τα τεχνικά ζητήματα του προτύπου και το κατά πόσο θα βοηθήσει το γενικότερο Ευρωπαϊκο δημόσιο συμφέρον (Armstrong et al., 2010). Σε περίπτωση που η πρότασή της είναι θετική, η Ε.Ε. καλείται να αποφασίσει εάν θα το επιδοκιμάσει όπως είναι, θα το τροποιήσει ή θα το απορρίψει. Αν τελικά το επιδοκιμάσει, γίνεται κανονισμός εφαρμοστέος στις εισηγμένες επιχειρήσεις της Ε.Ε.. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή εάν η πρόταση της ARC είναι αρνητική, η Ε.Ε. έχει την επιλογή να το στείλει στην EFRAG για περαιτέρω μελέτη ή να το στείλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για να αποφασίσει (KPMG IFRG Limited, 2005).

2.5. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις Η.Π.Α.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η IASB αποσκοπεί στην δημιουργία ενός υψηλής ποιότητας σετ παγκόσμιων λογιστικών προτύπων, τα οποία να είναι αποδεκτά για τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις.Τα τελευταία χρόνια τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν αποκτήσει μεγαλύτερη βαρύτητα και κύρος, γεγονός που έχει οδηγήσει στην αύξηση της αποδοχής τους παγκόσμια. Πάνω από 100 χώρες σήμερα απαιτούν ή έστω επιτρέπουν την χρήση των προτύπων της IASB, περιλαμβάνοντας τα 2/3 των μελών της G20 (IFRS Foundation, 2012). Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται ολοένα και πιο ορατή η μετάβαση σε μια παγκόσμια κοινά αποδεκτή λογιστική γλώσσα.

Ο μεγαλόπνοος στόχος της IASB, καταλυτικής σημασίας, θα ήταν η αποδοχή των προτύπων της στην άλλη όχθη του ατλαντικού και συγκεκριμένα στις Η.Π.Α. (Lange& Howeison, 2005). Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, λόγω της ολοένα και μεγαλύτερης αναγνώρισης, τέθηκαν σε οξύ ανταγωνισμό με τα US GAAP, κάνοντας και τα δύο πρότυπα να λειτουργούν ως δίπολο και να αναγνωρίζονται σαν πιθανά διεθνή λογιστικά καθεστώτα. Τα US GAAP, για πολλά χρόνια, ήταν συνυφασμένα με την δημιουργία υψηλής ποιότητας οικονομικών καταστάσεων. Η αλματώδης ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ πυροδότησε τη διαμάχη σχετικά με το πιο από τα δύο πρότυπα είναι ποιοτικά ανώτερο και εμφάνισε το ερώτημα αν θα μπορούσαν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να επεκταθούν στις Η.Π.Α. Αυτό είναι και το τελευταίο μεγάλο εμπόδιο της IASB που οφείλει να ξεπεράσει ώστε αυτή και τα πρότυπά της να γίνουν παγκοσμίως αποδεκτά (Barth et al, 2006 Ahmed et al, 2012).

Το περιεχόμενο των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με αυτό των US GAAP, ναι μεν δεν είναι το ίδιο, παρουσιάζουν όμως πολλά κοινά στοιχεία. Τα πρότυπα τόσο της IASB όσο και της FASB είναι κλασσικές εκδοχές του αγγλοσαξονικού λογιστικού μοντέλου (Flower & Ebbers, 2002). Και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και τα US GAAP αναπτύσσονται στον ιδιωτικό τομέα από ανεξάρτητους οργανισμούς (IASB και FASB αντίστοιχα), δεν επιβαρύνονται από τις φορολογικές απαιτήσεις και όντας και τα δύο shareholder –oriented, πρωταρχικός τους στόχος είναι η ικανοποίηση των αναγκών των μετόχων για σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση. Χαρακτηριστικό παράδειγμα που αποδεικνύει των όσων περιγράφησαν παραπάνω, είναι η κοινή αντιμετώπισή τους αναφορικά με τα κρυμμένα αποθεματικά. Ακόμη από το 2000 και μετά, δηλαδή την στιγμή που η IASC έδωσε την θέση της στην IASB, τα δύο συμβούλια επηρεάζουν σημαντικά το ένα το άλλο. Παρά το γεγονός ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και τα US

GAAP έχουν κοινή λογιστική βάση, οι διαφορές που παρουσιάζουν είναι αξιοσημείωτες. Μεταξύ αυτών είναι η αντιμετώπιση διαφόρων λογιστικών ζητημάτων (π.χ. στις μη συνεχιζόμενες δραστηριότητες, στις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, στις οντότητες ειδικού σκοπού), η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και η λογιστική ορολογία. Η σημαντικότερη, όμως, από τις διαφορές είναι η μέθοδος που υιοθετείται για την ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων (AICPA, 2008, Street, 2012). Από τη μία η IASB βασίζεται περισσότερο σε αρχές (principle – based accounting standards) καθιστώντας απαραίτητη την άσκηση υποκειμενικών κρίσεων και εκτιμήσεων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και από την άλλη η FASB βασίζεται σε κανόνες (rules – based accounting standards) παρέχοντας περισσότερο λεπτομερείς οδηγίες και πολύπλοκους λογιστικούς κανόνες δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα σε εξαιρέσεις. Τα δύο πρότυπα αντιπροσωπεύουν δύο διαφορετικούς τρόπους σκέψης αναφορικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, με τα μεν ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να αφήνουν περισσότερη ελευθερία στους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων επιτρέποντας περισσότερες εναλλακτικές μεθόδους και τα δε US GAAP να εμφανίζονται ογκώδη σε σχέση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και πιο αυστηρά καθορισμένα (Deloitte, 2007).

Ο Nicolaisen (2005) αναφέρει ότι στις Η.Π.Α. η επιτροπή κεφαλαιαγοράς, η γνωστή SEC, απαιτεί απο τις εγχώριες επιχειρήσεις να προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα US GAAP. Επίσης, στις ξένες μη αμερικάνικες επιχειρήσεις, που επιθυμούν να εισαχθούν σε κάποιο χρηματιστήριο των Η.Π.Α., απαιτεί είτε την χρησιμοποίηση των US GAAP είτε την προσαρμογή των οικονομικών τους καταστάσεων σε αυτά σε περίπτωση που χρησιμοποιούν άλλα πρότυπα εκτός των US GAAP. Συγκεκριμένα, η SEC απαιτεί απο τις ξένες επιχειρήσεις να προσαρμόζουν τα καθαρά τους κέρδη καθώς και την καθαρή τους θέση σύμφωνα με τα US GAAP, χρησιμοποιώντας τη φόρμα “Form 20 – F Reconciliation”. Η απόφαση αυτή, της SEC, είναι η βασική προτεραιότητα για την προστασία του αμερικανικού επενδυτικού κοινού, αφού η παροχή συγκρίσιμων πληροφοριών τόσο για τις εγχώριες όσο και για τις ξένες επιχειρήσεις θεωρείται απαραίτητη προϋπόθεση για τη λήψη ορθών επενδυτικών αποφάσεων. Τη δεκαετία του ’90 η SEC δέχονταν πιέσεις από πολλες επιχειρήσεις προκειμένου να άρει την reconciliation requirement λόγω το ότι είναι μια αρκετά επίπονη οικονομικά και χρονοβόρα διαδικασία. Σύντομα όμως, μετά την επιτυχημένη ολοκλήρωση του Comparability and Improvement Project της IASB το 1993 και τη συμφωνία της IASC με την IOSCO το 1995, που άσκησε ακόμα μεγαλύτερη πίεση στην SEC, η SEC, τον Απρίλιο του ’96, ουσιαστικά αναγκάστηκε να βάλει τέλος στη μακροχρόνια πολιτική της αδιαλλαξίας και να επιτρέψει υπό προϋποθέσεις την εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα χρηματιστήρια των Η.Π.Α. (US Congress, 1996).

Αν τη δεκαετία του ’90 υπήρχαν ενδείξεις για αλλαγή στην φιλοσοφία της SEC, το 2000 και μετά, το όνειρο της αποδοχής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις Η.Π.Α. άρχισε να θεμελιώνεται σε περισσότερο στέρεες βάσεις. Αν και πολλοί πίστεψαν ότι η εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν θα γινόταν άμεσα, λόγω του ότι η IOSCO άφησε ελευθερία στην SEC να επιμείνει στην reconciliation requirement, τα επιχειρηματικά λογιστικά σκάνδαλα που ξέσπασαν στις Η.Π.Α. (Enron, WorldCom, Adelpphia κ.α) κλόνισαν σε μεγάλο βαθμό την εμπιστοσύνη προς τα US GAAP. Η έντονη αμφισβήτηση που δημιουργήθηκε για τα US GAAP και η ολοένα αυξανόμενη αποδοχή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έφεραν ως αποτέλεσμα μια κοινή συνεδρίαση της FASB και της IASB στις 18 Σεπτεμβρίου του 2002, για την αποδοχή υψηλής ποιότητας συμβατά λογιστικά πρότυπα, τα οποία θα μπορούσαν να αναγνωριστούν τόσο για τις εγχώριες όσο και για τις διασυνοριακές οικονομικές καταστάσεις.

Μετά από επανειλημμένες εκκλήσεις απο δυο διαδοχικούς Ευρωπαϊκούς Επιτρόπους, που είναι αρμόδιοι για την εσωτερική αγορά, η SEC άρχισε τελικά να εκπληρώνει τις προσδοκίες. Τον Απρίλιο του 2005, η SEC πρότεινε ένα «roadmap», σύμφωνα με το οποίο για να αρθεί η reconciliation requirement θα έπρεπε τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να υποβάλλονται σε τελική επιθεώρηση το 2009 και αν όλα πήγαιναν καλώς θα επιτρεπόταν η συνύπαρξη και των δύο λογιστικών προτύπων στις αμερικάνικες αγορές. Τελικά στις 15 Νοεμβρίου του 2007, η SEC ψήφισε ομόφωνα την άρση της reconciliation requirement, αποκλειστικά και μόνο για τις ξένες επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις τα πρότυπα που αναπτύσσονται από την IASB. Ωστόσο, η πεποίθηση που έχει εκφραστεί από ορισμένους επικριτές για την άρση της reconciliation requirement θα μπορούσε να αποδυναμώσει σημαντικά την αποφασιστικότητα της IASB να ωθήσει προς τη σύγκλιση μεταξύ των US GAAP και των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Zeff, 2008).

Η SEC αφουγκραζόμενη το κλίμα υπέρ των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αποφάσισε στις 25 Ιουλίου του 2007 να θέσει το ζήτημα της χρησιμοποίησης των εν λόγω προτύπων από τις αμερικανικές επιχειρήσεις σε δημόσιο σχολιασμό (SEC, 2007). Τον Νοέμβριο του επόμενου έτους αποφάσισε να προχωρήσει παραπέρα εκδίδοντας έναν προτεινόμενο «roadmap», αναφορικά με την λογιστική μετάβαση των αμερικανικών εισηγμένων επιχειρήσεων από τα US GAAP στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ γεγονός που αποδεικνύει πως η SEC και κατ’ επέκταση η Η.Π.Α. δεν βλέπουν μεγάλες διαφορές ανάμεσα στα δύο πρότυπα (SEC, 2008).

Με βάση όλα όσα έχουν αναφερθεί, γίνεται σαφές πως διανύουμε μια νέα περίοδο που φέρει την σφραγίδα της IASB και των προτύπων της. Πλέον τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν γίνει περισσότερο αποδεκτά λογιστικά πρότυπα σε όλο τον κόσμο και η επίτευξη μιας πραγματικά παγκόσμιας λογιστικής γλώσσας φαίνεται να βρίσκεται προ των πυλών.

2.6. Η Εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα

Η ελληνική πολιτική, η οικονομία και ο ελληνικός πολιτισμός εμφάνιζαν έντονες επιρροές τόσο απο την Ανατολική όσο και από την Δυτική Ευρώπη (Caramanis, 2005, Ballas1998, Tsalavoutas, 2010). Συγκεκριμένα, η ελληνική λογιστική και το εμπορικό δίκαιο είχε επηρεαστεί έντονα απο διάφορα γεγονότα και εξελίξεις που έλαβαν χώρα στην Γαλλία. (Ballas, 1994). Το 1980, προκειμένου να διευκολυνθεί η ένταξή της στην Ε.Ε, η Ελλάδα υιοθέτησε ένα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στενά συνδεδεμένο με αυτό της Γαλλίας, το οποίο τροποποιήθηκε το 1987 σύμφωνα με την 4η και 7η οδηγία της Ε.Ε. (Ballas, 1994, Venieris 1999). Από την άλλη μεριά, στις Αγγλοσαξονικές χώρες δίνεται μια ιδιαίτερη έμφαση στις γνωστοποιήσεις και στα συμφέροντα των μετόχων, καθώς η κύρια λειτουργία των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχει δυνατότητα πληροφόρησης στους επενδυτές. Η χρηματοοικονομική λογιστική και η φορολογία είναι δύο ξεχωριστά κομμάτια, που σε πολλές χώρες, όπως η Ελλάδα, είχαν σημαντική επίδραση στο λογιστικό σύστημα. Η υποβολή οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα ήταν σε μεγάλο βαθμό επηρεασμένη από τις στρατηγικές φοροαπαλλαγής και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) χαρακτηρίζονταν από την έλλειψη λεπτομερών γνωστοποιήσεων σχεδιασμένων για να ικανοποιούν τις ανάγκες πληροφόρησης των επενδυτών και των οικονομικών αναλυτών. Λόγω αυτών των περίπλοκων καταστάσεων, η χρήση της αμοιβαίας αναγνώρισης μπορεί να αυξάνει την έλλειψη συγκρισιμότητας και να εμποδίζει τη ροή κεφαλαίων (Taylor& Jones, 1999).

Ο χρηματοδοτικός κανονισμός αναφοράς για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις διαμορφώθηκε και διοικήθηκε είτε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο είτε από άλλα κυβερνητικά όργανα. Τα κυριότερα κυβερνητικά όργανα που εκδίδουν κανόνες είναι το Υπουργείο Οικονομικών και το Υπουργείο Ανάπτυξης. Το «Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής», το οποίο μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), είναι ένα εξειδικευμένο όργανο, το οποίο εποπτεύει τον Λογιστικό Θεσμό. Είναι αρμόδιο για τη θέσπιση και εποπτεία των Λογιστικών Προτύπων που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Οι γνωματεύσεις του ΣΛΟΤ σε θέματα λογιστικής τυποποίησης και κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν κυρίως τη μορφή Λογιστικής Οδηγίας, Λογιστικής Εγκυκλίου, Γνωμοδότησης και Ατομικής Απάντησης. Επίσης, η ακαδημαϊκή κοινότητα και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών είχε ένα σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη της λογιστικής πρακτικής στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου του 2002, όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν να προετοιμάσουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η 01.01.2005 ήταν η προβλεπόμενη ημερομηνία εισαγωγής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ε.Ε. Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήρθαν πολύ νωρίτερα και συγκεκριμένα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο ήταν μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της (1973). Η προσπάθεια του ΣΟΛ να κάνει γνωστά τα πρότυπα στον ελληνικό λογιστικό και επιχειρηματικό κόσμο, συνεχίστηκε και μετά το 1993, όταν το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών διαδέκτηκε το Σ.Ο.Λ. Συγκεκριμένα, μετέφρασε στα ελληνικά όλα τα ΔΛΠ και τις διερμηνείες που είχε εκδώσει η IASC (Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002). Η μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχει χαρακτηρηστεί ως μια πολύπλοκη και προβληματική διαδιακασία λόγω της έλλειψης ετοιμότητας των επιχειρήσεων αλλά και άγνοιας των παραγόντων των επιχειρήσεων και των επενδυτών για το ακριβές περιεχόμενο και για τα πλειονεκτήματα που προσφέρουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Spathis & Georgakopoulou, 2007).

Θεωρώντας πως θα είχε όφελος από την μετάβαση των ΕΛΠ στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η Ελλάδα αποφάσισε να επισπεύσει την διαδικασία κατά δύο χρόνια. Συγκεκριμένα με τον Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α΄54/20.03.2002), θεσπίστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από την 01.01.2003 για όλες τις εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών και η προαιρετική εφαρμογή τους για τις Α.Ε. που ελέγχονται από ορκωτούς λογιστές. Ακολούθησαν δύο αναβολές για την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ: η μεν πρώτη που έλαβε χώρα την 01.01.2004 και η δεύτερη την 01.01.2005. Με βάση όλες αυτές τις χρονικές αναβολές στην ημερομηνία εισαγωγής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην χώρα μας, αποδεικνύουν το πόσο επιπόλαιη ήταν η απόφαση του ελληνικού κράτους να επισπεύσει την λογιστική μετάβαση (Σακέλλης, 2002). Η έλλειψη αυτογνωσίας χαρακτηρίζει την εν λόγω απόφαση, καθώς την ίδια χρονική περίοδο που η Γερμανία ζήτησε απο την Ε.Ε. παράταση μέχρι το 2007, η Ελλάδα θεωρούσε πως αποκτούσε πλεονέκτημα με το να εισαχθεί στις επιχειρήσεις η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Οι δυσκολίες που παρουσιάστηκαν καθώς και η ουσιαστική ανυπαρξία κεντρικής βοήθειας και υποστήριξης από την πολιτεία, έκαναν το ελληνικό κράτος να μεταθέσει την εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για το 2005 (Σακέλλης, 2002, Μαρκάζος 2006γ). Από το 2005 και μετά, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, προκύπτει πως η χώρα μας διαθέτει ένα δυαδικό λογιστικό σύστημα, το ήδη γνωστό για πολλά χρόνια στις μη εισηγμένες εταιρίες (ΕΛΠ). Λόγω της ελευθερίας της απόφασης των μη εισηγμένων επιχειρήσεων να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το πρόβλημα του λογιστικού

δυϊσμού εξακολουθεί να υφίσταται. Εκτός όμως από αυτό, στην Ελλάδα, όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, επικρατούσε ασάφεια ανάμεσα στο εμπορικό και στο φορολογικό δίκαιο. Στην επιδείνωση του προβλήματος συνετέλεσε επιπρόσθετα η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην χώρα μας (Μάτσος, 2005).

Η εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην χώρα μας, έχει προκαλέσει, μεταξύ των άλλων προβλημάτων, την αμφισβήτηση της καταλληλότητας του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Είναι ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα που απασχόλησε και εξακολουθεί να απασχολεί την χώρα μας. Το ερώτημα που τέθηκε ήταν εάν το ΕΓΛΣ είναι κατάλληλο για να καλύψει τις ανάγκες των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αφού αυτά δεν έχουν κάποιο σχέδιο λογαριασμών. Συγκεκριμένα κατά τον Σακέλλη (2005), το ΕΓΛΣ θα πρέπει να συνεχίσει να έχει τον ρόλο αυτό, ακόμα και για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η κατάργηση ή η ανάμειξη του ΕΓΛΣ με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα άρει την λογιστική ευταξία που είχαν για πολλά χρόνια οι επιχειρήσεις και θα οδηγήσει σε μια «λογιστική Βαβέλ». Αποτέλεσμα αυτού θα είναι η κάθε επιχείρηση να έχει το δικό της λογιστικό σχέδιο, εναρμοσμένο μεν με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αλλά ουσιαστικά άσχετο με το ΕΓΛΣ, με συνέπεια να επικρατήσει λογιστικό και φορολογικό κομφούζιο. Σύμφωνα με τον Ντζανάτο (2008), η υπάρχουσα λογιστική τυποποίηση δεν μπορεί να υποστηρίξει σε μεγάλο βαθμό την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και τις ανάγκες πληροφόρησης που συνδέονται με αυτά. Συνεχίζει αναφέροντας πως είναι πλέον απαραίτητο να δημιουργηθεί ένας νέος Γενικός Σχεδιασμός για τις επιχειρήσεις το οποίο θα βασίζεται στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στις διατάξεις τους. Αν και αναγνωρίζει τις δυσκολίες του εγχειρήματος, είναι πεπεισμένος πως με την κατάλληλη προεργασία μπορεί και πρέπει να δημιουργηθεί ένα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προσαρμοσμένο στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, το οποίο θα βοηθήσει ώστε να εκσυγχρονιστεί ακόμα πειρσσότερο το επίπεδο λογιστικής της χώρας μας.

2.7. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Το ερώτημα που αποτέλεσε και συνεχίζει να αποτελεί ουσιαστικό ζήτημα, είναι εάν η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και η εισαγωγή τους αξίζουν το όλο εγχείρημα. Οι απόψεις που έχουν εκφραστεί ως απάντηση στο συγκεκτριμένο ερώτημα είναι αντικρουόμενες. Έχουν καταγραφεί επιχειρήματα τόσο υπέρ όσο και κατά της εφαρμογής τους.

Σε θεωρητικό, πάντα, επίπεδο, τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που έχουν καταγραφεί, αναφέρονται τόσο στους επενδυτές και γενικότερα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν.

Έχει υποστηριχθεί ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ βελτιώνει την λειτουργία των παγκόσμιων κεφαλαιαγορών, παρέχοντας συγκρίσιμη και υψηλή ποιότητα πληροφόρησης στους επενδυτές (Barth, 2008). Ακόμη, έχει αναφερθεί ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ υπόσχονται ακριβείς, αξιόπιστες έγκυρες και συναφείς πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα οδηγούν στην ποιοτική αναβάθμιση των λογιστικών πληροφοριών. Στο βαθμό που τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το επιτύχουν, θα δημιουργήσουν ένα αξιόπιστο περιβάλλον πληροφοριών ικανό να μειώσει το ρίσκο στη λήψη επενδυτικών αποφάσεων (Armstrong et al, 2010, Ball, 2006, Daske, Holder 2004).

Η ιδιότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να τροποποιούνται συνεχώς και να μη παραμένουν στατικά συμβάλλει στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων. Είναι ένα χαρακτηριστικό το οποίο μετατρέπεται σε πλεονέκτημα για την IASB, αναπτύσσοντας επίκαιρα λογιστικά πρότυπα προσαρμοσμένα στα νέα δεδομένα και στις πραγματικές ανάγκες και συνθήκες που επικρατούν κάθε φορά σε διεθνές επίπεδο (Ball, 2006, Palea, 2007).

Επίσης, με την ύπαρξη μιας διεθνούς λογιστικής γλώσσας, οι επενδυτές και κατ' επέκταση οι οικονομικοί αναλυτές θα βοηθηθούν στο να κατανοήσουν σε μεγάλο βαθμό τις οικονομικές καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων. Αυτό τους δίνει την δυνατότητα να βγούν από το αδιέξοδο των δυσκολιών που αντιμετώπιζαν στην ανάλυση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Ball (2006), οι επενδυτές και οι οικονομικοί αναλυτές θα είναι σε θέση να μελετούν και να συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες εξοικονομώντας κόστος, χρόνο και ενέργεια, αφού πλέον δε θα είναι απαραίτητη η κατανόηση, η ερμηνεία και η επεξεργασία των λογιστικών πληροφοριών που προέρχονται από πολλά και διαφορετικά σετ λογιστικών προτύπων. Συγκεκριμένα, η εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα ενθαρρύνει τους επενδυτές να προβούν και σε εκτός συνόρων επενδύσεις. Οι Daske et al (2008) και οι Horton et al (2013), αναφέρουν ότι ακόμα και εάν η IASB δεν καταφέρει να δημιουργήσει ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, τα οποία θα βελτιώσουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, και μόνο η υποχρεωτική εφαρμογή ενός κοινού σετ λογιστικών προτύπων διεθνώς, θα αυξήσει την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα την προώθηση των διεθνών επενδύσεων και την διευκόλυνση της ενοποίησης των κεφαλαιαγορών.

Τα πλεονεκτήματα της λογιστικής μετάβασης αναμένονται να ωφελήσουν και τους μικρούς επενδυτές. Συγκεκριμένα, οι μικροί επενδυτές σε σχέση με τους επαγγελματίες του

χώρου, είναι λιγότερο πιθανό να προεξοφλούν τις πληροφορίες των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων από άλλες πηγές. Με αυτό τον τρόπο, οι μικροί επενδυτές έχουν την δυνατότητα να εμφανίζονται ανταγωνιστικοί έναντι των επαγγελματιών επενδυτών, μειώνοντας παράλληλα και το ρίσκο που αναλαμβάνουν έναντι αυτών (Ball, 2006). Συνεχίζοντας, ο Ball (2006) αναφέρεται και στους μάνατζερ των επιχειρήσεων που δρούν με γνώμονα το προσωπικό τους συμφέρον. Με την εφαρμογή όμως, των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προσδοκάται η μείωση των agency problems ανάμεσα στους μάνατζερ και τους μετόχους των επιχειρήσεων, καθώς επίσης και η βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης.

Τα οφέλη από την λογιστική μετάβαση δεν αφορούν μόνο τους επενδυτές και τους οικονομικούς αναλυτές αλλά και γενικότερα τις ίδιες τις επιχειρήσεις. Ένα ακόμα πλεονέκτημα, που σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία χαρακτηρίζεται ως ζωτικό, είναι η μείωση του χρόνου και του κόστους προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις. Για να αποκομίσουν οι επιχειρήσεις σημαντικά οικονομικά και άλλα οφέλη προσδοκούν την εισαγωγή των μετοχών τους σε ξένα χρηματιστήρια. Λόγω του ότι κάθε χρηματιστήριο είχε διαφορετικές απαιτήσεις και κανονισμούς για την σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, ανάγκαζε τις ίδιες να καταναλώνουν υπερβολικό χρόνο και χρήμα, προκειμένου να εισάγουν τις μετοχές τους σε διεθνή χρηματιστήρια. Αυτή η χρονοβόρα και επιζήμια διαδικασία επιβράδυνε την εξέλιξη της εισαγωγής των επιχειρήσεων σε ξένες αγορές. Με την εισαγωγή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, καθίσταται σαφές ότι θα διεκολυνθεί σε μεγάλο βαθμό η πρόσφαση στις εν λόγω αγορές (Lange & Howieson, 2005, Van Tendeloo &Vanstraelen, 2005, Daske et al, 2008, Karampinis, 2012).

Ένα ακόμη αβαντάζ για τις επιχειρήσεις είναι η μείωση του κόστους κεφαλαίου τους (cost of capital). Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ως υψηλής ποιότητας πρότυπα, παρέχοντας περισσότερες, ποιοτικότερες και αξιόπιστες πληροφορίες με μεγαλύτερη διαφάνεια, μειώνουν την ασυμμετρία στις πληροφορίες (information asymmetries) ανάμεσα στους μάνατζερ των επιχειρήσεων και στους επενδυτές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να μειώνεται το ρίσκο των επενδυτών, αναφορικά με τον προσδιορισμό των μελλοντικών αποδόσεων των μετόχων, και παράλληλα να αυξάνεται η αυτοπεποίθεσή τους. Συνεπώς, οι επενδυτές μειώνουν τις όποιες απαιτούμενες αυξημένες αποδόσεις για ενδεχόμενους επιχειρηματικούς κινδύνους (risk premium) και με αυτό τον τρόπο εισρέουν περισσότερα κεφάλαια στις επιχειρήσεις, μειώνοντας το κόστος κεφαλαίου τους (Leuz and Verrecchia, 2000, Daske, 2006, Ball, 2006).

Τέλος, όπως αναφέρουν οι Spathis and Georgakopoulou (2007), η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ πιθανολογείται πως θα συμβάλλει καθοριστικά στην εναρμόνιση της

εσωτερικής και της εξωτερικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων, η οποία βασιζόταν, σε πολλές χώρες, σε διαφορετικά σετ δεδομένων.

Εκτός από τα πολλαπλά οφέλη της λογιστική μετάβασης, έχουν καταγραφεί και πολλές ανησυχίες, ενστάσεις και φόβοι. Η ευρεία εφαρμογή ενός κοινού σετ λογιστικών προτύπων, όπως αυτά των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, δεν σημαίνει πως από μόνη της θα επιφέρει οφέλη για τους επενδυτές. Η διαφορετική ή η χαλαρή εφαρμογή των προτύπων από χώρα σε χώρα, είναι ικανή να ελαττώσει ή ακόμα και να εκμηδενίσει κάθε πιθανό όφελος από την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων (Armstrong et al, 2010, Ball, 2006). Με άλλα λόγια, η IASB έχει την αποκλειστική ευθύνη για την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, χωρίς όμως να αναγνωρίζει την εφαρμογή τους στην πράξη, ούτε και να τιμωρεί τις επιχειρήσεις που δε τα εφαρμόζουν κατά γράμμα.

Παρόλη την παγκοσμιοποίηση σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο, οι περισσότερες οικονομικές και πολιτικές δυνάμεις, που επηρεάζουν την σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, παραμένουν σε τοπικό επίπεδο (Ball, 2006). Όπως έχει προαναφερθεί, το μειονέκτημα αυτό δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να «κινούνται» με μεγάλη ελευθερία. Η ελευθερία αυτή, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις εκάστοτε εγχώριες πολιτικές και οικονομικές δυνάμεις. Έτσι λοιπόν, η υποχρεωτική εφαρμογή ομοιόμορφων προτύπων, θέτει σε κίνδυνο την πραγματική ποιοτική αναβάμθιση των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο. Σύμφωνα με τον Haller (2002) θα πρέπει να θεμελιωθεί ένα κοινό σύστημα το οποίο να επιβάλλει την σωστή, ίση και συνολική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προκειμένου να αποφευχθεί η ανομοιογενής εφαρμογή.

Η πολύπλοκη φύση κάποιων ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η έλλειψη καθοδήγησης κατά την πρώτη εφαρμογή των νέων προτύπων, το σύστημα της αναβαλλόμενης φορολογίας και η ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών κάποιων χωρών αποτέλεσαν κάποια από τα εμπόδια για την μετάβαση των επιχειρήσεων στην νέα κατάσταση (Larson and Street, 2004, Eberhartinger & Klostermann, 2007). Η έρευνα των Larson and Street (2004), έδειξε ότι η πλεοψηφία των Ευρωπαϊκών χωρών θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί τα εθνικά πρότυπα για ατομικούς – προσωπικούς λογαριασμούς υποδηλώνοντας την εμφάνιση ενός συστήματος «δύο προτύπων». Επίσης, σύμφωνα με την έρευνα των Jermakowicz and Gornik – Tomaszewsi (2006), η πολυπλοκότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε συδιασμό με την έλλειψη καθοδήγησης και ενιαίας – ομοιόμορφης ερμηνείας αποτελούν τα σημεία κλειδιά για την λογιστική μετάβαση. Έτσι για την εφαρμογή των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Οδηγιών (European Accounting Directives), οι Day and Taylor (2005), υπογράμμισαν την σημαντικότητα της επαρκούς διαχειριστικής και ρυθμιστικής ικανότητας από τους υπευθύνους για τον καθορισμό των

προτύπων στις υποψήφιες χώρες. Εκτός από τα παραπάνω προβλήματα που έχουν αναφερθεί, έχουν καταγραφεί και άλλες δυσκολίες που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν. Σύμφωνα με τον Φίλο (2003), η μερική «απειρία» των διοικήσεων των επιχειρήσεων να πράξουν τις απαραίτητες εκτιμήσεις κατά τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επηρεάζει σημαντικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, παρατηρείται η έλλειψη περιοδικής παρακολούθησης της αξίας κτήσης των παγίων (απαλλαγμένης από τις επιδράσεις αναπροσαρμογής), που σε αντίθετη περίπτωση θα διευκόλυνε το έργο υπολογισμού των αποσβέσεων. Συμπερασματικά, η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι μια ριψοκίνδυνη συγκεντρωτική διαδικασία που θα υποβαθμίσει τον ρόλο και το καθεστώς των εθνικών σωμάτων καθορισμού των λογιστικών προτύπων. Επίσης θα οδηγήσει στη μείωση του ανταγωνισμού ανάμεσα στα εναλλακτικά λογιστικά συστήματα και κατ' επέκταση στη μείωση της ανάπτυξης νέων λογιστικών ιδεών (Ball, 2006).

2.8. Εντοπισμός Βασικών Διαφορών ΕΛΠ – ΔΛΠ/ΔΠΧ

Ως Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) λαμβάνονται υπ' όψη οι αρχές που τίθενται από τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), οι οποίες όπως προαναφέρθηκε, επηρεάστηκαν από το γαλλικό λογιστικό σχέδιο (Grant Thornton, 2006). Η Ελλάδα βελτίωσε σημαντικά το επίπεδο της λογιστικής και εναρμονίστηκε κατά ένα μεγάλο βαθμό με το γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο, με την υιοθέτηση του ΕΓΛΣ και την εισαγωγή των λογιστικών οδηγιών της Ε.Ε. (4η και 7η) στο εσωτερικό της δίκαιο. Σε αυτή την ανάπτυξη βοήθησε σε μεγάλο ποσοστό και η εισαγωγή της πληροφορικής και της μηχανογράφησης των λογιστηρίων (Μπέλλας, 2005).

Το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο διαφέρει σημαντικά από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και χαρακτηρίζεται με γνώμονα τους ενδιαφερόμενους φορείς, τα φορολογικά κριτήρια (Spathis & Georgakopoukou, 2007) και την συντηρητικότητα (Ballas, 1994). Σύμφωνα με την έρευνα των Ding et al (2007), η Ελλάδα είναι η χώρα με τον μεγαλύτερο αριθμό θεμάτων που αποσιάζουν απο τα τοπικά GAAP αλλά καλύπτονται απο τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επιπλέον, η Ελλάδα ως «diverged» χώρα, έχει μια ξεχωριστή κουλτούρα και είναι στενά συνδεδεμένη με τον πολιτισμό, βρίσκοντας αντίκτυπο στις διαφορές μεταξύ των εθνικών κανόνων και των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Ding et al, 2007, Spathis & Georgakopoukou, 2007). Σύμφωνα με το

Γρηγοράκο (2007), τα ΕΛΠ ενδιαφέρονται πρωτίστως για την προστασία της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων «ως κυττάρου της κοινωνικής οικονομίας». Αντίθετα, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ασχολούνται περισσότερο με την πληροφόρηση των επενδυτών και την εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των Χρηματιστηρίων Αξιών, αφού παρέχουν την δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών – μελών, όχι μόνο σε κοινοτικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο (Διακομιχάλης, 2012).

Έχοντας περιγράψει το θεωρητικό υπόβαθρο των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ είναι σημαντικό να αναφερθούν και οι κυριότερες διαφορές τους, με όσο το δυνατό συνοπτικό και κατανοητό τρόπο. Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα μπορούσαν να εντοπισθούν σε δύο βασικούς χώρους εφαρμογής την Λογιστικής:

- τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και της πληροφορίες που παρέχονται από αυτές
- τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων(Τσάμης, 2003).

Εκεί δηλαδή που υφίσταται πρόβλημα είναι στις περιπτώσεις που τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έρχονται αντιμέτωπα με ζητήματα άγνωστα στον Έλληνα λογιστή. Τέτοια ζητήματα είναι οι συναλλαγές που εξοφλούνται με βάση την αξία των μετοχών (ΔΛΠ 2), η αναβαλλόμενη φορολογία (ΔΛΠ 12), η λογιστική παρακολούθηση των χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17), ορισμένες παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19), η λογιστική υπερπληθωρισμού (ΔΛΠ 29), η λογιστική της αντιστάθμισης (ΔΛΠ 39), οι διακοπτόμενες δραστηριότητες (ΔΠΧΠ 5) κ.λ.π. άγνωστα γνωστικά αντικείμενα στα χέρια των Έλλήνων λογιστών (Ντζανάτος, 2008).

Με βάση τα παραπάνω η κυριότερη διαφορά, εντοπίζεται σε επίπεδο αρχών που σχετίζεται με το ΔΛΠ 1 (Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων). Ενώ στα ΕΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του Ιστορικού Κόστους και την αρχή της Συντηρητικότητας, στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αντίθετα, η αξία του Ιστορικού Κόστους αντικαθίσταται από την αρχή της Εύλογης Αξίας και η αρχή της Συντηρητικότητας δεν αναφέρεται καθόλου. Η αρχή της Συντηρητικότητας αποτυπώνεται με ένα πλήθος διατάξεων και ρυθμίσεων, που αφορούν κυρίως τις αποτιμήσεις.

Διαφορά επίσης εντοπίζεται και στις οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα σε καθαρά τεχνικό επίπεδο. Βλέποντας τον πίνακα 4 εύκολα μπορεί κάποιος να διακρίνει τις διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Πίνακας 4. Διαφορές ΔΛΠ/ΔΠΧΠ – ΕΛΠ.

ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	ΕΛΠ
Ισολογισμός	Ισολογισμός
Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων	Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων (μόνο για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις)
Κατάσταση Ταμειακών Ροών	Κατάσταση Ταμειακών Ροών (μόνο για εισηγμένες επιχειρήσεις)
Επεξηγηματικές Σημειώσεις	Προσάρτημα

Μια οφθαλμοφανής διαφορά, είναι η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που είναι υποχρεωτική στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε αντίθεση με τα ΕΛΠ. Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων είναι σαφώς πιο λεπτομερής σε πληροφόρηση σε σχέση με τον Πίνακα Διάθεσης, αφού περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές που λαμβάνουν χώρα στην Καθαρή Θέση της επιχείρησης. Επίσης, με τα ΕΛΠ τα ποσά που μεταφέρονται στην Καθαρή Θέση προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά γίνεται μέσω του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Με τα νέα πρότυπα τα ποσά αυτά κινούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης κατευθείαν στους λογαριασμούς Καθαρής Θέσης, χωρίς να επηρεαστούν τα αποτελέσματα (Ντζανάτος, 2008, Φίλος, 2003).

Επίσης, ενώ τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επιβάλλουν την κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, τα ΕΛΠ δε την ορίζουν απαραίτητη, παρά μόνο τα τελευταία χρόνια που έχει περιληφθεί πρόσφατα στο Ν.2190/20 για τις εισηγμένες επιχειρήσεις.

Όσον αφορά τη δομή και το περιεχόμενο των παρεχόμενων λογιστικών καταστάσεων, οι διαφορές που εντοπίζονται είναι τρομακτικές. Συγκεκριμένα, το μέγεθος των πληροφοριών καθώς επίσης και η παροχή πολλών και αναλυτικών γνωστοποιήσεων που παρέχονται στις Σημειώσεις, τις καθιστούν ως σημαντικό κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Είναι χαρακτηριστικό της γενικότερης περισσότερης και ποιοτικότερης πληροφόρησης που παρέχουν τα νέα πρότυπα σε αντίθεση με την ελλειματική και ανεπαρκή των ελληνικών (Νεγκάκης, 2012).

Η διαφορά που ακολουθεί, ουσιαστικά, την προηγούμενη είναι το μέγεθος και η έκταση του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τόσο ο ισολογισμός όσο και τα Αποτελέσματα Χρήσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εμφανίζουν συνοπτικότερο περιεχόμενο με

αυτό των ΕΛΠ. Τα Αποτελέσματα Χρήσης καταλήγουν στο αποτέλεσμα μετά φόρων που μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση (Νεγκάκης, 2012).

Διαφορές εντοπίζονται και τους λογιστικούς χειρισμούς. Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία (Grant Thornton, 2004). Οι διαφορές αυτές εντοπίζονται όχι μόνο στο λογιστικό χειρισμό αλλά και στις διάφορες καταχωρήσεις και γεγονότα που πρέπει να γίνονται με βάση την πραγματική οικονομική – εμπορική τους ουσία και όχι με βάση τη νομική ή φορολογική τους υπόσταση (Σακέλλης, 2002, Καραγιώργος, Πετρίδης, 2010).

Με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης καθώς επίσης και τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, δηλαδή οι δαπάνες πολυετούς απόσβεσης (ΔΛΠ 38), καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Το ΔΛΠ 38 απαγορεύει την κεφαλαιοποίηση των περισσοτέρων «δαπανών πολυετούς απόσβεσης», άσχετα με το φορολογικό τους χειρισμό. Τα έξοδα ερευνών καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ τα έξοδα ανάπτυξης καταχωρούνται υπό προϋποθέσεις ως άυλα στοιχεία. Αντίθετα, στα ΕΛΠ ο διαχωρισμός μεταξύ εξόδων, ερευνών και ανάπτυξης δεν υπάρχει. Καταχωρούνται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Όλες οι δαπάνες, εφόσον οδηγούν στην απόκτηση άυλου στοιχείου, παγιοποιούνται (Ζιγκερίδης, Κυλώνης, 2007).

Επιπρόσθετα, διαφορές εμφανίζονται και στο λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος (ΔΛΠ 12). Ο φόρος εισοδήματος των κερδών της χρήσης και οι φόροι που καταλογίζονται από τον έλεγχο των προηγούμενων χρήσεων, λογίζονται ως έξοδο και καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης κατά τα ΔΛΠ. Επίσης κατά τα ΔΛΠ, έχουμε διάκριση του φόρου σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο καθώς και λογιστική παρακολούθηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Αντίθετα κατά τα ΕΛΠ, ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων αφαιρετικά των αποτελεσμάτων προς διάθεση και οι φόροι που καταλογίζονται από τον έλεγχο των προηγούμενων χρήσεων εμφανίζονται αφαιρετικά στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων (Grant Thornton, 2006).

Εκτός από τις παραπάνω βασικές διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αναφέρουμε και κάποιες επιγραμματικά (Νεγκάκης, 2012). Οι διαφορές αυτές εντοπίζονται:

- στην αποτίμηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη (ΔΛΠ 8)
- στο εισόδημα από συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11)
- στην παροχή πληροφοριών ανά τομέα δραστηριότητας (ΔΛΠ 14 – ΔΠΧΠ 8)

- στις υποχρεώσεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης (ΔΛΠ 19)
- στις χρηματοδοτικές μισθώσεις (Leasing)
- στην απομείωση περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 36)
- στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων (ΔΛΠ 39)
- στις επιχορηγήσεις παγίων
- Sale and Leaseback
- στις Συμμετοχές
- στα Κατασκευαστικά Έργα
- στις Ενοποιήσεις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1. Εισαγωγή – Βασικές Έννοιες

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 αναφέρεται στα Αποθέματα (inventories). Εκδόθηκε το 1999 με αναδρομική έναρξη ισχύος από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των Αποθεμάτων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους των Αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους (Ξένος, 2011, Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002). Το Πρότυπο αναφέρεται επίσης, στις μεθόδους κοστολόγησης των Αποθεμάτων και την αποτίμησή τους. Σύμφωνα με τον Γεωργίου (2003), αξίζει να σημειωθεί ότι η παρουσίαση των Αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης περιλαμβάνει όχι μόνο την ανάλυση του ύψους τους, αλλά και όλες τις συναφείς πληροφορίες που πρέπει να παρασχεθούν ως προς αυτά.

Το ΔΛΠ 2 εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις Αποθεμάτων που αφορούν σε προϊόντα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες και εν γένει σε αγαθά, τα οποία είτε θα χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια μιας μεταποιητικής διαδικασίας είτε θα διατεθούν προς πώληση (Γεωργίου, 2003). Εξαίρεση των όσων έχουν περιγραφεί παραπάνω είναι:

- Εργασίες σε εξέλιξη, που προκείπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, για τις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων».
- Χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία υπάγονται στο ΔΛΠ 32 «Γνωστοποίηση και παρουσίαση» και στο ΔΛΠ 39.
- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων από εξόρυξη κατά την έκταση που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με τις καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, που αναλύονται στο ΔΛΠ 41 «Γεωργικές Εκμεταλλεύσεις» (Σακέλλης, 2003).

3.2. Βασικές Έννοιες των Αποθεμάτων

Στο σημείο αυτό, αξίζει να δοθούν οι βασικές έννοιες που περικλείονται στο Πρότυπο αυτό, η βασικότερη των οποίων είναι των Αποθεμάτων. Τα Αποθέματα αποτελούνται από περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά (Σακέλλης, 2002, Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002):

- Είναι διαθέσιμα προς πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται για πώληση (υλικά σε κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά).
- Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στην έννοια των Αποθεμάτων περιέχονται ακόμη και τα γήπεδα, διαμερίσματα ή κτίρια κ.λ.π. που κατέχονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Συνοψίζοντας από τα παραπάνω καταλήγουμε ότι οι συνήθεις κατηγορίες Αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα υλικά παραγωγής, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

Βασικό χαρακτηριστικό που διακρίνει τα Αποθέματα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την Grant Thornton, δεν είναι η υλική τους υπόσταση αλλά ο σκοπός για τον οποίο αποκτώνται ή παράγωνται. Για να γίνει κατανοητό, παρατίθεται ένα παράδειγμα. Ένα κτίριο που για μία εμπορική επιχείρηση χαρακτηρίζεται ως πάγιο, για μια κατασκευαστική χαρακτηρίζεται ως απόθεμα.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση (ΕΓΛΣ).

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους.

3.3. Κόστος Απόκτησης των Αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό, «το κόστος των Αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα Αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση». Το Πρότυπο διαχωρίζει το κόστος σε τρεις βασικές κατηγορίες: σε κόστος αγοράς, σε κόστος μετατροπής και λοιπές δαπάνες.

3.3.1. Κόστος Αγοράς

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το κόστος αγοράς των Αποθεμάτων δε περιλαμβάνει μόνο την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή συμψηφίσει), αλλά και τα μεταφορικά, τα έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα καταλογιζόμενα στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς.

Επίσης, σύμφωνα πάντα με τους ίδιους, στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριληφθούν και συναλλαγματικές διαφορές με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε πρόσφατα σε ξένο νόμισμα και ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί (εναλλακτικός χειρισμός ΔΛΠ 21). Εκτός απο την σπάνια εξαίρεση της επιβάρυνσης του κόστους από τις συναλλαγματικές διαφορές, που δε προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία, το κόστος αγοράς συμπίπτει με το κόστος αγοράς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) (Πρωτοψάλτη, Βρουστούρη, 2002, Σακέλλη, 2003).

3.3.2. Κόστος Μετατροπής

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το κόστος μετατροπής των Αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με παραγόμενα προϊόντα, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Ο ορισμός του κόστους μετατροπής συμπίπτει με τον αντίστοιχο ορισμό των ΕΛΠ. Επίσης περιλαμβάνει έναν επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά (Σακέλλης, 2002). Το Πρότυπο αναφέρεται και στην διάκριση μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων λέγοντας ότι τα σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου της παραγωγής. Η κατανομή, δηλαδή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος μετατροπής θα πρέπει να γίνεται με βάση την κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμική νοείται η αναμενόμενη παραγωγή που μπορεί να επιτευχθεί κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού χρήσεων ή περιόδων με κανονικές συνθήκες λαμβανομένων υπόψη τυχόν απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Τα μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα καταχωρούνται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται ούτως ώστε τα Αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το πραγματικό κόστος.

Επίσης, σε περίπτωση ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων (συμπαράγωγα προϊόντα), τα σταθερά έξοδα κατανέμονται συστηματικά κατά κάποιο ορθολογικό τρόπο όπως π.χ. η συμμετοχή τους στις πωλήσεις, ενώ σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων τα οποία είναι επουσιώδη, αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, η οποία εκπίπτεται από το κόστος του κύριου προϊόντος.

3.3.3. Λοιπές Δαπάνες

Τα ειδικότερα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου τα Αποθέματα να έλθουν στην παρούσα κατάσταση μπορούν και αυτά να συμπεριληφθούν στο κόστος των Αποθεμάτων. Παράδειγμα τέτοιων εξόδων είναι οι μελέτες σχεδιασμού ενός προϊόντος που πραγματοποιεί

μια επιχείρηση για ειδικούς πελάτες. Έξοδα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των Αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου είναι:

- Υπερβολικά έξοδα εργασίας, υπερβολικές αναλώσεις υλικών ή υπερβολικά έξοδα παραγωγής
- Γενικά έξοδα διοίκησης
- Έξοδα αποθήκευσης, εκτός από την περίπτωση που η αποθήκευση είναι απαραίτητο στοιχείο της παραγωγικής διαδικασίας
- Έξοδα διάθεσης

Αναφέρεται ότι το ΔΛΠ 23 προσδιορίζει τις περιορισμένες προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες το κόστος δανεισμού μπορεί να συμπεριληφθεί στο κόστος των Αποθεμάτων. Μια επιχείρηση μπορεί να αγοράσει Αποθέματα με διαφορετικούς όρους διακανονισμού. Όταν η συμφωνία συμπεριλαμβάνει κάποιο χρηματοοικονομικό κόστος, όπως η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής αγοράς τοις μετρητοίς, τότε αυτό αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο κατά την διάρκεια της περιόδου χρηματοδότησης (Grant Thornton, 2004).

3.4. Κοστολόγηση Αποθεμάτων -Αποτίμηση

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των Αποθεμάτων, το Πρότυπο παρέχει την δυνατότητα της χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης του κόστους των Αποθεμάτων, όπως για παράδειγμα η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost) ή η μέθοδος των τιμών λιανικής (retail method) (Σακέλλης, 2002). Στη μέθοδο του πρότυπου κόστους λαμβάνονται υπόψη τα κανονικά επίπεδα δυναμικότητας και αναθεωρούνται όταν υπάρχουν μεταβολές. Η μέθοδος των τιμών λιανικής, χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πωλήσεως με μεγάλο αριθμό ειδών, τα οποία όμως έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος. Έτσι, με την μέθοδο αυτή, το κόστος των Αποθεμάτων προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πωλήσεως με τα ποσοστά του μικτού κέρδους (Ξένος, 2011).

3.4.1. Κοστολογικές Μέθοδοι

Εκτός από τις τεχνικές προσδιορισμού του κόστους των Αποθεμάτων υπάρχουν και οι μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους. Σύμφωνα με το Πρότυπο, το κόστος των Αποθεμάτων θα πρέπει να προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

1. *Εξατομικευμένο κόστος για τα είδη που δεν αντικαθίστανται σε μίας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και για τα αγαθά και υπηρεσίες που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς*. Εξατομικευμένο κόστος, με άλλα λόγια, σημαίνει ότι συγκεκριμένα έξοδα κοστολογούνται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη όταν τα διάφορα είδη Αποθεμάτων διαχωρίζονται για συγκεκριμένο έργο. Τα συγκεκριμένα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί ανεξάρτητα εάν τα Αποθέματα έχουν αγοραστεί ή παραχθεί, πρέπει να κοστολογηθούν. Αξίζει να σημειωθεί ότι η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται το ένα από το άλλο.
2. *ΜέθοδοςΠρώτης Εισαγωγής Πρώτης Εξαγωγής – First In First Out (F.I.F.O) ή Σειράς Εξαντλήσεως Αποθεμάτων*. Η μέθοδος αυτή περιλαμβάνει όλα τα είδη Αποθεμάτων (εκτός από εκείνα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση) και υπό την προϋπόθεση ότι αυτά που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα. Συνεπώς τα εναπομείναντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Η μέθοδος αυτή, σύμφωνα με τον Σακέλλη (2002), στηρίζεται στην εξήγηση ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη και ότι τα Αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές καθώς αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αποτίμηση των Αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Παρά το γεγονός ότι η FIFO εμφανίζει ένα σημαντικό μειονέκτημα, αυτό της απομάκρυνσης του κόστους των πωληθέντων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, χρησιμοποιείται ευρέως από τις επιχειρήσεις για την κοστολόγηση των Αποθεμάτων τους. Από τα βασικά της πλεονεκτήματα είναι η εύκολη εφαρμογή της, είναι εφαρμόσιμη, είναι συστηματική και αντικειμενική, η ροή του κόστους συμβαδίζει με την φυσική ροή των Αποθεμάτων και τέλος η αξία των Αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης (Σακέλλης, 2002). Επιπρόσθετα, η μέθοδος αυτή είτε εφαρμόζεται καθόλη τη διάρκεια της χρήσης είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής εμφανίζει τα ίδια αποτελέσματα.

3. *Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους – Weighted Average Cost (W.A.C.) για όλα τα είδη εκτός αυτών που περιλαμβάνονται στις δύο παραπάνω κατηγορίες.* Σύμφωνα λοιπόν, με τη συγκεκριμένη κοστολογική μέθοδο, το κόστος των Αποθεμάτων προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσης και το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της περιόδου. Η μέθοδος αυτή μπορεί να λειτουργήσει σε διαρκή ή περιοδική βάση.

Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να χρησιμοποιούν την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματά τους, τα οποία είναι παρόμοιας φύσης ή έχουν παρόμοια χρήση στις επιχειρήσεις. Για τα Αποθέματα που δε περιλαμβάνονται σε αυτόν τον κανόνα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους.

3.4.2. Αποτίμηση

Η παράγραφος 6 του συγκεκριμένου Προτύπου καθιερώνει τον βασικό κανόνα της αποτίμησης των Αποθεμάτων που ορίζει ότι «τα Αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Η αποτίμηση, δηλαδή, γίνεται κατ' είδος Αποθέματος. Παρέχεται όμως η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των Αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα Αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης (Δ.Λ.Π. 2).

Η πιθανότητα - δυνατότητα της υποτίμησης των Αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Τέτοιες περιπτώσεις έχουμε όταν είτε το απόθεμα έχει υποστεί ζημία, ολικά ή μερικά άχρηστο (π.χ. πυρκαγιά), είτε όταν οι τιμές πώλησης του έχουν μειωθεί (π.χ. εποχικότητα) είτε όταν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή Αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.

Όσον αφορά τη λογιστική αξία των Αποθεμάτων, καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Αντίστοιχα τα ποσά της υποτίμησης των Αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε από την υποτίμηση. Από την στιγμή που έχει γίνει η αποτίμηση των Αποθεμάτων με ή χωρίς την υποτίμησή τους, καταλήγουμε στο σημείο του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων με βάση το γνωστό τύπο: Αποθέματα Αρχής + Αγορές - Αποθέματα Τέλους = Κόστος Πωληθέντων. Άρα το κόστος πωληθέντων επηρεάζεται από την αποτίμηση των αποθεμάτων που συνδέεται με αυτό με αντιστρόφως ανάλογη σχέση (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 1998).

Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των Αποθεμάτων συνιστά μεταβολή της λογιστικής μεθόδου. Όπως αναφέρει το ΔΛΠ 8, «Καθαρό Κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους», μπορεί να γίνει μόνο όταν απαιτείται από το νόμο, από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων ή όταν η μεταβολή θα καταλήξει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης καθώ και η επίπτωση στο αποτέλεσμα προ φόρων της χρήσεως πρέπει να αναφέρονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις (Γεωργίου, 2003).

Με άλλα λόγια η αποτίμηση των Αποθεμάτων επηρεάζει την γενικότερη εικόνα της επιχείρησης, δηλαδή τον ισολογισμό της και τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι, η σημασία της αποτίμησης των Αποθεμάτων είναι μεγάλη, από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως (www.logistis.gr).

3.5. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

Όποια μέθοδος καθορισμού του κόστους των Αποθεμάτων και αν επιλεγεί, πρέπει να εξασφαλίζεται ότι το κόστος είναι μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτών. Επομένως, είναι απαραίτητο για την αποτίμηση των Αποθεμάτων σε μια δεδομένη χρονική στιγμή να προσδιοριστεί η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του και να συγκριθεί με το κόστος κτήσης του (Epstein et al, 2004).

Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι τα Αποθέματα, ως στοιχείο ενεργητικού, δε θα πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε αξία μεγαλύτερη από αυτή που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώληση τους (Grant Thornton, 2006). Έτσι, όπως έχουμε ήδη προαναφέρει, για την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής:

- Εάν το κόστος των Αποθεμάτων είναι ανακτήσιμο, δηλαδή εάν η τιμή πώλησης του αποθέματος υπερβαίνει το κόστος του. Το κόστος του αποθέματος θεωρείται ως μη ανακτήσιμο, εάν έχει υποστεί φθορές, εάν έχει καταστεί τεχνολογικά απαξιωμένο ή εάν η τιμή πώλησης του στην αγορά έχει μειωθεί σε επίπεδα κάτω του κόστους.
- Γεγονότα που συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης και στην έκταση που αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες, στο τέλος της χρήσης, συνθήκες οι οποίες δικαιολογούν τη μείωση της αξίας των Αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης (ΔΛΠ 10).
- Ο σκόπος για τον οποίο διατηρούνται τα Αποθέματα. Αν για παράδειγμα υπάρχει μια συμφωνημένη αξία του διατηρούμενου αποθέματος, τότε η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του διατηρούμενου αποθέματος προς κάλυψη συγκεκριμένων πωλήσεων είναι η προσυμφωνημένη τιμή πώλησης. Σε διαφορετική περίπτωση, δηλαδή όταν υπάρχουν Αποθέματα ίδιου είδους με τα Αποθέματα που δεν καλύπτονται από τις συμβάσεις πώλησης, τότε για αυτά τα Αποθέμτα η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία προσδιορίζεται από τις τιμές πώλησης που επικρατούν γενικά στην αγορά (Σακέλλης, 2002).
- Όσον αφορά τις πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά δεν αποτιμώνται κάτω από το κόστος κτήσης, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό (Ξένος, 2011). Σε περίπτωση όμως που το κόστος των προϊόντων που θα παραχθούν θα υπερβεί την καθαρά ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα Αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, αποτιμώνται στην καθαρά ρευστοποιήσιμη αξία τους. Το κόστος αντικατάστασης των πρώτων και βοηθητικών υλών είναι το κατάλληλο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αυτών.

Η αποτίμηση των Αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους πρέπει να γίνεται στην βασική άρχη, στην αρχή κατ΄είδος Αποθέματος. Ωστόσο, υπάρχουν μερικές περιπτώσεις όπου αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό συμβαίνει σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις και παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής. Επίσης, σημαντικό είναι και θα πρέπει να τονιστεί ότι δεν είναι σωστό να αποτιμώνται τα Αποθέματα με βάση τη γενική ταξινόμηση τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα

προϊόντα ή όλα τα Αποθέματα ενός ιδιαίτερου βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα (Σακέλλης, 2002).

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των Αποθεμάτων πρέπει να αναθεωρείται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Αυτό συμβαίνει γιατί μπορεί να μην υφίστανται οι συνθήκες οι οποίες σε προηγούμενη χρήση επέβαλαν την αποτίμηση των Αποθεμάτων σε τιμές κάτω του κόστους ή να υπάρχει σαφής ένδειξη μίας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών (Grant Thornton, 2004).

3.6. Γνωστοποιήσεις

Με τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής στοιχεία:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των Αποθεμάτων καθώς επίσης και η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους.
- Η συνολική λογιστική αξία των Αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία Αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των Αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Τα ποσά κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως
- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των Αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των Αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Επίσης, σε επεξηγηματικά σχόλια, το Πρότυπο 2 αναφέρει ότι οι πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων κατηγοριών Αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως Αποθεμάτων την μέθοδο LIFO, η οποία επιτρέπεται ως εναλλακτική και όχι ως βασική, πρέπει να αποκαλύπτεται η διαφορά μεταξύ του ποσού των Αποθεμάτων και ενός από τα παρακάτω δύο ποσά:

- Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει σύμφωνα με την μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας
- Και του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (ΔΛΠ 2, Σακέλλης, 2002, Ξένος, 2011).

3.7. Σύγκριση μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των όσων προβλέπει το ΔΛΠ 2

Οι βασικότερες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν αναφερθεί σε παραπάνω κεφάλαιο. Στο κεφάλαιο αυτό θα επικεντρωθούμε στις διαφορές του Προτύπου 2 στην ελληνική νομοθεσία με όσα προβλέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ξεκινώντας τη σύγκριση μεταξύ των προτύπων διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές:

Η πρώτη διαφορά εντοπίζεται στην έννοια των Αποθεμάτων. Αν και οι δύο έννοιες συμπτίπτουν σε πολλά σημεία, εμφανίζουν μια διαφορά. Το Πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, «Αποθέματα είναι και το κόστος των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα» (ΔΛΠ 2 & 2).

Διαφορά εντοπίζεται και στον τρόπο αντιμετώπισης των τόκων. Κατά το Πρότυπο, το κόστος κτήσης των Αποθεμάτων είναι δυνατόν να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού». Επίσης, το κόστος κτήσης είναι δυνατόν να επιβαρύνεται και με συναλλαγματικές διαφορές. Κάτι τέτοιο συμβαίνει σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος». Αντίθετα στα Ελληνικά Πρότυπα οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν συνιστούν κόστος των Αποθεμάτων.

Επιπρόσθετα, διαφορές εμφανίζονται και ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των Αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα ορίζονται από το ΕΓΛΣ, «Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο» (ΕΓΛΣ § 2.2.205 περ. 7).

1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
2. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου
3. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)
4. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)
5. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
6. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
7. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των Αποθεμάτων, επιλέγεται από την επιχείρηση και εφαρμόζεται πάγια

από χρήση σε χρήση. Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες Αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Αντίθετα, το Πρότυπο επιβάλει ως βασική μέθοδο, τη μέθοδο της FIFO ή του εξατομικευμένου κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο της LIFO, μόνο όταν υπάρχουν πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία (Πρότυπο § 10.2).

Όσον αφορά τις μεθόδους που χρησιμοποιούμε για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης, σύμφωνα με τα ΔΛΠ 2, προβλέπεται αυτή του πρότυπου κόστους ή της λιανικής πώλησης. Αντίθετα, τα ΕΛΠ δεν εμφανίζουν καμία μέθοδο. Ενώ στα Ελληνικά Πρότυπα δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της αξίας κτήσης, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, αρκεί η μεταβολή να καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών (Πρότυπο § 7.8.2)

Ο βασικός κανόνας της αποτίμησης είναι ότι η αποτίμηση γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Υπάρχει όμως μια εξαίρεση σε συγκεκριμένες κατηγορίες Αποθεμάτων. Τέτοια είναι τα βιολογικά είδη που έχουν να κάνουν με ζωική ή φυτική παραγωγή. Τα είδη αυτά αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σύμφωνα με ειδικό πρότυπο. Η εξαίρεση του συγκεκριμένου κανόνα περιλαμβάνει κα τα Αποθέματα που βρίσκονται προς πώληση και υπάρχει σχετικό συμβόλαιο όπου καθορίζεται η τιμή πώλησης. Η αποτίμηση γίνεται σε εύλογη αξία αφού πρώτα αφαιρεθεί το κόστος πωλήσεως. Διαφορά παρατηρείται και στην αποτίμηση των πρώτων υλών. Στα μεν ΕΛΠ οι πρώτες ύλες αποτιμώνται κατά είδος στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσεως και στην τρέχουσα τιμή τους. Στα δε ΔΛΠ δεν υπάρχει η σύγκριση αυτή, ούτε η υποτίμηση των πρώτων υλών, αν δεν υπάρχει εκτίμηση «ότι η ενσωμάτωση των πρώτων υλών σε προϊόντα θα παράγει προϊόντα των οποίων το κόστος είναι μικρότερο από την τιμή πώλησής τους». Σε περιπτώσεις που θα πρέπει να γίνει η υποτίμηση των πρώτων υλών, θα γίνει στο κόστος αντικατάστασης που είναι η τρέχουσα αξία κατά τα ΕΛΠ και όχι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 πέρα από την υποχρεωτική αποτίμηση Αποθεμάτων κατά είδος, δίνεται η δυνατότητα αποτίμησης και κατά συγγενή είδη. Κατά τα ΕΛΠ και κυρίως σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), για να δοθεί ο χαρακτηρισμός του είδους θα πρέπει να ικανοποιούνται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια.

Τελευταία διαφορά εντοπίζεται στον τρόπο διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης των Αποθεμάτων. Κατά τα ΕΛΠ η υποτίμηση ενός αποθέματος, η μείωση της τιμής του, επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων. Από την άλλη πλευρά, στα ΔΛΠ γίνεται πρόβλεψη υποτίμησης των Αποθεμάτων. Δηλαδή, η υποτίμηση

παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό προβλέψεων και είναι δυνατή η μερική ή ακόμη και η ολική μετατροπή της πρόβλεψεις (Ντζανάτος, 2008) .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 2 ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

4.1. ΔΛΠ 2 και Εγχώριες Εισηγμένες Επιχειρήσεις – Τυχαιοληπτική Μελέτη

Έχουν γίνει πολυάριθμες μελέτες πάνω σε κάθε πτυχή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Μελέτες που ασχολούνται με την εναρμόνιση στα Πρότυπα, μεταξύ των οποίων οι Tay and Parker (1990), Canibano and Mora (2000) και Pierce and Weetman (2002). Επίσης, πολλές μελέτες ασχολούνται με τις ομοιότητες και τις διαφορές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με άλλα Πρότυπα (π.χ. U.S. GAAP, ΕΛΠ), (Tsalavoutas, 2010, Ding et al, 2007) και άλλες με τη σημασία "true and fair view" (Alexander, 1993, Burlaud, 1993, Ordelheide, 1993). Ωστόσο, στη βιβλιογραφία, οι μελέτες που αφορούν το βαθμό εναρμόνισης στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δε παρουσιάζουν στοιχεία για την εναρμόνιση στα Αποθέματα (ΔΛΠ 2). Οι μελέτες εναρμόνισης που αφορούν την ελληνική πραγματικότητα (Spathis, 2002, Spathis and Georgakopoulou, 2007, Tsalavoutas and Evans 2010), επίσης δεν περιλαμβάνουν αναφορά στο βαθμό εναρμόνισης στα ΔΠΛ 2.

Στο πλαίσιο αυτής της εργασίας εξετάστηκε ο βαθμός εναρμόνισης των ΔΛΠ 2 σε 20 εισηγμένες εμπορικές επιχειρήσεις της ελληνικής αγοράς. Η επιλογή των επιχειρήσεων έγινε με τυχαίο τρόπο και το χρονικό διάστημα στο οποίο εξετάστηκε η εναρμόνιση με τα ΔΠΛ 2 είναι το 4^{ο} τρίμηνο του 2012 (Πίνακας 5).

Πίνακας 5. Εισηγμένες εμπορικές επιχειρήσεις που επιλέχθηκαν τυχαία (Οικονομικές καταστάσεις - 4^{ο} τρίμηνο του 2012 - www.ase.gr).

1.	ALCO A.E.B.E
2.	NTIONIK A.E.B.E
3.	ΚΛΕΜΑΝ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.Β.Ε
4.	ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΣΠΥΡΟΥ Α.Ε.Β.Ε
5.	ALSINCO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΙΔΩΝ ΕΝΔΥΣΗΣ – ΥΠΟΔΥΣΗΣ &ΔΕΡΜΑΤΙΝΩΝ ΕΙΔΩΝ
6.	AS COMPANY A.E
7.	COMPUCON LEADING TECHNOLOGIES A.E.B.E
8.	ΔΑΪΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΑ Α.Ε.Β.Ε
9.	ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Ε.Β.Ε
10.	ΕΛΤΟΝ
11.	ΕΠΙΛΕΚΤΟΣ ΚΛΩΣΤΟΫΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ Α.Ε.Β.Ε
12.	JUMBO A.E.E
13.	Μ.Ι.ΜΑΪΛΗΣ Α.Ε.Β.Ε
14.	ΜΥΛΟΙ ΚΕΠΕΝΟΥ Α.Ε.Β.Ε
15.	PAPERPACK A.E.B.E
16.	ΠΕΤΡΟΣ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε.Β.Ε
17.	ΧΑΤΖΗΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.Β.Ε
18.	ΑΦΟΙ Χ. ΚΟΡΔΕΛΛΟΥ Α.Ε.Β.Ε
19.	ALTEC A.E.B.E
20.	BUTE COMPUTER A.E.B.E

4.2. Αποτελέσματα

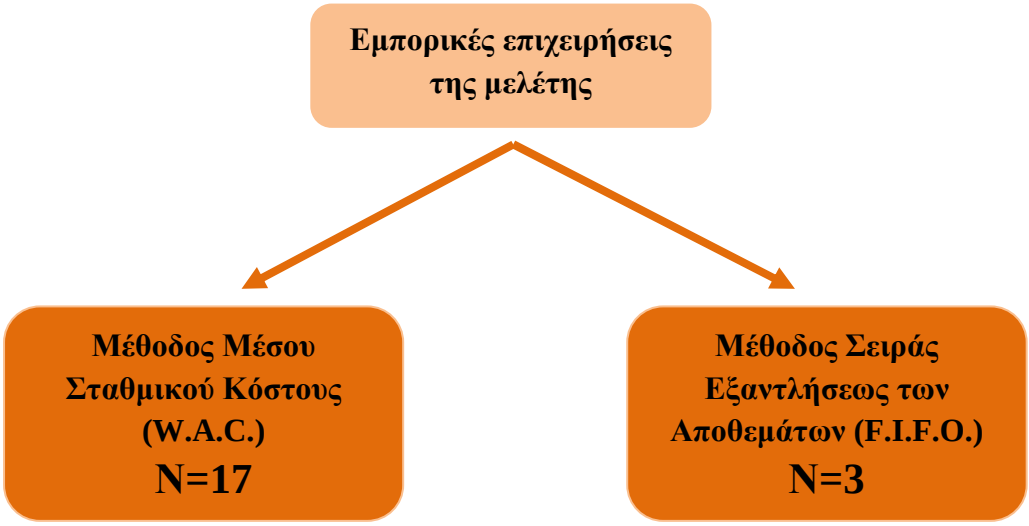
Σύμφωνα με όσα έχουν ειπωθεί, τα στοιχεία που θα πρέπει να αναφέρονται με βάση τα ΔΛΠ 2 είναι οι τεχνικές προσδιορισμού του κόστους, η μέθοδος προσδιορισμού των Αποθεμάτων και η αποτίμηση αυτών. Με βάση αυτά τα στοιχεία και με τα δεδομένα από το Χρηματιστήριο Αθηνών (www.ase.gr) παρατηρήθηκαν τα εξής:

1. Καμία από τις 20 εισηγμένες επιχειρήσεις.που έχουν επιλεχθεί, δεν αναφέρουν για τις τεχνικές προσδιορισμού των Αποθεμάτων

2. Ενώ αντίθετα, όλες οι επιχειρήσεις αναφέρονται στη μέθοδο προσδιορισμού των Αποθεμάτων.

	ΝΑΙ	ΟΧΙ
Αναφορά σε τεχνικές προσδιορισμού Αποθεμάτων	0	20
Αναφορά σε μέθοδο προσδιορισμού Αποθεμάτων	20	0

3. Από τις 20 επιχειρήσεις, οι 17 χρησιμοποιούν την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους και μόνο οι 3 εφαρμόζουν την μέθοδο της Σειράς Εξαντλήσεως των Αποθεμάτων (F.I.F.O.) (Διαγραμμα 3).



Διάγραμμα 3. Μέθοδος προσδιορισμού των Αποθεμάτων των ελληνικών επιχειρήσεων.

4. Στις 18 από τις 20 επιχειρήσεις διευκρινίζεται το περιεχόμενο του κόστους αποθεμάτων, δηλαδή εάν περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών, το άμεσο εργατικό κόστος και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ακόμη, σε αυτές τις 18 επιχειρήσεις, όπως προβλέπει το ΔΛΠ 2, γίνεται διευθέτηση του κόστους δανεισμού εάν περιλαμβάνεται και αυτό στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων ή όχι.

5. Τέλος, όπως θα έπρεπε, σε όλες τις επιχειρήσεις αναφέρεται ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται πάντα στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με βάση τα στοιχεία που παρουσιάστηκαν, μπορούμε να πούμε με βεβαιότητα ότι η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας. Η δημιουργία και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) είναι σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Άλλωστε, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δημιουργήθηκαν για να παρέχουν ένα ουσιαστικό και ασφαλές περιβάλλον για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης οφείλοντας να είναι εύχρηστα, λειτουργικά και να παρέχουν ακριβείς και σαφείς οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους.

Επίσης, κατανοητή γίνεται η σημασία των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ως παράγοντας επηρεασμού τόσο στον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, όσο και στον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Έτσι, λοιπόν, με τη χρήση των λογιστικών προτύπων και συστημάτων προάγεται η παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνεται η δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας και περιορίζεται το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων καθώς ενισχύεται η εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς και η ουσιαστική επικοινωνία, κατ' επέκταση, μεταξύ των επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού στηρίζεται στην ποιότητα και στο περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ παίζει καθοριστικό ρόλο στην ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων. Επηρεάζουν κάθε πτυχή της επιχειρηματικής δραστηριότητας, της παραγωγικής διαδικασίας, της διαμόρφωσης της επενδυτικής στρατηγικής, της κερδοφορίας και της φορολόγησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Είναι σημαντικό να αναγνωρίσουμε ότι η μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι κάτι περισσότερο από ένα θέμα λογιστικής, είναι ένα επιχειρηματικό ζήτημα. Η ταχεία παγκοσμιοποίηση της επιχειρηματικής αγοράς ακολούθησε παράλληλη πορεία με μία ισχυρή αύξηση της ζήτησης για διεθνώς αποδεκτές οικονομικές πληροφορίες χρήσιμες για τη λήψη

αποφάσεων. Εκτός από την εκπλήρωση των απαιτήσεων πληροφόρησης των επενδυτών, οι εταιρίες έχουν συνειδητοποιήσει ότι η υιοθέτηση κοινών αποδεκτών λογιστικών προτύπων έχει περαιτέρω θετικές πτυχές, κυρίως σε επίπεδο αποτελεσματικότητας του εταιρικού ελέγχου (Haller, 2002). Συνεπώς η κύρια δύναμη που βρίσκεται πίσω απο την δημιουργία των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Απο τη μία για τους επενδυτές, που επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους, και από την άλλη για τις επιχειρήσεις, που αποσκοπούν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται αντιληπτό το πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα φέρει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά (Haller, 2002).

Από την άλλη μεριά, η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μπορεί να προκαλέσει ορισμένα προβλήματα όπως η αβεβαιότητα στο επενδυτικό κοινό αναφορικά με την πορεία των επιχειρήσεων, η στάση που διατηρούν απέναντι σε συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα, οι επιλογές τους και η αποτίμηση των αποτελεσμάτων των επιλογών τους (Soderstrom & Sun, 2007). Επιπλέον, προκύπτουν ζήτηματα από τη σκόπιμη ή απρόκλητη καθυστέρηση εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ή τη μερική εφαρμογή αυτών σε συνδυασμό με τους σκοπούς και τα οφέλη των ίδιων των επιχειρήσεων. Με άλλα λόγια, ζητήματα που προκύπτουν από τις διαφορές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, οι διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, όπου το ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεστεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Σημαντική, επίσης, πηγή προβλημάτων στην εφαρμογή αυτών, που δημιουργεί κατά συνέπεια αστάθεια στην κεφαλαιαγορά, είναι η πολυπλοκότητα και οι ενδεχόμενες ασυνέπειες που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των αντίστοιχων λογιστικών αρχών ή οι αντιφάσεις και οι συγκρούσεις μεταξύ αυτών. Έτσι, λοιπόν, το σημαντικότερο ερώτημα που πηγάζει από τα παραπάνω είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Για την προσαρμογή στο νέο καθεστώς, πρέπει οι επιχειρήσεις και οι εμπλεκόμενοι φορείς να κατανοήσουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν είναι μια απλή διαδικασία μετατροπών των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, πέρα από τα στοιχεία που παρουσιάζουν στις οικονομικές καταστάσεις, απαιτούν την παροχή αναλυτικών πληροφοριών μέσα από τις Σημειώσεις (Σακκέλης, 2002).

Είναι απαραίτητη η ανάπτυξη ενός θεσμικού πλαισίου, ενός συνόλου αρχών και κανόνων που θα ρυθμίζουν με αξιόπιστο τρόπο την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ενδεικτικά, ένα ζήτημα που απαιτεί απάντηση είναι πώς θα γίνεται η αποτίμηση των πάγιων

περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές και, το σημαντικότερο, ποιος θα είναι ο φορέας που θα διενεργεί αξιόπιστα αυτές τις αποτιμήσεις. Το υπάρχον νομικό πλαίσιο δεν καλύπτει ζητήματα προσαρμογής των επιχειρήσεων στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ήδη οι επιχειρήσεις που έχουν μεταβεί στην υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αντιμετωπίζουν προβλήματα και η ανάγκη για τη λήψη νομοθετικών μέτρων είναι επιτακτική (Γρηγοράκος, 2007). Συνολικά, καθίσταται σαφές ότι είναι απαραίτητη η εναρμόνιση και προσαρμογή στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αλλά δεδομένες είναι και οι δυσκολίες που προκύπτουν από την εφαρμογή τους.

Η παρούσα εργασία, πέρα από τη συνολική αποτίμηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, περιέγραψε εκτενέστερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 – Αποθέματα που αποτελεί το πρότυπο που περιλαμβάνει τις προϋποθέσεις, σχετικά με το πώς γίνεται ο απολογισμός για τους περισσότερους «τύπους» των Αποθεμάτων. Σκοπός του ΔΛΠ 2 είναι να προσδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Αποθεμάτων, να παρέχει οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους των Αποθεμάτων αλλά και την αναγνώριση ενός εξόδου, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των Αποθεμάτων (FIFO ή μέσο σταθμικό κόστος).

Η εναρμόνιση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι σημαντική και πολλές μελέτες σε διεθνές επίπεδο (Ευρώπη, ΗΠΑ, Αυστραλία, Κίνα) (Daske et al, 2008, Armstong et al, 2010, Kabir et al, 2010, Lange and Howieson, 2005, Zeff, 2008) εξετάζουν το βαθμό προσαρμογής στις απαίτησεις των προτύπων. Στην Ελλάδα, οι μελέτες που έχουν γίνει φανερώνουν ότι ο βαθμός εναρμόνισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ απέχει πολύ από το επιθυμητό επίπεδο (Floropoulos, 2006, Iatridis, Rouvolis, 2010). Αναφορικά με τα ΔΛΠ 2, στις μελέτες που εξετάστηκε ο βαθμός εναρμόνισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στο διεθνές επίπεδο, δεν παρουσιάστηκαν στοιχεία για την εναρμόνιση συγκεριμένα στα ΔΛΠ 2. Αντίστοιχα, στην Ελλάδα δεν υπάρχουν αναφορές για το βαθμό προσαρμογής των επιχειρήσεων στα ΔΛΠ 2. Στο πλαίσιο αυτό, στην παρούσα μελέτη επιλέχθηκαν τυχαία 10 εισηγμένες επιχειρήσεις με εμπορικό χαρακτήρα από το Χρηματιστήριο Αθηνών (ΧΧΑ) και διεξήχθη σχετική δειγματολειπτική έρευνα ώστε να διαπιστωθεί κατά πόσον οι επιχειρήσεις αυτές ακολουθούν τους κανόνες των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αναφορικά με τα Αποθέματα. Όπως παρουσιάστηκε, καμία από τις επιχειρήσεις αυτές δεν αναφέρει τις τεχνικές προσδιορισμού του κόστους, παρ’ όλα αυτά οι περισσότερες εξ αυτών χρησιμοποιούν τη μέθοδο πρώτης εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής, γνωστή ως FIFO. Επίσης, οι επιχειρήσεις που μελετήθηκαν κάνουν αναφορά στην αποτίμηση των Αποθεμάτων όπου ακολουθείται σε όλες η βασική αρχή που διέπει το ΔΛΠ 2. Σαφέστατα, απαιτούνται περαιτέρω μελέτες σε μεγαλύτερο δείγμα επιχειρήσεων και εξετάζοντας όλα τα επιμέρους

ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για να διαπιστωθεί αν ο βαθμός εναρμόνισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα έχει βελτιωθεί. Επίσης, χρειάζονται πρόσθετες μελέτες για να διαπιστωθεί ο βαθμός εναρμόνισης των ΔΛΠ 2 και σε διεθνές επίπεδο, όπου παρομοίως τα δεδομένα είναι περιορισμένα.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε πως η επιτυχής εξοικείωση της εγχώριας αγοράς με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ φαίνεται ότι είναι απλά θέμα χρόνου. Απέναντι στις δυσκολίες προσαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αντιπαραβάλλονται τα αναμενόμενα οφέλη, τα οποία αναμφισβήτητα υπερέχουν. Με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ οι επιχειρήσεις θα έχουν διαχρονική συγκριτική δυνατότητα, απαραίτητη στη διεθνοποιημένη πλέον αγορά, γεγονός που καθιστά υποχρεωτική την άμεση καθολική εφαρμογή τους. Τέλος, υποχρεωτική είναι και η σωστή αποτίμηση των Αποθεμάτων, καθώς επηρεάζει τη γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης που εκφράζεται με τον ισολογισμό της και τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Κατάλογος Αναφορών

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Grant Thornton (2004). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Grant Thornton, Τ. Α' &Β', Αθήνα
2. Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.
3. Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Β' , Αθήνα.
4. Grant Thornton (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση. Δεύτερη Έκδοση, Τόμος Γ', Αθήνα.
5. Γεωργίου, Α. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσ/νίκη
6. Γρηγοράκος, Θ. (2007). Σχέδιο Λογαριασμών και Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα
7. Διακομιχάλης, Μ. (2012). Οι Μεταβολές στα Στοιχεία του Ενεργητικού από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων: Η Περίπτωση ενός Υπο-Κλάδου Εισηγμένων εταιρειών. Πάντειο Πανεπιστήμειο, Αθήνα
8. Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (2006). Μελέτη Επιπτώσεων Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εισηγμένων στο ΧΑ Εταιριών. www.hcmc.gr
9. Ζέρβα, Χ.Δ. (2005). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;. Περιοδικό Δικαιόραμα Φορολογικός Παράδεισος.
10. Ζιγκερίδης, Δ., Κυλώνης, Ν. (2007). Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Περιοδικό Epsilon 7, Τεύχος 262/3-8-2007
11. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19 Ιουλίου 2002 για την Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1)
12. Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α. (2010). Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδιασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) – Θεωρία και Πράξη. Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θες/νίκη

13. Μαρκάζος, Κ. (2006, γ). Οι Αναγκαίες Αλλαγές στο Λογιστικό μας Σύστημα. Περιοδικό Επιχείρηση, Νο 8
14. Μάτσος, Γ. (2005). ΔΛΠ και Φορολογία Επιχειρήσεων. Περιοδικό Επιχείρηση, Νο 7
15. Μπέλλας, Α. (2005). Η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις μη εισηγμένες ΑΕ και τις ΕΠΕ. Περιοδικό Επιχείρηση, Νο 7
16. Νεγκάκης, Χ. (2012). Οι Βασικές Διαφορές ΕΛΠ – ΔΛΠ, Σημειώσεις μαθήματος, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θες/νίκη
17. Νόμος 2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002)
18. Ντζανάτος, Δ. (2008). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά. Εκδόσεις Καστανώτη, Αθήνα, 1η Έκδοση.
19. Ξένος, Κ. Χ. (2011). Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα, Σημειώσεις μαθήματος, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος, Αθήνα
20. Παπαναστασάτος, Α. (1992). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Θεωρητική Προσέγγιση και Πρακτική Εφαρμογή. Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς
21. Πρωτοψάλτης, Γ. Ν. και Βρουστούρης, Κ. Π. (2002). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες – Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ Α.Ε., Αθήνα.
22. Σακέλλης, Ι. Ε. (2002). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδιασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές. Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, Τόμος Α'.
23. Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών (2002). Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών, www.seodi.gr
24. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998). Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2
25. Τσάμης, 2003
26. Φίλος, Γ. (2001). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία. ΠεριοδικόΛογιστής, τευχ. 553, Απρίλιος 2001
27. Φίλος, Λ. Ι. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής. Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα

ΞENH

1. Ahmed, A.S., Neel, M., Wang, D. (2012), "Does Mandotory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence", *Contemporary Accounting Research*, XX
2. AICPA (2008), "International Financial Reporting Standards (IFRS) – An AICPA Backgrounder", *www.ifrs.com*
3. Alexander, David. (1993), "A European True and Fair View?" *European Accounting Review*, 59±80.
4. Apostolou, A., K., Dimitras, A., I. (2009), "Financial Decision Making and the Adoption of IFRSs: Evidence from Greek Listed Firms", *SPOUDAI*, 59, 57-84.
5. Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010), "Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe", *Accounting Review*, 85, 31-16.
6. Ashbaugh, H., Pincus, M. (2001), "Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings", *Journal of Accounting Research*, 39, 417-433.
7. Baker, C., R., Wallage, P. (2000), "The Future of the Financial Reporting in Europe: Its Role in Corporate Governance", *The International Journal of Accounting*, 35, 173-187.
8. Ball, R. (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research", *International Accounting Policy*, 36, 5–27.
9. Ballas, A. (1994), "Accounting in Greece", *European Accounting Review*, 3, 107-121.
10. Ballas, A.A. (1998), "The Creation of the Auditing Profession in Greece", *Accounting Organizations and Society*, 23, 716-36.
11. Barry, J., E. (2009), "The Economic Effects of IFRS Adoption.Investigating the Expected Benefits" *The CPA Journal*, 26-31.
12. Barth, M. E., Landsman, W. R. and Lang, M. H. (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of Accounting Research*, 46, 467-98.
13. Barth, M. E., Landsman, W.R., Lang, M. H. and Williams, C.D. (2006), "Accounting Quality: International Accounting Standards and US GAAP. Working Paper", *University of North Carolina and Stanford University*
14. Botzem, B., Quack, S. (2009), "(No) Limits to Anglo-American Accounting? Reconstructing the History of the International Accounting Standards Committee: A review article", *Accounting, Organizations and Society*, 34, 988-998.
15. Bruggemann, U., Hitz, J.M., and Sellhorn, T. (2013), "Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research", *European Accounting Review*, 22, 1-37.

16. Burlaud, Alain, (1993), “Commentary on the Article by David Alexander: A European True and Fair View.”, *European Accounting Review*, 1: 95±98.
17. Bushman, R., Landsman, W.R. (2010), “The Pros and Cons of Regulating Corporate Reporting: A Critical Review of the Arguments. Working Paper”, *University of North Carolina*
18. Canibano, L., and Mora, A. (2000), “Evaluating the Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: A study of European global players”, *European Accounting Review*, 9, 349-369.
19. Caramanis, V., C., Spathis, C. (2006), “Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualifications. Evidence from the Athens Stock Exchange”, *Managerial Auditing Journal*, 21 , 905-920.
20. Caramanis, V.C. (2005), “Rationalisation, Charisma and Accounting Professionalisation: Perspectives on the Intra-Professional Conflict in Greece 1993 – 2001”, *Accounting, Organizations and Society*, 30, 195-221.
21. Daske, H. (2006), “Economic Benefits of Adopting IFRS or US – GAAP – Have the Expected Costs of Equity Capital really decreased?”, *Journal of Business Finance and Accounting*, 33, 329-373.
22. Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008), “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences”, *Journal of Accounting Research*, 46, 1085-1142.
23. Day, J. and Taylor, P. (2005), “Accession to the European Union and the Process of Accounting and Audit Reform”, *Accounting in Europe*, 2, 3-21.
24. Deloitte (2007), IFRSs and US GAAP.A Pocket Comparison, *www.deloitte.com*
25. Deloitte (2012), IFRSs in your Pocket, *www.deloitte.com*
26. Deloitte (2013), Accounting Roundup.Third Quarter in Revie, *.www.deloitte.com*
27. Devalle, A., Onali, E., Magarini, R. (2010). “Assessing the Value Relevance of Accounting Data After the Introduction of IFRS in Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21, 85-119.
28. 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, 1-38.
29. Ding, Y., Jeanjean, T., Stolowy, H. (2009), “Observations on Measuring the Differences between Domestic Accounting Standards and IAS: A Reply”, *J. Account. Public Policy*, 28, 154-161.

30. Eberhartinger, E., &Klostermann, M. (2007), "What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective", *Accounting in Europe*, 4, 141-168.
31. Epstein, Barry J., Mirza, and Abbas, A. (2004), "Wiley IAS 2004: Interpretation and application of International Accounting and Financial Reporting Standards".
32. Floropoulos, I., N. (2006), "IFRS. First Time Users: Some Empirical Evidence from Greek Companies", SPOUDAI, 56, 39-70.
33. Flower, J. and Ebbers, G. (2002), "Global Financial Reporting. Palgrave Macmillan, New York".
34. Haller, A. (2002), "Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects",*The European Accounting Review*, 11, 1, 153-190.
35. Hope, O., Jin, J and Kang, T. (2006), "Empirical Evidence on Jurisdictions the Adopt IFRS", *Journal of International Accounting Research*, 5, (2), 1-20.
36. Horton, J., Serafeim, G., Serafeim, I. (2013), "Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment?" *Contemporary Accounting Research*, 30, 388-423.
37. Iatridis, G., Rouvolis, S. (2010), "The Post-Adoption of the Implementation of International Financial Reporting Standards in Greece". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, 55-65.
38. International Accounting Standard Board (2004), "Discussion Paper: Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium – Sized Entities", *www.iasb.org*
39. International Accounting Standard Board (2006), "Due Process Handbook for the International Accounting Standard Board", *www.iasb.org*
40. International Accounting Standard Board (2007), "Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium – Sized Entities", *www.iasb.org*
41. International Accounting Standard Board (2010), "Due Process Handbook for the International Accounting Standard Board", *www.iasb.org*
42. International Accounting Standard Committee Foundation IASCF (2006), "IASB Governance",availableat:www.ec.europa.eu/internal_market/accounting/iascf_iasb/index_en.htm
43. International Financial Reporting Standards Foundation (2012), "The Move towards Global Standards", available at: www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+thw+world.htm
44. International Financial Reporting Standards Foundation (2013).Constitution. Revised and Approved by the Trustee, *www.ifrs.org*

45. Jermakowicz, E. K. and Gornik – Tomaszewsi, S. (2006), "Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies", *Journal of International Accounting and Taxation*, 29, 170-196.
46. Kabir, Md. H., Laswad, F., Islam, Md.,A. (2010), "Impact of IFRS in New Zealand on Accounts and Earnings Quality", *Austalian Accounting Review*, 20, 343-375.
47. Karampinis, N.I., Hevas, D. (2012), "Contributions to Accounting Research I - Voluntary and Mandatory Adoption of IFRS: A Synthesis and a Literature Review", *Panteion University of Social and Political Sciences*, 27-37.
48. KPMG IFRG Limited (2005), "IFRS Briefing Sheet: IFRSs and the EU Endorsement Process: A Status Report", Issue 37.
49. Lange, P. and Howeison, B. (2005), "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 17, 1007-1032.
50. Larson, R.K., Street, D.L. (2004), "Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identifies by large accounting firms' survey", *Journal to International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119.
51. Leuz, C. and Verrecchia, E.R. (2000), "The Economic Consequences of Increased Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 38 (supplement), 91-124.
52. Mazars (2003), "The Impact that Changing to IAS – IFRS Will Have on European CompaniesQ Somewhere in Between Opportunities and Complexity", *Available at: www.mazars.com*
53. Mazars (2005), "IFRS 2005 European Survey", *www.mazars.com*
54. Nicolaisen, D. T. (2005), "A Securities regulator looks at convergence", *Journal of International Law and Business*, 25,661-686.
55. Nicolaisen, D.T. (2005), "Statement by SEC Staff: A Securities Regulator Looks at Convergence", *Northwestern University Journal of International Law and Business (April), www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm*
56. Ordelheide, Dieter (1993), "True and Fair View: A European and a German Perspective", *European Accounting Review*, 1: 81±90.
57. Palea V. (2007), "The Effects of the IAS/IFRS Adoption in the European Union on the Financial Industry", *The European Union Review*, 12, 1-48.
58. Pierce, A. and Weetman, P. (2002), "Measurement of de facto harmonisation: implications of non-disclosure for research planning and interpretation", *Accounting and Business Research*, 32, 259-273.

59. Schipper, K. (2005), “The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International convergence”, *European Accounting Review*, 14,101-126.
60. Securities and Exchange Commission (SEC) (2007a), “SEC Soliciting Public Comment on Role of IFRS in the U.S”, *Press Released* (July 25) 2007- 145
61. Securities and Exchange Commission (SEC) (2008), “Roadmap for the Potential use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S”, *issuers.Press Release* (Nov. 14) No 33 - 8982
62. Soderstrom, S. and Sun, K. (2007), “IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review”, *European Accounting Review*, 16, 675-702.
63. Spathis, C. (2002). “Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence from Greece”, *International Journal of Financial Services Management*, 50, 179-191.
64. Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), “The Adoption of IFRS in South Eastern Europe: the Case of Greece.”, *Int. J. Financial Services Management*, 2, 63.
65. Street, D.L. (2012). “IFRS in the United States: If, When and How”, *Australian Accounting Review*, 22, 257-274,
66. Tay, J.S.W. and Parker, R.H. (1990), “Measuring International Harmonization and Standardization”, *Abacus*, 26, 71-88.
67. Taylor, M.E., and Jones, R.A. (1999), “The use of International Accounting Standards Terminology: A survey of IAS Compliance Disclosure”, *The International Journal of Accounting*, 34, 557-570.
68. Tsalavoutas, I., (2010), “Comparing International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Greek GAAP : financial statements effects”, draft paper, 1-43.
69. Tsalavoutas, I., Evans, L. (2010), “Transition to IFRS in Greece: Financial Statement Effects and Auditor Size”, *Managerial Auditing Journal*, 25, 814-842.
70. Tsipouridou, M., Spathis, C. (2012), “Earnings Management and the Role of Auditors in an Unusual IFRS Context: The Case of Greece”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, 62-78
71. Van der Meulen S., Gaeremynck A., Willekens M (2007), “Discussion of Attribute Differences between U.S. GAAP and IFRS Earnings: An Exploratory Study”. *The International Journal of Accounting*, 42, 123-142.
72. Van Tendeloo, B. V. and Vanstraelen, A. (2005), “Earnings Management under German GAAP versus IFRS”, *European Accounting Review*, 14, 155-180.

73. Venieris, G. (1999). “Greece, cites in McLeay, S. (1999)”, *Accounting Regulation in Europe, Macmillan Press Ltd, UK*, 147-76.
74. Whittington, G. (2005), “The Adoption of International Accounting Standards in the European Union”, *European Accounting Review*, 14, 127-153.
75. Zeff, S., A. (2008), “IFRS Developments in the USA and EU, and Some Implications for Australia”, *Australian Accounting Review*, 18, 275-82.
76. Zeff, S., A. (2008), “Political Lobbying on Accounting Standards – UK, US and International Experience, in C. Nodes and R. Parker (eds)”, *Comparative International Accounting*, 10th edn, FT Prentice Hall, Harlow, England.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. www.iasplus.com
2. www.logistis.gr
3. www.ase.gr
4. www.fasb.org
5. www.ifrs.org
6. www.sec.gov