

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα

Απαραίτητα χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

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 εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Τα ΔΛΠ οφείλουν: α) να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης, β) να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους, γ) να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών

των επιχειρήσεων, δ) να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά, ε) να προσεγγίζουν με συνέπεια και επήγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν, στ) να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις, ζ) όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών, και η) να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα. Αντιθέτως, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων.

Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων, και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό, η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών. Είναι λοιπόν απαραίτητο τα ΔΛΠ να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, τα ΔΛΠ οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.¹ Σύμφωνα με την εταιρεία Συμβούλων Ασφαλίσεων Barnett Waddingham, η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ. Το παραπάνω ερώτημα αφορά κυρίως το βαθμό: α) αξιοπιστίας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, β) συγκρισιμότητας των τελευταίων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου, και γ) συμμόρφωσης (compliance/adoption rate) με τις επιμέρους διατάξεις των ΔΛΠ.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους. Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών (βλ. Granlund, 1998).

¹ Σε έρευνα που πραγματοποίησε το Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), αναφέρει ότι το 60% των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών του Λονδίνου πιστεύουν ότι οι κύριοι δείκτες αξιολόγησης της χρηματοοικονομικής κατάστασής τους θα επηρεαστούν σημαντικά από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Το ICAEW διαπιστώνει επίσης ότι η ενδεχόμενη αναζήτηση της κεφαλαιαγοράς σχετικά με το ποιες επιχειρήσεις θα επηρεαστούν από την εισαγωγή των ΔΛΠ και προς ποια κατεύθυνση θα τείνει να δημιουργεί αστάθεια στα λογιστικά μεγέθη και στις τιμές των μετοχών.

Η συμπεριφορά των επιχειρήσεων και οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζουν σε συνδυασμό με τις σχετικές επιπτώσεις στα λογιστικά μεγέθη θα πρέπει να εξεταστούν σε βάθος και να ληφθούν σοβαρά υπόψη. Η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα και το μεσοδιάστημα που θα παρεμβληθεί έως την πλήρη προσαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να αποτελέσει πρόσφορο έδαφος για 'επίδειξη' διαχείριση των λογιστικών μεγεθών και εξομάλυνση των εισροών και εκροών από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η επιχειρηματική εικόνα τους στην αγορά. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να οδηγήσει σε 'δημιουργική' αναπροσαρμογή των λογιστικών μεθόδων και της επιχειρηματικής στρατηγικής των επιχειρήσεων, προκειμένου οι σχετικές επιπτώσεις στα χρηματοοικονομικά και λογιστικά μεγέθη να είναι οι μικρότερες δυνατές. Το παραπάνω είναι πολύ πιθανό να προκαλέσει περαιτέρω αβεβαιότητα στο επενδυτικό κοινό αναφορικά με την πορεία των επιχειρήσεων, τις προτεραιότητες που θέτουν, τη στάση που διατηρούν απέναντι σε συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα, (όπως π.χ. η λογιστική αντιμετώπιση των άυλων παγίων στοιχείων), τις επιλογές τους και την αποτίμηση των αποτελεσμάτων των επιλογών τους.

Σε αυτή την περίπτωση ανακύπτουν ερωτήματα, όπως ποιοι είναι οι πραγματικοί στόχοι των επιχειρήσεων, κατά πόσο επιδιώκονται τα συμφέροντα των μετόχων των επιχειρήσεων σε αντιδιαστολή με αυτά των managers, σε ποιο βαθμό η αγορά κεφαλαίων αντιλαμβάνεται τέτοιες καταστάσεις και πώς αντιδρά, και τέλος ποιο είναι το περιθώριο ελιγμών από τις εποπτικές αρχές ώστε να αποφεύγονται τέτοια φαινόμενα. Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν αναπτυχθεί διάφορες θεωρίες (agency theory, positive accounting theory, contracting theory), οι οποίες περιγράφουν και αναλύουν διεξοδικά τη σχέση κυρίως μεταξύ managers, μετόχων, δανειστών και κεφαλαιαγοράς, αλλά και άλλων ενδιαφερόμενων ομάδων, όπως πελατών, ανταγωνιστών, προμηθευτών, φορολογικών και ελεγκτικών αρχών κ.λπ. (βλ. Jensen και Meckling, 1976, Watts και Zimmerman, 1978, 1986, Fields et al, 2001, Chung et al, 2002).

Επιπλέον ζητήματα μπορεί να προκύψουν από τη σκόπιμη ή απρόκλητη καθυστέρηση εφαρμογής των ΔΛΠ ή από τη μερική εφαρμογή των ΔΛΠ σε συνδυασμό με τους απώτερους σκοπούς και τα ίδια οφέλη των επιχειρήσεων. Η αναβάθμιση των λογιστικών συστημάτων και των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντική εργασία, ωστόσο ίσως να περιορίζεται από την έλλειψη προηγούμενης ικανής εμπειρίας και της αντίστοιχης τεχνογνωσίας

και μεθοδολογίας. Επίσης, η πολυπλοκότητα και οι ενδεχόμενες ασυνέπειες που μπορεί να υπάρχουν ανάμεσα στα ΔΛΠ και τις αντίστοιχες λογιστικές αρχές ή οι αντιφάσεις και συγκρούσεις μεταξύ αυτών, θα αποτελούσαν σημαντική πηγή προβλημάτων εφαρμογής των ΔΛΠ και ασάφειας στην κεφαλαιαγορά (βλ. Choi et al, 1999).² Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα και ασάφεια ως προς τις θεωρίες, τις υποθέσεις και τους περιορισμούς του νέου λογιστικού συστήματος. Επομένως, είναι επιτακτική ανάγκη να εντοπιστούν και να αντιμετωπιστούν όλα εκείνα τα ζητήματα που μπορεί να αποτελέσουν απειλή για την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία του διεθνούς λογιστικού συστήματος.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών. Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των ΔΛΠ, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.³ Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ (βλ. επίσης Wilson, 2001). Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΛΠ. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Από την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΛΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν

² Το ΔΛΠ 39, το οποίο αναφέρεται στη λογιστική μεταχείριση των χρηματοοικονομικών εργαλείων, παρουσιάζεται ως ένα από τα πιο πολύπλοκα λογιστικά πρότυπα του διεθνούς λογιστικού συστήματος και απαιτεί σημαντική προσοχή κατά την εφαρμογή του από τις επιχειρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για τα ΔΛΠ 12 και 19, τα οποία αναφέρονται στη λογιστική της φορολογίας επόμενων χρήσεων και των συντάξεων αντίστοιχα.

³ Ενδεικτικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της γερμανικής εταιρείας Daimler Benz AG (πριν από τη συγχώνευση με την Chrysler), η οποία εισάγοντας τη μετοχή της στην αμερικανική κεφαλαιαγορά το 1993 και συμμορφώνοντας τις λογιστικές καταστάσεις της ως προς το αμερικανικό λογιστικό σχέδιο παρουσίασε ζημία ύψους \$1 δις., σε αντίθεση με τα κέρδη ύψους \$370 εκ. που είχε παρουσιάσει χρησιμοποιώντας το εθνικό (γερμανικό) λογιστικό σχέδιο.

επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο. Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού, ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων. Τα ζητήματα αυτά προέρχονται από τους διαφορετικούς ορισμούς και ερμηνείες που δίνονται στα διάφορα λογιστικά μεγέθη και γεγονότα, και από τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση και πολιτική που επικρατεί στο κάθε λογιστικό σύστημα.

Εξαιτίας του ότι σε μια αγορά κεφαλαίου υπάρχουν διάφορες ομάδες χρηστών λογιστικής πληροφόρησης με διαφορετικά συμφέροντα και επιδιώξεις, είναι σημαντικό οι ομάδες αυτές να ενημερωθούν πλήρως αναφορικά με τη χρησιμότητα και τις επιπτώσεις των ΔΛΠ, ώστε να αποφευχθούν προβλήματα και συγκρούσεις που θα διακινδύνευαν την επιτυχία του εγχειρήματός της από πολλά κράτη αποδοχής του ίδιου λογιστικού συστήματος (βλ. Hofste, 2002). Το ίδιο ισχύει και για την κατηγορία των μετόχων και των επενδυτών, ώστε να μη διαμορφώνονται, ελλείψει γνώσης και ενημέρωσης, διαφορετικές και εσφαλμένες προσδοκίες. Σε μια τέτοια περίπτωση, η

κεφαλαιαγορά θα κατέληγε σε λανθασμένες εκτιμήσεις, με αποτέλεσμα την ανακριβή αποτίμηση των μετοχών και συνεπώς την προβολή της αποτελεσματικότητας της αγοράς.

Εν όψει των ΔΛΠ, οι αναλυτές θα πρέπει να προβούν σε σημαντικές αλλαγές και αναπροσαρμογές στις μεθόδους και τεχνικές που εφαρμόζουν, προκειμένου να καταλήγουν σε αξιόπιστες και ακριβέστερες επιχειρηματικές και χρηματοοικονομικές προβλέψεις και μελέτες. Απαραίτητη προϋπόθεση για το παραπάνω αποτελεί η πλήρης και συνολική κατανόηση των διατάξεων και των στόχων των ΔΛΠ, καθώς και των αλλαγών στη λογιστική πρακτική που θα ακολουθήσουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Κατά τη διενέργεια των συναλλαγών, η συλλογή και η ποιότητα των σχετικών πληροφοριών θα πρέπει να πληρούν τα απαραίτητα κριτήρια, ώστε η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων και ο υπολογισμός των αντίστοιχων λογιστικών μεγεθών να είναι σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Επιπλέον, η διάρθρωση των λογαριασμών, η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και τα λογιστικά συστήματα και πρακτικές θα πρέπει να προσαρμοστούν βάσει του τυπικού των ΔΛΠ, αλλά και να δείχνουν πώς η χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων έχει επηρεαστεί από την εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση που κάποια επιχείρηση έχει θυγατρικές εταιρείες σε χώρες που δεν εφαρμόζουν το διεθνές λογιστικό σύστημα και συνεπώς χρησιμοποιούν τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα, οι με βάση διαφορετικό λογιστικό σύστημα διαμορφωμένες λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να μετατραπούν και να εκφραστούν με βάση τα ΔΛΠ, ώστε να είναι συγκρίσιμες με αυτές του υπόλοιπου ομίλου. Ακόμη και σε αυτή την περίπτωση όμως, η χρησιμότητα των ΔΛΠ είναι σπουδαία, καθώς προσφέρουν στις κεφαλαιαγορές των χωρών που δεν συμμετέχουν ένα κοινό μέτρο ευρύτερης αξιολόγησης και σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα όριά τους και οι οποίες είτε είναι θυγατρικές ξένων ομίλων που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ, είτε είναι εγχώριες αλλά χρησιμοποιούν εθελοντικά (voluntary adoption) τα ΔΛΠ (βλ. Choi και Mueller, 1992).

Δεν θα πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα για δεκαετίες και συνεπώς έχουν ταυτίσει τις πολιτικές και τις πρακτικές τους με τους κανόνες που απορρέουν από αυτά. Τα πρότυπα αυτά έχουν γίνει ευρέως αποδεκτά από την ελληνική κεφαλαιαγορά και ανταποκρίνονται στις υπάρχουσες ελληνικές επιχειρηματικές και οικονομικές δομές, κουλτούρα και πρακτικές. Επομένως, ο τρόπος εισαγωγής και εγκαθίδρυσης των ΔΛΠ στην ελληνική αγορά και πραγματικότητα είναι ζωτικής σημασίας, προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη συμβολή των ΔΛΠ στην πρόοδο της ελληνικής κεφαλαιαγοράς και οικονομίας, και συνεπώς να

υπάρξει κατά αυτό τον τρόπο ευρεία αποδοχή και αναγνώριση από όλα τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Τα ΔΛΠ απευθύνονται σε οικονομίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά ως προς τις συνθήκες, τη δομή, τη δυναμικότητα, τις ανάγκες και το νομικό σύστημα. Επομένως, το περιθώριο ευελιξίας και αποτελεσματικότητας των ΔΛΠ μπορεί να είναι σε ένα βαθμό περιορισμένο, καθώς είναι εκ των πραγμάτων δύσκολο να ανταποκριθούν στις διαφορετικές ανάγκες της κάθε οικονομίας (βλ. Rivera, 1989, Blake και Hossain, 1996). Είναι συνεπώς απαραίτητο οι εποπτικές αρχές να μπορούν να εντοπίζουν τις ανάγκες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της οικονομίας και να συμβάλλουν στην ομαλή προσαρμογή στο διεθνές λογιστικό σύστημα, χωρίς αρνητικές συνέπειες για τη δυναμική και τις προοπτικές της οικονομίας και της κεφαλαιαγοράς.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα ΔΛΠ ώστε να αποκτούν ευρεία αποδοχή και πώς μπορούν να επιλύονται τα διάφορα λογιστικά ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν ώστε να αποφεύγονται δυσχέρειες και στρεβλώσεις. Είναι επίσης σημαντικό θέματα που αφορούν τη νομιμότητα, το κύρος και την επιβολή των ΔΛΠ, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ, να εξεταστούν και να διευκρινιστούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προαγάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο. Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού.⁴ Αξίζει να αναφερθεί για παράδειγμα η περίπτωση της Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee) του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία μη διαθέτοντας επαρκή στήριξη από τις αρμόδιες κρατικές αρχές οδηγήθηκε σε μια κατάσταση όπου οι επιχειρήσεις ακολουθούσαν κατά περίπτωση και χωρίς συνέπεια τα βρετανικά λογιστικά πρότυπα και η βρετανική κεφαλαιαγορά διακρινόταν από έντονη και


παρατεταμένη αβεβαιότητα. Την παραπάνω Επιτροπή αντικατέστησε το 1990 το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Board), αφού επιφορτίστηκε με ενισχυμένες αρμοδιότητες και δέχθηκε την απαραίτητη συνδρομή από τις βρετανικές εποπτικές και άλλες κρατικές αρχές.

Φάσεις προετοιμασίας για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σύμφωνα με την ελεγκτική εταιρεία KPMG, η προετοιμασία για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να διακριθεί σε πέντε φάσεις. Κατά την πρώτη φάση της προετοιμασίας είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να έλθουν σε επαφή και να ενημερώσουν για τη χρησιμότητα και την εφαρμογή των ΔΛΠ όλες εκείνες τις ομάδες χρηστών λογιστικής πληροφόρησης, με τις οποίες σχετίζονται και οι οποίες θα επηρεαστούν από τη χρήση των ΔΛΠ.

Στη δεύτερη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις πρέπει να διεξάγουν μια πρώτη ανάλυση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του διεθνούς λογιστικού συστήματος, καθώς και να προσδιορίσουν τις λογιστικές πολιτικές που θα επηρεαστούν και την πρόσθετη λογιστική πληροφόρηση που θα απαιτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις στην κερδοφορία και

⁴ Είναι αξιοσημείωτο ότι με γνώμονα την αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς και την προώθηση των συμφερόντων των επενδυτών, το αμερικανικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board, FASB) καθυστέρησε σκοπίμως κατά ένα έτος την εφαρμογή του αμερικανικού λογιστικού προτύπου SFAS 133 "Accounting for Derivatives and Hedging Activities", καθώς οι αμερικανικές επιχειρήσεις δεν είχαν εγκαίρως προσαρμόσει κατάλληλα τα λογιστικά συστήματά τους και εκπαιδέσει τα στελέχη τους σχετικά με τις διατάξεις και επιπτώσεις του συγκεκριμένου προτύπου (βλ. Greco, 1999).



το κεφάλαιο τους, καθώς και να ορίσουν το χρονοδιάγραμμα κατά το οποίο θα δημοσιεύσουν τις πρώτες λογιστικές καταστάσεις βασισμένες στα ΔΛΠ.

Η τρίτη φάση της προετοιμασίας αναφέρεται στη λεπτομερή αξιολόγηση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο να συσταθούν συγκεκριμένες ομάδες εργασίας, με σκοπό τον εντοπισμό διαφορών ανάμεσα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες και εκείνες που υπαγορεύονται από τα ΔΛΠ. Στο πλαίσιο της τρίτης φάσης, οι επιχειρήσεις πρέπει επίσης να διευκρινίσουν το πώς θα επηρεαστούν ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων και ο αντίστοιχος χρονικός ορίζοντάς τους.

Στην τέταρτη φάση της προετοιμασίας πρέπει να αναπτυχθούν εκείνοι οι τρόποι που θα καλύψουν τις διαφορές μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις πρέπει να προσδιορίσουν τα διάφορα τεχνικά ζητήματα που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως και τις αλλαγές που πρέπει να πραγματοποιηθούν στις επιμέρους διαδικασίες και

συστήματα. Είναι απαραίτητο στη φάση αυτή οι επιχειρήσεις να διευκρινίσουν στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης την επίδραση των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάστασή τους και στον εν γένει προσανατολισμό και συμπεριφορά τους στην αγορά.

Στην πέμπτη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες αλλαγές. Είναι σημαντικό να δημιουργηθούν προγράμματα κατάρτισης των στελεχών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητά το νέο λογιστικό σύστημα και η σχετική μεθοδολογία και προσέγγιση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και να μην υπάρχουν αποκλίσεις και λάθη στην πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Στην πέμπτη φάση, τέλος, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση να καταρτίσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους σύμφωνα με το μέτρο που θέτουν τα ΔΛΠ. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ελέγχουν την ποιότητα και την ακρίβεια της παρεχόμενης λογιστικής πληροφόρησης και να διορθώνουν τις αδυναμίες και ατέλειες της διαδικασίας προσαρμογής τους στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Υπάρχει διεθνώς αυξανόμενη ζήτηση για τα ΔΛΠ. Είναι γεγονός ότι η ύπαρξη πολλών διαφορετικών λογιστικών προτύπων δημιουργεί υψηλό κόστος στις αγορές κεφαλαίου.⁵ Ένα μέρος από αυτό το κόστος είναι άμεσο και επιβαρύνει τις επιχειρήσεις που οφείλουν να συμμορφωθούν απέναντι σε διαφορετικά είδη λογιστικών προτύπων, αν επιδιώκουν την άντληση κεφαλαίων σε διαφορετικές κεφαλαιαγορές. Ένα άλλο μέρος αυτού του κόστους είναι έμμεσο και αναφέρεται στη συστηματική αύξηση του κόστους του κεφαλαίου. Οι αγορές κεφαλαίου εκτιμούν και κοστολογούν την ύπαρξη αβεβαιότητας, συμπεριλαμβανομένης και της αβεβαιότητας που μπορεί να υπάρχει αναφορικά με τα λογιστικά πρότυπα, τα οποία υπαγορεύουν την ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και συνεπώς επηρεάζουν το επίπεδο αποτελεσματικότητας της κεφαλαιαγοράς. Η ύπαρξη πολλών διαφορετικών λογιστικών προτύπων τείνει να δημιουργεί ή και να αυξάνει την υπάρχουσα αβεβαιότητα, καθώς επίσης και το κόστος του κεφαλαίου. Η έλλειψη εμπιστοσύνης στην ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων, που αποτελούν την κύρια πηγή λογιστικής πληροφόρησης, μπορεί να αποθαρρύνει τους επενδυτές και να επηρεάσει αρνητικά τις επενδυτικές ροές σε μια οικονομία. Ακόμη και εάν δεν αυξανόταν το κόστος του κεφα-

λαίου, η δημιουργούμενη από την ύπαρξη διαφορετικών ειδών λογιστικών προτύπων αβεβαιότητα θα μπορούσε να οδηγήσει σε αναποτελεσματική διαχείριση και διάθεση του κεφαλαίου ανάμεσα στους συντελεστές της κεφαλαιαγοράς.

Πρέπει να τονιστεί ότι είναι δύσκολο μια μεμονωμένη αρχή έκδοσης λογιστικών προτύπων (accounting standards setter) να έχει ένα πακέτο λύσεων για όλα τα λογιστικά ζητήματα και προβλήματα. Αντίθετα, η αρμόδια αρχή έκδοσης των ΔΛΠ (International Accounting Standards Board, IASB) συνεργάζεται με τις αντίστοιχες αρχές έκδοσης λογιστικών προτύπων των ΗΠΑ (FASB) και Ηνωμένου Βασιλείου (ASB), καθώς και με το Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (International Organisation of Securities Commissions, IOSCO), και έχει ως στόχο τη δημιουργία ενός σώματος λογιστικών προτύπων, που θα είναι ευρέως αποδεκτά, θα καλύπτουν στο μέτρο του δυνατού τις ανάγκες των χρηστών και θα αποτελούν τον πιο ουσιαστικό 'κοινό παρονομαστή' στη χρηματοοικονομική λογιστική. Τα ΔΛΠ, έχοντας αποκτήσει διεθνή αναγνώριση και αποδοχή, απευθύνονται σε όλες τις λογιστικές μονάδες και επιδιώκουν να περιορίσουν και να εξαλείψουν την έλλειψη επαρκούς και συγκρίσιμης

⁵ Ο Cecchini (1988) αναφέρει ότι σε έρευνα που διεξήχθη με αντικείμενο ευρωπαϊκές πολυεθνικές εταιρείες, το κόστος που δημιουργεί η ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών συστημάτων και προτύπων ανέρχεται στο 10%-30% του συνολικού λογιστικού κόστους. Σύμφωνα με μελέτη των Erstein και Mirza (2002) σχετικά με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα του Ηνωμένου Βασιλείου, των ΗΠΑ, της Γαλλίας και της Ιαπωνίας, οι κύριες διαφορές που εντοπίστηκαν αφορούν στα παρακάτω λογιστικά ζητήματα: α) λογιστική μεταχείριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, β) χρόνος αναγνώρισης/καταγραφής των λογιστικών γεγονότων στις λογιστικές καταστάσεις, γ) λογιστική μεταχείριση της φήμης και πελατείας, δ) λογιστική μεταχείριση των μακροπρόθεσμων συμβολαίων, ε) λογιστική μεταχείριση της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, και στ) ποιότητα λογιστικής πληροφόρησης.

λογιστικής πληροφόρησης που μπορεί να υπάρχει, όχι μόνο στο πλαίσιο της εγχώριας, αλλά και της παγκόσμιας αγοράς κεφαλαίου. Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι απαίτηση της αγοράς, η οποία διατηρεί υψηλές προσδοκίες σχετικά με την ανταπόκριση των επιχειρήσεων και την πιστή και ορθή συμμόρφωσή τους προς αυτά. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ αλλά

και η συνεχής εξέλιξή τους αποτελούν σημαντική πρόκληση, καθώς στοχεύουν στην απρόσκοπτη πρόσβαση των επενδυτών στη λογιστική πληροφόρηση, στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλύσεων της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και στην επίτευξη υψηλού επιπέδου αποτελεσματικότητας στην κεφαλαιαγορά.

Βιβλιογραφία

- Blake, J. and M. Hossain (1996), "Readings in International Accounting", International Thomson Business Press.
- Cecchini, P. (1988), "The European Challenge 1992", Aldershot: Gower.
- Choi, F. and G. Mueller (1992), "International Accounting", Prentice Hall Inc.
- Choi, F., C. Frost and G. Meek (1999), "International Accounting", Prentice Hall Inc.
- Chung, R., M. Firth and J. Kim (2002), "Institutional Monitoring and Opportunistic Earnings Management", *Journal of Corporate Finance*, 8 (1): 29-48.
- Epstein, B. and A. Mirza (2002), "IAS 2002: Interpretation and Application of International Accounting Standards", John Wiley and Sons Inc.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1998), "Accounting for Derivatives and Hedging Activities", *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 133*, Financial Accounting Standards Board.
- Granlund, M. (1998), "The Challenge of Management Accounting Change: A Case Study of the Interplay between Management Accounting, Change and Stability", *Turku: Kirjapaino Grafia Oy*.
- Greco, M. (1999), "News Briefs", *Investor Relations Business*, New York, (July 19): 1. Hofste, P. (2002), "The Revolution will be Itemised", *Financial World*, (February): 54-57.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1996), "Accounting for Taxes on Income", *International Accounting Standard (IAS) No. 12*, International Accounting Standards Board.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1998), "Retirement Benefit Costs", *International Accounting Standard (IAS) No. 19*, International Accounting Standards Board.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1998), "Financial Instruments: Recognition and Measurement", *International Accounting Standard (IAS) No. 39*, International Accounting Standards Board.
- Jensen, M. C. and W. H. Meckling (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, 3: 305-360.
- Fields, T., T. Lys and L. Vincent (2001), "Empirical Research on Accounting Choice", *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3): 255-307.
- Rivera, J. (1989), "The Internationalization of Accounting Standards: Past Problems and Current Prospects", *The International Journal of Accounting*, 24: 320-341.
- Watts, R. and J. Zimmerman (1978), "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *Accounting Review*, 53: 112-134.
- Watts, R. and J. Zimmerman (1986), "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Wilson, A. (2001), "IAS: The Challenge for Management", *Accountancy*, (December): 90.