



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

ΕΚΠΟΝΗΣΗ: ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ – ΑΡΤΕΜΙΣ ΜΑΜΑΛΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΩΡΡΟΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ, 2009



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|----|
| ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ..... | 5 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... | 6 |
| 1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | 7 |
| 2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ | 9 |
| 2.1 Σκοπός και χρησιμότητα Κοστολόγησης | 9 |
| 2.2 Στοιχεία Κόστους – Διακρίσεις Κόστους | 10 |
| 2.2.1 Ορισμοί Κόστους | 10 |
| 2.2.2 Δομή Κόστους και Κατηγορίες Επιχειρήσεων | 11 |
| 2.2.3 Διακρίσεις Κόστους | 15 |
| 2.3 Μέθοδοι και τεχνικές Κοστολόγησης | 17 |
| 2.3.1 Πλήρης Κοστολόγηση | 19 |
| 2.3.2 Οριακή Κοστολόγηση | 21 |
| 2.3.3 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων | 22 |
| 2.3.4 Πρότυπη Κοστολόγηση | 26 |
| 2.4 Η χρησιμότητα της Κοστολόγησης στη διαδικασία λήψης αποφάσεων | 29 |
| 3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ | 32 |
| 3.1 Σκοποί και σημασία Γενικού Λογιστικού σχεδίου..... | 32 |
| 3.2 Η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου | 33 |
| 3.3 Βασικές Αρχές Ε.Γ.Λ.Σ | 34 |
| 4 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ..... | 35 |
| 4.1 Ιστορική παρουσίαση υιοθέτησης των Δ.Λ.Π | 35 |
| 4.2 Ορισμός των Δ.Λ.Π | 36 |
| 4.3 Χρονοδιάγραμμα – Πεδίο εφαρμογής..... | 38 |
| 4.4 Η Επιτροπή Δ.Λ.Π. και το Θεσμικό πλαίσιο..... | 40 |
| 4.5 Συνοπτική Παρουσίαση Δ.Λ.Π. και Διερμηνειών | 43 |
| Τα Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα | 43 |
| 4.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα Δ.Λ.Π..... | 46 |
| 5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ..... | 51 |
| 5.1 Νέα δεδομένα στη Λογιστική | 51 |
| 5.2 Καινοτομίες που εισαγουν τα Δ.Λ.Π | 51 |
| 5.3 Αντιδράσεις και προσδοκίες από την εισαγωγή των Δ.Λ.Π | 52 |



| | | |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.4 | Βαθμός ετοιμότητας και απαραίτητες προσαρμογές..... | 56 |
| 5.5 | Νέο πλαίσιο εφαρμογής των Δ.Λ.Π | 60 |
| 6 | ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ | 62 |
| 6.1 | Η επίδραση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π..... | 62 |
| 6.2 | Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων..... | 63 |
| 6.3 | Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα | 65 |
| 6.4 | Δ.Λ.Π. 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις | 67 |
| 6.5 | Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές Πληροφορίες ανά τομέα | 69 |
| 6.6 | Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα Πάγια | 71 |
| 6.7 | Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις | 74 |
| 6.8 | Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής υποστήριξης..... | 75 |
| 6.8.1 | Κρατικές επιχορηγήσεις..... | 76 |
| 6.8.2 | Κρατική υποστήριξη | 81 |
| 6.8.3 | Γνωστοποιήσεις (παρ. 39 του προτύπου)..... | 81 |
| 6.9 | Δ.Λ.Π.23: Κόστος Δανεισμού | 82 |
| 6.10 | Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού..... | 86 |
| 7 | ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 88 |
| 7.1 | Ορισμός των Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων | 88 |
| 7.2 | Εισαγωγή των USGAAP..... | 90 |
| 7.3 | Διαφορές μεταξύ Αμερικάνικων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων | 91 |
| 7.3.1 | Σύγκλιση Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα Και Τομείς σύγκλισης | 92 |
| 7.4 | Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα και Κοστολόγηση | 94 |
| 7.4.1 | Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων (FAS 32)..... | 95 |
| 7.4.2 | Αποθέματα (Fas 151)..... | 95 |
| 7.4.3 | Οικονομικές Πληροφορίες Ανά Τομέα (Fas 14)..... | 95 |
| 7.4.4 | Ενσώματα Πάγια (Fas 121, 122, 143, 144)..... | 96 |
| 7.4.5 | Μισθώσεις (Fas 13, 17, 23, 28, 98)..... | 97 |
| 7.4.6 | Κρατικές Επιχορηγήσεις (Fas 116) | 99 |
| 7.4.7 | Κόστος Δανεισμού (Fas 34, 58, 62) | 99 |
| 7.4.8 | Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Fas 142, 153) | 100 |
| 8 | ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 101 |



| | | |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.1 | Η επίδραση των Δ.Λ.Π. στην Κοστολόγηση | 101 |
| 8.2 | Σύγκλιση Αμερικάνικων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.. | 103 |
| | Παράγοντες που αναστέλλουν την ολοκληρωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις Η.Π.Α. | 103 |
| | Σύγκλιση Διεθνών με τα Αμερικάνικα Πρότυπα | 104 |
| | ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ | 106 |
| | Η Εφαρμογή Των Δ.Λ.Π. Στις Οικονομίες Των Χωρών | 106 |
| | Καναδάς | 106 |
| | Κεντρική Αμερική | 106 |
| | Ασία – Ωκεανία..... | 107 |
| | Μέση Ανατολή..... | 107 |
| | Αφρική | 108 |
| | Ευρώπη | 108 |
| | Η εξέλιξη των Δ.Λ.Π | 108 |
| | Η κατάσταση σημερα..... | 109 |
| | Γενικά συμπεράσματα..... | 111 |
| | Βιβλιογραφία | 113 |
| | Αρθρογραφία | 114 |
| | Ηλεκτρονικές Πηγές | 116 |

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στους καθηγητές μου στη Λογιστική κύριο Χρήστο Καζαντζή, κύριο Ιωάννη Πάγγειο και κύριο Ιωάννη Σώρρο για την προσπάθειά τους να μας μεταδώσουν τις πολύτιμες γνώσεις και εμπειρίες τους και ιδιαίτερος στον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Σώρρο, για την εποικοδομητική του καθοδήγηση καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας Διπλωματικής εργασίας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το 2005, οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις δεσμεύθηκαν για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Οικονομικές Καταστάσεις τις οποίες ήσαν υποχρεωμένες να συντάσσουν και να δημοσιεύουν. Η νέα αυτή κατάσταση, επηρέασε δραματικά τον τρόπο συλλογής και κατηγοριοποίησης οικονομικών στοιχείων. Επιπλέον, τα ΔΛΠ επηρέασαν και τον τρόπο συλλογής και ανάλυσης πληροφοριών, οι οποίες προορίζονταν για εσωτερική χρήση και η μελέτη των οποίων συνέβαλλε στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Με αφορμή το γεγονός αυτό, θα προσπαθήσουμε να παρατηρήσουμε το βαθμό στον οποίο το νέο καθεστώς υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ επηρέασε τις εσωτερικές διαδικασίες των Οικονομικών Διευθύνσεων των επιχειρήσεων και τις Κοστολογικές μεθόδους τις οποίες χρησιμοποιούν.

Η εργασία, έχει ως στόχο να διαπιστώσει εάν και κατά πόσο, οι πληροφορίες που παρέχουν τα ΔΛΠ αξιοποιούνται και στο εσωτερικό της επιχείρησης. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία σύντομη παρουσίαση της Διοικητικής Λογιστικής, ενώ στο δεύτερο αναλύεται η Κοστολόγηση, ο σκοπός και η χρησιμότητά της, παρατίθενται τα στοιχεία και οι διακρίσεις του Κόστους, καθώς και οι μέθοδοι και τεχνικές Κοστολόγησης. Επιπλέον, σκιαγραφείται η χρησιμότητα της Κοστολόγησης στη διαδικασία λήψης αποφάσεων εντός της επιχείρησης και κυρίως εντός παραγωγικών μονάδων, όπου η Κοστολόγηση παίζει έναν καθοριστικό ρόλο.

Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται η έννοια της λογιστικής τυποποίησης και τρεις βασικές αρχές που τη διέπουν. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται εισαγωγή στην έννοια και τη χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στο πέμπτο παρουσιάζεται η διαδικασία εισαγωγής τους στην Ελληνική Οικονομία και –τέλος- στο έκτο, παρατίθενται τα πρότυπα που επηρεάζουν άμεσα την Κοστολόγηση.

Στο έβδομο κεφάλαιο εισάγονται τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, δίδεται ο ορισμός τους, παρουσιάζονται οι διαφορές τους σε σχέση με τα Δ.Λ.Π. και παρουσιάζονται ορισμένα εξ αυτών, τα οποία κρίνεται πως έχουν άμεσες επιπτώσεις στη διαδικασία της Κοστολόγησης. Τέλος, εξάγονται συμπεράσματα με βάση όλα τα προηγούμενα.

1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Σύμφωνα με έναν κοινώς αποδεκτό ορισμό, «Λογιστική είναι η διαδικασία αναγνώρισης, μέτρησης και επικοινωνίας της οικονομικής πληροφορίας, έτσι ώστε να δώσει τη δυνατότητα στους χρήστες αυτής της πληροφορίας να εξάγουν συμπεράσματα και να προβούν στις κατάλληλες αποφάσεις». (Πηγή: Drury, 2000)

Οι χρήστες της οικονομικής πληροφορίας διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: στους εξωτερικούς χρήστες, οι οποίοι αποτελούνται από τους μετόχους, τους πιστωτές, το κράτος και τους εσωτερικούς χρήστες εκείνους, δηλαδή, που βρίσκονται εντός της επιχείρησης και χρησιμοποιούν τις πληροφορίες της Λογιστικής ώστε να καταλήξουν σε ορθές αποφάσεις.

Σύμφωνα με τους Garrison και Noreen (2003), η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με την παροχή πληροφοριών στα στελέχη, δηλαδή σε πρόσωπα που βρίσκονται μέσα σε έναν οργανισμό και διευθύνουν και ελέγχουν τις λειτουργίες του.

Συγκεκριμένα, η Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει τη συγκέντρωση και την ερμηνεία των λογιστικών πληροφοριών, οι οποίες είναι σχεδιασμένες για να βοηθήσουν τους διοικούντες στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της λειτουργίας της επιχείρησης. Συνοπτικά, οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής χρησιμοποιούνται από εσωτερικούς και όχι από εξωτερικούς χρήστες. Επειδή οι εκθέσεις της Διοικητικής Λογιστικής χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από τους διοικούντες την επιχείρηση, το περιεχόμενο αυτών δεν κυριαρχείται από τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής ή από τις διατάξεις του φόρου εισοδήματος. Οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής, είναι οργανωμένες μάλλον κατά οποιονδήποτε τρόπο ικανοποιεί καλύτερα τις ανάγκες των διοικούντων τις επιχειρήσεις. Μια από τις μεγαλύτερες προκλήσεις της λογιστικής, είναι η οργάνωση λογιστικών πληροφοριών κατά τρόπο περισσότερο σχετικό σε μια εξειδικευμένη επιχειρηματική απόφαση. (Πηγή: Meigs, Meigs, 1988)

Οι εσωτερικοί χρήστες βασίζουν την πληροφόρησή τους στη Διοικητική Λογιστική. Η Διοικητική Λογιστική αποτελεί το πλαίσιο το οποίο περιλαμβάνει τη Λογιστική Κόστους. Η Λογιστική Κόστους, μετράει και αναφέρει τόσο τις χρηματοοικονομικές, όσο και τις μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος



απόκτησης και χρησιμοποίησης των διαφόρων πόρων από τις επιχειρήσεις. (Πηγή: Horngren, Datar and Froster, 2003). Ουσιαστικά, η Λογιστική Κόστους, αναφέρεται στις μεθόδους και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών. Ως Κοστολόγηση, ορίζεται το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιορισθεί το κόστος των προϊόντων, υπηρεσιών, διαδικασιών κλπ, μιας επιχείρησης. (Πηγή: Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2005). Στο επόμενο κεφάλαιο, αναλύεται η Κοστολόγηση, ως ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια εκείνων που καλούνται να λάβουν αποφάσεις για την επιχείρηση.

2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

2.1 Σκοπός και χρησιμότητα Κοστολόγησης

Σκοπός της Κοστολόγησης είναι να δώσει τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το Κόστος. Η χρησιμότητά της, εξαρτάται από την ανάγκη της πληροφόρησης. Η Κοστολόγηση, παίζει ουσιαστικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων και χάραξης της επιχειρηματικής στρατηγικής.

Οι πληροφορίες που παρέχει η Κοστολόγηση συμβάλλουν:

- Στον καθορισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών
- Στη μέτρηση των αποθεμάτων
- Στον προγραμματισμό και τον έλεγχο του Κόστους
- Στην αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης
- Στη διαδικασία λήψης στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων.

Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που τους παρέχει η Κοστολόγηση, ανάλογα με το είδος τους και τις ανάγκες που ανακύπτουν. Έτσι, για παράδειγμα, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν πληροφορίες για να διαχειρισθούν το κόστος παραγωγής, ενώ οι εμπορικές επιχειρήσεις για να διαχειρισθούν τα κόστη αποθήκευσης, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών τους. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, οι πληροφορίες συμβάλλουν στον εντοπισμό των περισσότερο κερδοφόρων υπηρεσιών και τη διαχείριση του κόστους τους.

Οι πληροφορίες που σχετίζονται με το Κόστος της επιχείρησης, παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο για αυτή και συγκεκριμένα, για την επιβίωσή της. Συνεπώς, κρίνεται απαραίτητο να γνωρίζουν το κόστος των νέων προϊόντων και υπηρεσιών, το κόστος βελτίωσης των προϊόντων και των υπηρεσιών, καθώς και το κόστος ανάπτυξης νέων τρόπων παραγωγής προϊόντων ή προσφοράς υπηρεσιών. Οι προσφερόμενες πληροφορίες, μπορούν να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να καθορισθούν οι τιμές, να αλλάξει η προσφορά, έτσι ώστε να αυξηθεί η κερδοφορία και να καθορισθούν νέες μέθοδοι μάρκετινγκ και νέα κανάλια διανομής (Πηγή: Blocher, Chen and Lin, 2002).



2.2 Στοιχεία Κόστους – Διακρίσεις Κόστους

2.2.1 ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ως Κόστος, ορίζεται η θυσία που πραγματοποιήθηκε προκειμένου να επιτευχθεί ένας συγκεκριμένος σκοπός και η οποία μετράται συνήθως με βάση τους πόρους που έχουν αναλωθεί, για να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος σκοπός. (Πηγή: Hilton, Maher and Selto, 2006). Εναλλακτικά, το Κόστος θα μπορούσε να ορισθεί ως το χρηματικό ποσό το οποίο πρέπει να καταβληθεί, έτσι ώστε να αποκτηθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. (Πηγή: Morse and Zimmerman, 1997). Έναν άλλο ορισμό, που αποδίδουν οι Hansen και Mowen το 2000 στο Κόστος, είναι: «η χρηματική αξία που θυσιάζεται για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, τα οποία όμως αναμένεται να έχουν άμεσα ή μελλοντικά οφέλη για την επιχείρηση»(Πηγή: Hansen and Mowen, 2000).

Ένα πολύ σημαντικό στοιχείο τόσο για τη Διοίκηση του Κόστους, όσο και για την εξωτερική χρηματοοικονομική πληροφόρηση, είναι ο χρόνος κατά τον οποίο το κόστος αναγνωρίζεται ως έξοδο. Ως έξοδο ορίζεται το κόστος που πραγματοποιείται όταν ένα στοιχείο του Ενεργητικού χρησιμοποιήθηκε ή πουλήθηκε με σκοπό να παράγει έσοδα, δηλαδή είναι ουσιαστικά το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης (Πηγή: Hilton, Mayer and Selto, 2006).

Μία πολύ σημαντική έννοια στην Κοστολόγηση είναι ο Φορέας του Κόστους. Φορέας Κόστους θεωρείται μία δραστηριότητα για την οποία μετράμε ξεχωριστά το κόστος της, δηλαδή Φορέας Κόστους θεωρείται οτιδήποτε για το οποίο θέλουμε να ξέρουμε το κόστος του. Στις επιχειρήσεις, ως Φορέας Κόστους, τις περισσότερες φορές, θεωρείται το ίδιο το προϊόν, είτε αυτό είναι υλικό αγαθό, είτε υπηρεσία. Ένα κοστολογικό σύστημα, ουσιαστικά συγκεντρώνει και ταξινομεί όλα τα κόστη σε συγκεκριμένες κατηγορίες, όπως το κόστος πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων και στη συνέχεια καθορίζει ποια κόστη αφορούν τον κάθε Φορέα Κόστους. Τα κόστη των Φορέων μπορούν να διαχωρισθούν σε δύο κατηγορίες, στα άμεσα και στα έμμεσα. Ως άμεσα κόστη, θεωρούνται εκείνα που μπορούν να συνδεθούν άμεσα με ένα Φορέα Κόστους, ενώ, αντίθετα, τα έμμεσα δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αφορούν αποκλειστικά ένα συγκεκριμένο Φορέα Κόστους.



Το Κόστος προϊόντος, είναι το κόστος των αγαθών τα οποία έχουν αγορασθεί ή κατασκευασθεί και προορίζονται για μεταπώληση. (Πηγή: Hilton, Mayer and Selto, 2006). Εναλλακτικά, θα μπορούσε να ορισθεί ως το κόστος το οποίο είναι απαραίτητο για να ολοκληρωθεί το προϊόν (Πηγή: Blocher, Chen and Lin, 2002). Ουσιαστικά, το κόστος του προϊόντος, χρησιμοποιείται για να υπολογισθεί η αξία του αποθέματος των παραγόμενων προϊόντων ή των εμπορευμάτων, μέχρι τα αγαθά αυτά να πωληθούν. Κατά την πώληση, το κόστος του προϊόντος, αναγνωρίζεται ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, στο λογαριασμό Κόστος Πωληθέντων. Κάθε κόστος, το οποίο δεν είναι κόστος προϊόντος, είναι Κόστος Περιόδου. Κόστη Περιόδου, είναι τα κόστη εκείνα, τα οποία δε συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του αποθέματος. Τα κόστη αυτά, προσδιορίζονται με βάση το χρονικό διάστημα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν και όχι με βάση τις μονάδες των εμπορευμάτων ή των αγαθών που παρήχθησαν. Συνεπώς, τα κόστη περιόδου, αναγνωρίζονται ως έξοδα τη χρονική περίοδο που πραγματοποιούνται, δηλαδή δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων (Πηγή: Hilton, Mayer and Selto, 2006).

2.2.2 ΔΟΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χωρισθούν σε τρεις ευρύτερες κατηγορίες, ανάλογα με το αντικείμενό τους:

- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Εμπορικές επιχειρήσεις
- Βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, παρέχουν υπηρεσίες στους πελάτες τους, όπως, για παράδειγμα, νομικές συμβουλές, οι οποίες αναλώνονται όταν παράγονται. Συνεπώς, σε τέτοιου είδους επιχειρήσεις, δε συναντούμε αποθέματα. Το κόστος εργασίας τείνει να είναι η πιο σημαντική κατηγορία κόστους για αυτές τις επιχειρήσεις και υπολογίζεται ότι κυμαίνεται στο 70% των συνολικών εξόδων (Πηγή: Blocher, Chen and Lin, 2002). Παράλληλα, η κοστολόγηση των προϊόντων σε αυτές τις επιχειρήσεις, έχει περισσότερο σχέση με το πώς να χρησιμοποιείται το προϊόν μετά την πώληση και λιγότερο με το προϊόν (Vercio and DeMarco Pierce, 2006).



Οι εμπορικές επιχειρήσεις αγοράζουν και στη συνέχεια πωλούν τα εμπορεύματα, χωρίς να επέμβουν ουσιαστικά ή να αλλάξουν τη σύστασή τους. Συνεπώς, διαφέρουν από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στο ότι περιλαμβάνουν στην Κ.Α.Χ. το Κόστος Πωληθέντων αγαθών και ότι εμφανίζουν στο Ενεργητικό τους το Λογαριασμό Αποθέματα.

Τέλος, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο Βιομηχανικό τομέα, αγοράζουν πρώτες ύλες και διάφορα άλλα υλικά και τα μετατρέπουν σε έτοιμα προϊόντα. Συνεπώς, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις, παρουσιάζουν μεγαλύτερη πολυπλοκότητα στα κόστη που θα πρέπει να συμπεριλάβουν στην Κ.Α.Χ., καθώς και στον τρόπο υπολογισμού του κόστους αυτού.

Όσον αφορά στον τύπο των αποθεμάτων, σε αυτές τις επιχειρήσεις συναντώνται το απόθεμα πρώτων υλών, που αποτελείται από τις πρώτες ύλες που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, το απόθεμα σε εξέλιξη, το οποίο αφορά σε προϊόντα που έχουν ήδη εισαχθεί στην παραγωγική διαδικασία και έχουν υποστεί επεξεργασία αλλά δεν έχουν ολοκληρωθεί και τέλος, το απόθεμα των έτοιμων προϊόντων, που αφορά σε προϊόντα τα οποία έχουν φτάσει στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας αλλά δεν έχουν πωληθεί (Hilton, Mayer and Selto, 2006). Το κόστος παραγωγής σε μια τέτοια επιχείρηση, διαχωρίζεται σε τρεις κατηγορίες και περιλαμβάνει:

- Τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι όλα τα κύρια υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και συνδέονται άμεσα με αυτό. Τα υλικά αποκαλούνται πρώτες ύλες πριν εισαχθούν στην παραγωγική διαδικασία, ενώ εφόσον έχουν εισαχθεί, θεωρούνται άμεσα υλικά.
- Την άμεση εργασία, η οποία αποτελείται από το κόστος πληρωμής των εργαζομένων που μετατρέπουν τα άμεσα υλικά σε έτοιμα προϊόντα, είναι δηλαδή η εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών (Πηγές: Horngren, Datar and Foster, 2003; Hilton, Mayer and Selto, 2006). Σήμερα, λόγω των αλλαγών που έχουν επέλθει κυρίως από την αυτοματοποίηση της παραγωγής, παρατηρείται μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας, καθώς αυτό πλέον αντιπροσωπεύει περίπου το 5-10% του κόστους πωληθέντων (Πηγές: Jiao and Tseng, 1999; Schmenner, 2004). Παράλληλα, θα μπορούσε πλέον να θεωρηθεί ότι το κόστος εργασίας είναι σταθερό κόστος, καθώς δε μεταβάλλεται με το κόστος παραγωγής.



Τόσο τα άμεσα υλικά, όσο και η άμεση εργασία, αποτελούν το Άμεσο Κόστος Παραγωγής, καθώς επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν.

- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, είναι όλα τα άλλα έξοδα που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, τα οποία δεν μπορούν να διακριθούν άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, αλλά είναι απαραίτητα στην παραγωγική διαδικασία. Τα έξοδα αυτά δε συνδέονται με κάποιο συγκεκριμένο Φορέα Κόστους και συνεπώς η μεμονωμένη παρακολούθησή τους είναι οικονομικά ασύμφορη. Εφόσον τα Γ.Β.Ε. δεν μπορούν να αποδοθούν σε ένα συγκεκριμένο προϊόν, επιμερίζονται στα παραχθέντα προϊόντα, έτσι ώστε να υπολογισθούν τα κόστη που καταναλώνει το κάθε προϊόν.

Συγκεκριμένα, Γ.Β.Ε., είναι τα έμμεσα υλικά τα οποία περιλαμβάνουν όλα τα υλικά που είτε δεν είναι υλικά που ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν αλλά είναι απαραίτητα για την παραγωγή του, είτε είναι μέρος των παραγόμενων προϊόντων αλλά έχουν ασήμαντο κόστος για να συμπεριληφθούν στα άμεσα υλικά, είτε γιατί δεν αφορούν μόνο ένα συγκεκριμένο προϊόν αλλά χρησιμοποιούνται προς όφελος περισσότερων προϊόντων. Η έμμεση εργασία περιλαμβάνεται στα Γ.Β.Ε. και περιλαμβάνει τους μισθούς των υπαλλήλων που δεν εργάζονται άμεσα για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος αλλά είναι απαραίτητοι στην παραγωγική διαδικασία, όπως για παράδειγμα οι επιθεωρητές ή οι συντηρητές μηχανημάτων. Επιπλέον, στα Γ.Β.Ε., περιλαμβάνονται και τα λοιπα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως είναι οι αποσβέσεις του εργοστασίου και του λοιπού εξοπλισμού, η ασφάλεια του εργοστασίου, των κτιρίων και του εξοπλισμού, το ηλεκτρικό ρεύμα, η θέρμανση και άλλου είδους παρόμοια έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται προκειμένου να παράγει η επιχείρηση.

Στα Γ.Β.Ε. εντάσσονται και οι υποστηρικτικές υπηρεσίες, καθώς είναι απαραίτητες για τη σωστή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας. Τέτοιες υπηρεσίες είναι οι σχέσεις με τους προμηθευτές, η συντήρηση των μηχανημάτων, ο προγραμματισμός της παραγωγής, ο χειρισμός των υλικών, ο έλεγχος ποιότητας. Καθώς πολλές από τις υποστηρικτικές εργασίες δεν προσθέτουν συγκριτικό πλεονέκτημα, πολλές επιχειρήσεις προτιμούν να προβούν σε outsourcing των εν λόγω υπηρεσιών, το κόστος τους, όμως, περιλαμβάνεται στα Γ.Β.Ε.



Τέλος, στα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνονται το κόστος των υπερωριών και το κόστος αδρανούς χρόνου, το οποίο αποτελεί το χρόνο που ένας εργαζόμενος δεν απασχολείται παραγωγικά, εξαιτίας γεγονότων που δεν προκύπτουν από δική του υπαιτιότητα, όπως για παράδειγμα μια βλάβη στα μηχανήματα (Hilton, Mayer and Selto, 2006).

Σήμερα, το μεγαλύτερο μέρος του κόστους προϊόντος καταλαμβάνουν τα άμεσα υλικά, ακολουθούν τα Γ.Β.Ε. και έπεται η άμεση εργασία, σε ένα πολύ μικρό ποσοστό. Το κόστος παραγωγής κατηγοριοποιείται σε Πρωτεύων Κόστος, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα άμεσα κόστη (πρώτες ύλες και άμεση εργασία) και σε Κόστος Μετατροπής, που είναι το κόστος για τη μετατροπή πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα και αποτελείται από την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε.

Το συνολικό κόστος λειτουργίας μιας επιχείρησης, αποτελείται από το κόστος του αποθέματος και το κόστος περιόδου. Το κόστος αποθέματος είναι όλο το κόστος του προϊόντος που αναφέρεται ως στοιχείο του Ενεργητικού, όταν πραγματοποιείται και κατόπιν –όταν τα προϊόντα πωληθούν - γίνεται κόστος πωληθέντων. Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, όλο το κόστος παραγωγής αποτελεί κόστος αποθέματος. Τα έτοιμα προϊόντα, μπορούν να πωληθούν σε διαφορετικές χρήσεις από αυτές που παρήχθησαν, έτσι παρουσιάζονται ως έξοδο στην Κ.Α.Χ., στο Λογαριασμό Κόστος Πωληθέντων, όταν αναγνωρίζεται και το αντίστοιχο έσοδο από την πώληση, έτσι ώστε να ισχύει η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων. Για τις εμπορικές επιχειρήσεις, το κόστος του αποθέματος είναι το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων, ενώ για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως έχει ήδη αναφερθεί, δεν υπάρχουν κόστη αποθέματος (Πηγή: Horngren, Datar and Foster, 2003).

Συνεπώς, το συνολικό κόστος λειτουργίας μιας βιομηχανικής επιχείρησης αποτελείται - εκτός από το κόστος παραγωγής – και από τα άλλα λειτουργικά έξοδα, τα έξοδα πωλήσεων και διάθεσης, τα έξοδα διοίκησης και τα έξοδα χρηματοδότησης, τα οποία για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αντιμετωπίζονται ως κόστη περιόδου, δεν επιμερίζονται στα προϊόντα και για το λόγο αυτό, γίνονται έξοδα μέσα στη χρήση που πραγματοποιούνται, αν και πολλές φορές, για σκοπούς λήψης αποφάσεων, τείνουν να συσχετίζονται αυτά τα έξοδα με τα προϊόντα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.

Συγκεκριμένα, στα έξοδα πωλήσεων και διάθεσης, περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα ώστε να παραχθεί και να διανεμηθεί ένα προϊόν ή μια



υπηρεσία, όπως οι μισθοί και οι προμήθειες των πωλητών, τα έξοδα διαφήμισης, τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την εξυπηρέτηση των πελατών. Τα έξοδα διοίκησης, είναι όλα εκείνα τα έξοδα που συνδέονται με τη διοίκηση της επιχείρησης, τα οποία δεν μπορούν να αποδοθούν ούτε στο κόστος του προϊόντος, ούτε στα έξοδα πωλήσεων και διάθεσης (Πηγή: Hansen and Mowen, 2000). Τα έξοδα χρηματοδότησης είναι τα έξοδα που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης (Πηγή: Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2005).

2.2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε επιχείρηση παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της μέσω διάφορων δραστηριοτήτων. Τα κόστη δε συμβαίνουν αλλά είναι αποτέλεσμα των αποφάσεων σχετικά με τον αριθμό και τη φύση των δραστηριοτήτων που η επιχείρηση αναλαμβάνει, καθώς και από το επίπεδο αυτών των δραστηριοτήτων. Προκειμένου να μπορέσει η διοίκηση μιας επιχείρησης να λάβει σωστές αποφάσεις, να προγραμματίσει τις λειτουργίες της και να αξιολογήσει την απόδοσή της, θα πρέπει πρώτα να γνωρίζει ποιες δραστηριότητες προκαλούν τα κόστη και πως οι αλλαγές στα επίπεδα των δραστηριοτήτων επηρεάζουν τα διάφορα κόστη που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση. Η συμπεριφορά του κόστους, ουσιαστικά, αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο το κόστος ανταποκρίνεται στις διάφορες αλλαγές των αποφάσεων και των δραστηριοτήτων (Πηγή: Horngren, Datar and Foster, 2003).

Οι διακρίσεις του κόστους γίνονται ανάλογα με:

- Τη μονάδα μέτρησης: Ανά μονάδα Μέσο Κόστος και Συνολικό. Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν και συνδέονται με το κόστος αυτό.
- Την αιτία ύπαρξης: Άμεσο, Έμμεσο. Άμεσα είναι τα κόστη που μπορούν εύκολα να αναγνωρισθούν ότι ανήκουν σε ένα συγκεκριμένο Φορέα κόστους, ενώ αυτά που δεν μπορούν άμεσα να αποδοθούν σε ένα συγκεκριμένο Φορέα κόστους, λέγονται έμμεσα. Ουσιαστικά, το άμεσο κόστος δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα κόστους, ενώ η δημιουργία του έμμεσου, δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους (Πηγή: Drury, 2000).



- Τη συσχέτιση με βάση τις μεταβολές στον όγκο παραγωγής: Μεταβλητό, Σταθερό, Μικτό. Η συμπεριφορά του κόστους παίζει σημαντικό ρόλο για τη λήψη αποφάσεων μέσα σε μια επιχείρηση. Ως μεταβλητό, ορίζεται το κόστος που μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται ο όγκος παραγωγής και άρα, το συνολικό μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται γραμμικά, ενώ το ανα μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένει σταθερό. Αντίθετα, τα σταθερά κόστη παραμένουν αμετάβλητα καθώς μεταβάλλεται η παραγωγή, εντός ενός ορίου. Έτσι, το συνολικό σταθερό κόστος, παραμένει σταθερό εντός ενός σχετικού εύρους δραστηριοτήτων, ενώ το ανά μονάδα σταθερό κόστος μειώνεται αναλογικά με την αύξηση της δραστηριότητας (Πηγή: Compton and Brinker, 2005). Ο διαχωρισμός του κόστους, σε σταθερό και μεταβλητό, υφίσταται μόνο σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, καθώς μακροπρόθεσμα όλα τα κόστη είναι μεταβλητά. Επιπλέον, το μικτό κόστος, διακρίνεται στο ημι-μεταβλητό, που περιλαμβάνει μεταβλητά και σταθερά κόστη και στο βαθμιδωτό που μεταβάλλεται αλλά σε διακριτά επίπεδα. Παρόλο που τα κόστη παραγωγής, μεταβάλλονται ανάλογα με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας, δεν ισχύει κάτι τέτοιο για τα κόστη περιόδου, καθώς τα κόστη αυτά αυξάνονται με διαφορετικό μέγεθος καθώς αυξάνεται ο όγκος των πωλήσεων, αλλά δε μειώνονται κατά το ίδιο μέγεθος σε μια ισόποση μείωση του όγκου των πωλήσεων (Πηγή: Anderson, Banker and Janakiraman, 2003).
- Τις διαδικασίες προγραμματισμού και ελέγχου: Πρότυπο και Προϋπολογιστικό Κόστος. Το πρότυπο κόστος είναι το μελλοντικό εκτιμώμενο κόστος στο οποίο πρέπει να ανέλθει το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, ενώ το προϋπολογιστικό, είναι το κόστος στο οποίο αναμένεται ότι θα φτάσει η παραγωγή (Πηγή: Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2005).
- Τις λειτουργίες της επιχείρησης: Κόστος Παραγωγής, Διοίκησης, Πωλήσεων.
- Τη σχετικότητά του για τη λήψη μιας απόφασης: Σχετικό Κόστος, Μη σχετικό. Σχετικό, είναι το μελλοντικό κόστος που θα αλλάξει λαμβάνοντας μία απόφαση, ενώ μη σχετικό, είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις αποφάσεις που θα λάβει μια επιχείρηση.
- Τη δυνατότητα ελέγχου του: Ελεγχόμενο, Μη ελεγχόμενο. Ελεγχόμενο είναι το κόστος που μπορεί να ελεγχθεί αν δεν υιοθετήσουμε μία συγκεκριμένη απόφαση,



ενώ μη ελεγχόμενο είναι το κόστος που δεν μπορεί να αποφευχθεί, ανεξαρτήτως της απόφασης που θα λάβουμε (Πηγή: Drury, 2000).

- Κόστος ευκαιρίας και Λογιστικό κόστος. Ως κόστος ευκαιρίας ορίζεται το όφελος που χάθηκε ή θυσιάστηκε από την επιλογή μιας συγκεκριμένης ενέργειας, όταν προϋπόθεση είναι να μην υλοποιηθεί μια άλλη ενέργεια. Λογιστικό είναι το κόστος που υπολογίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές, υπό την προϋπόθεση ότι το κόστος των αποθεμάτων, των προϊόντων και το κόστος περιόδου παρουσιάζονται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις.

2.3 Μέθοδοι και τεχνικές Κοστολόγησης

Τα πρωτογενή στοιχεία της Κοστολόγησης, δηλαδή τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε., είναι δυνατό να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός. Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης, είναι δυνατό να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες, τις μεθόδους Κοστολόγησης και τις τεχνικές Κοστολόγησης. Οι μέθοδοι Κοστολόγησης, εξαρτώνται από τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Υπάρχουν κατά βάση δύο τρόποι παραγωγής: η εξατομικευμένη παραγωγή (job-order costing) και η συνεχής παραγωγή (process costing). Η εξατομικευμένη παραγωγή, χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν ένα συγκεκριμένο προϊόν κάθε φορά και συνεπώς, υπάρχει ανάγκη για ξεχωριστή μέτρηση του κόστους. Μια τέτοια μέθοδος, χρησιμοποιείται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα ή υπηρεσίες που προορίζονται για συγκεκριμένους πελάτες.

Αντίθετα, η μέθοδος της συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου υπάρχει μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα και επομένως δεν έχει νόημα να υπολογίζεται το κόστος του κάθε προϊόντος ξεχωριστά, εφόσον όλα τα προϊόντα παράγονται με τον ίδιο τρόπο και καταναλώνουν ίδιες ποσότητες άμεσων υλικών, άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε. στην Κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής, το ανά μονάδα κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, υπολογίζεται μεταβιβάζοντας το συνολικό κόστος σε πολλές ίδιες μονάδες. Αφού κάθε μονάδα λαμβάνει το ίδιο ή παρόμοιο ποσό άμεσων υλικών, άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε., το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.



Ουσιαστικά, οι μέθοδοι Κοστολόγησης, χρησιμεύουν σε τρεις λειτουργίες:

1. καθορίζουν το κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών που συμβάλλουν στη λήψη αποφάσεων και το μίγμα προϊόντων.
2. υπολογίζουν το απόθεμα και το κόστος πωληθέντων για εξωτερική πληροφόρηση.
3. διαχειρίζονται το κόστος και αξιολογούν την απόδοση (Πηγή: Horngren, Datar and Foster, 2003).

Οι τεχνικές Κοστολόγησης που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις, ουσιαστικά, δείχνουν το σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Στη διεθνή βιβλιογραφία, διακρίνονται τέσσερις τεχνικές κοστολόγησης: η Πλήρης (full or absorption costing), η Οριακή (variable costing), η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based costing) και η Πρότυπη Κοστολόγηση (standard costing). Για την επιλογή του κοστολογικού συστήματος που θα χρησιμοποιήσει η επιχείρηση, σημαντικό ρόλο παίζει η δομή του κόστους (Πηγή: Lukka and Granlund, 1996). Κάθε σύστημα Κοστολόγησης θα πρέπει να αποτελείται τουλάχιστον από μια μέθοδο και μια τεχνική Κοστολόγησης, δεδομένου ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δε συνυπολογισθεί η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση (Πηγή: Βενιέρης, 1998).

Οι επιχειρήσεις, καταφεύγουν σε διαφορετικά κοστολογικά συστήματα, ανάλογα με τις πληροφορίες που θέλουν να πάρουν από κάθε σύστημα. Έτσι, παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, η φύση του ανταγωνισμού κ.λ.π., μπορούν να οδηγήσουν στην υιοθέτηση κάποιου συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος.

Επιπλέον, κάποιες επιχειρήσεις καταφεύγουν στη χρησιμοποίηση περισσότερων του ενός κοστολογικών συστημάτων, προσπαθώντας να αντλήσουν διαφορετική, κάθε φορά, πληροφόρηση. Σε έρευνα που πραγματοποίησε ο Drury το 2000, σε 187 επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου, προέκυψε ότι το 9% διατηρούσε δυο κοστολογικά συστήματα, ένα για τη λήψη αποφάσεων και άλλο για την αποτίμηση αποθεμάτων.

2.3.1 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η πλήρης Κοστολόγηση είναι μια τεχνική Κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία όλα τα μεταβλητά και σταθερά κόστη παραγωγής συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του αποθέματος. Το κόστος αυτό, παρουσιάζεται σαν έξοδο στην Κ.Α.Χ. μέσω του Λογαριασμού «Κόστος Πωληθέντων» κατά την πώληση του προϊόντος. Αυτό που παρατηρείται σε αυτήν την τεχνική Κοστολόγησης, είναι ότι για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους, λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα σταθερά, όσο και τα μεταβλητά κόστη παραγωγής (Πηγή: Horngren, Datar and Foster, 2003).

Η Κ.Α.Χ. που καταρτίζεται με βάση την πλήρη Κοστολόγηση, χρησιμοποιεί το μικτό κέρδος, το οποίο διαχωρίζει τα κόστη παραγωγής από τα βιομηχανικά κόστη. Η πλήρης Κοστολόγηση, μετατρέπει σε έξοδα τα Γ.Β.Ε. σύμφωνα με τις μονάδες του προϊόντος που πωλήθηκαν, καθώς αποτελεί μέρος του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους (Πηγή: Horngren, Datar and Foster, 2003).

Συνεπώς, στην πλήρη Κοστολόγηση, λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα άμεσα, όσο και τα έμμεσα κόστη. Τα άμεσα κόστη, μπορούν να αποδοθούν σε συγκεκριμένο Φορέα κόστους, ενώ τα έμμεσα χρησιμοποιούνται από ποικίλους Φορείς κόστους. Έτσι, για να μπορέσουν τα κόστη να αποδοθούν στους ορθούς Φορείς κόστους, πρέπει να επιμερισθούν. Επιμερισμός κόστους, είναι διαδικασία απόδοσης του έμμεσου κόστους στους Φορείς κόστους (Πηγή: Morse and Zimmerman, 1997).

Οι λόγοι για τους οποίους προβαίνουμε σε επιμερισμό κόστους, συνοψίζονται στους ακόλουθους:

- Παροχή πληροφόρησης για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων
- Υποκίνηση στελεχών και εργαζομένων
- Δικαιολόγηση του κόστους και λήψη αποζημίωσης για το κόστος, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο καθορισμός της τιμής βασίζεται στο κόστος
- Μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος για την πληροφόρηση των εξωτερικών μερών (Πηγή: Horngren, Bhimani, Datar and Foster, 2002).

Η διαδικασία που ακολουθείται προκειμένου να επιμερισθούν τα έμμεσα κόστη στους Φορείς κόστους είναι η εξής:

- Προσδιορισμός του Φορέα κόστους
- Συσσώρευση του έμμεσου κόστους σε δεξαμενές κόστους (cost pools)
- Επιλογή βάσης επιμερισμού (allocation base)



- Υπολογισμός του συντελεστή καταλογισμού (application rate)
- Επιμερισμός του έμμεσου κόστους με βάση τη χρησιμοποίηση της βάσης επιμερισμού (Πηγή: Morse and Zimmerman, 1997).

Συνήθως, ως βάση επιμερισμού του έμμεσου κόστους στα προϊόντα χρησιμοποιούνται οι ώρες άμεσης εργασίας, το κόστος άμεσης εργασίας, ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Κάτι τέτοιο, όμως, προϋποθέτει ότι η βάση επιμερισμού είναι ανάλογη με την ποσότητα του προϊόντος που παράγεται, καθώς επίσης ότι οι πόροι καταναλώνονται αναλογικά με την ποσότητα του προϊόντος που παράγεται. Σε αρκετές περιπτώσεις, όμως, δεν ισχύει κάτι τέτοιο, με αποτέλεσμα τα προϊόντα που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες να κοστολογούνται παραπάνω από αυτό που καταναλώνουν, ενώ να συμβαίνει το αντίθετο για τα προϊόντα που παράγονται σε μικρότερες ποσότητες και είναι περισσότερο πολύπλοκα. Παρατηρείται, δηλαδή, ότι δεν υπάρχει κάποια σχέση μεταξύ του τρόπου που επιμερίζονται τα Γ.Β.Ε. και της παραγωγικής διαδικασίας. Παράλληλα, λόγω της αυτοματοποίησης της παραγωγής, το κόστος της άμεσης εργασίας μειώνεται και έτσι η χρησιμοποίησή του ως βάση επιμερισμού μπορεί να αλλοιώσει τον υπολογισμό του κόστους προϊόντος (Πηγές: Jiao and Tseng, 1999; Hughes and Gjerde, 2005). Στη συνέχεια, παρατείνονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτής της τεχνικής:

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ:

- Η πλήρης Κοστολόγηση δεν υποτιμά τη σημαντικότητα των σταθερών εξόδων, καθώς είναι απαραίτητος ο υπολογισμός τους στο μακροχρόνιο διάστημα, για την αποφυγή λαθών κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.
- Με την εφαρμογή της πλήρους Κοστολόγησης, αποφεύγεται η αναφορά εικονικών ζημιών. Κάτι τέτοιο, θα μπορούσε να συμβεί στην περίπτωση που μια επιχείρηση παρουσιάζει εποχικότητα. Η ενσωμάτωση του σταθερού κόστους στο απόθεμα τέλους, δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να το εξοδοποιεί όταν αυτό πωληθεί και όχι νωρίτερα. Συνεπώς, με αυτόν τον τρόπο, δεν παρουσιάζει ζημιές σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας.
- Πολλοί υποστηρικτές της πλήρους Κοστολόγησης, υπογραμμίζουν ότι τα σταθερά Γ.Β.Ε. είναι απαραίτητα για την παραγωγική διαδικασία και συνεπώς,



δεν αποδίδεται σωστά το κόστος του προϊόντος, αν δε ληφθούν υπ' όψιν στο κόστος του αποθέματος.

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ:

- Δημιουργεί κίνητρο για επιπλέον παραγωγή. Επειδή τα σταθερά κόστη επιμερίζονται σε περισσότερες μονάδες προϊόντος, προκύπτει μείωση του ανά μονάδα κόστους. Το γεγονός αυτό, δεν προϋποθέτει ότι θα οδηγήσει και σε περισσότερες πωλήσεις και αύξηση των κερδών, αντίθετα, μπορεί να δημιουργήσει επιπλέον κόστη όπως της αποθήκευσης των αποθεμάτων ή κόστη ευκαιρίας από τη μη χρησιμοποίηση των παραγωγικών αυτών συντελεστών σε πιο επικερδείς δραστηριότητες.
- Περιορισμένη χρήση της βάσης επιμερισμού που χρησιμοποιείται για να επιμερίσει τα σταθερά κόστη.
- Μπορεί να οδηγήσει σε παραπλανητικό υπολογισμό του κόστους του προϊόντος και του μίγματος των προϊόντων που μπορεί να παράγει μια επιχείρηση.
- Τέλος, μπορεί να επιμερίσει λανθασμένα τα έμμεσα κόστη αποδίδοντάς τα στα προϊόντα με βάση τον όγκο παραγωγής (Πηγή: Lucas, 2000).

2.3.2 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Σε αντίθεση με τα όσα αναφέρθηκαν για την πλήρη Κοστολόγηση, στην οριακή ή άμεση Κοστολόγηση, για τον υπολογισμό του κόστους του προϊόντος λαμβάνουμε υπ' όψιν μόνο τα μεταβλητά κόστη, δηλαδή τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Όσον αφορά στα σταθερά Γ.Β.Ε., θεωρούνται ως κόστη περιόδου και για το λόγο αυτό εξοδοποιούνται την περίοδο που πραγματοποιούνται (Πηγή: Morse and Zimmerman, 2003). Εναλλακτικά, η άμεση Κοστολόγηση, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μια τεχνική Κοστολόγησης με βάση την οποία όλα τα μεταβλητά κόστη παραγωγής περιλαμβάνονται στο κόστος του αποθέματος, ενώ όλα τα σταθερά κόστη αποκλείονται από το κόστος του αποθέματος.



Η Κ.Α.Χ. σύμφωνα με την άμεση Κοστολόγηση χρησιμοποιεί το περιθώριο συμμετοχής, το οποίο διαχωρίζει τα μεταβλητά από τα σταθερά κόστη, υπογραμμίζοντας ότι τα σταθερά κόστη παραγωγής εξοδοποιούνται στη χρήση που πραγματοποιούνται. Το περιθώριο συμμετοχής αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ένα πρόβλημα το οποίο υφίσταται σε αυτήν την περίπτωση, είναι ο διαχωρισμός των σταθερών και μεταβλητών εξόδων, καθώς στις μακροπρόθεσμες αποφάσεις θα πρέπει να είμαστε σίγουροι για το ποια κόστη είναι σταθερά και ποια μεταβλητά είναι σχετικά για την κάθε απόφαση (Πηγή: Schmenner, 2001).

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ :

- Η άμεση Κοστολόγηση ουσιαστικά εξαλείφει το πρόβλημα της επιπλέον παραγωγής, καθώς τα σταθερά κόστη αντιμετωπίζονται σαν κόστη περιόδου, η αύξηση της παραγωγής δε θα οδηγήσει στον επιμερισμό του σταθερού κόστους σε περισσότερες μονάδες
- Η οριακή Κοστολόγηση παρέχει πιο χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων
- Με την άμεση Κοστολόγηση, απομακρύνεται από τα κέρδη η επιρροή στις αλλαγές αποθέματος.

Πέρα, όμως, από τα πλεονεκτήματα που παρέχει αυτή η τεχνική Κοστολόγησης, παρουσιάζονται και ορισμένοι κίνδυνοι κατά την εφαρμογή της. Ο μη υπολογισμός του σταθερού κόστους αφήνει περιθώρια στα διοικητικά στελέχη να τιμολογούν τα προϊόντα τους λίγο πάνω από το περιθώριο συμμετοχής θέλοντας να βελτιώσουν την κερδοφορία της επιχείρησης. Επιπλέον, δε συνυπολογίζονται τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα στο κόστος του αποθέματος, παρόλο που ουσιαστικά συμμετέχουν στην παραγωγή του.

2.3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Σήμερα οι επιχειρήσεις αντιλαμβάνονται ότι τα έμμεσα κόστη αποτελούν όλο και περισσότερο σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους του προϊόντος. Η αυτοματοποίηση της παραγωγής, έχει αυξήσει σε πολλές περιπτώσεις τα έμμεσα



κόστη αντικαθιστώντας την άμεση εργασία. Γίνεται έτσι σαφές, ότι είναι απαραίτητη μια τεχνική η οποία να αποδίδει με ακρίβεια τα έμμεσα κόστη στα προϊόντα. Αυτό έρχεται να προσπαθήσει να επιτύχει η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, είναι μια τεχνική με βάση την οποία, αρχικά αποδίδονται τα κόστη στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, λαμβάνοντας υπ' όψιν πόσο χρησιμοποιεί κάθε προϊόν ή υπηρεσία τις δραστηριότητες αυτές (Hilton, Mayer and Selto, 2006).

Ως δραστηριότητα, ορίζεται ένα γεγονός, ή μία εργασία που πραγματοποιείται για έναν συγκεκριμένο σκοπό, όπως για παράδειγμα, ο σχεδιασμός ενός προϊόντος, η λειτουργία των μηχανών, η διανομή των προϊόντων κ.λ.π. Εναλλακτικά, ως δραστηριότητα, θα μπορούσε να ορισθεί κάθε διακριτή εργασία την οποία θα πρέπει να φέρει εις πέρας μια επιχείρηση προκειμένου να παράγει ένα προϊόν ή να παρέχει μια υπηρεσία.

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, επικεντρώνεται στα έμμεσα κόστη, καθώς τα άμεσα μπορούν να αποδοθούν εύκολα στα προϊόντα. Ένα χαρακτηριστικό της είναι ο επαναπροσδιορισμός κάποιων έμμεσων κοστών ως άμεσα. Έτσι, η τεχνική αυτή επιδιώκει να δημιουργήσει μικρότερες δεξαμενές κόστους που συνδέονται με τις διάφορες δραστηριότητες.

Για να μπορέσουμε να προσδιορίσουμε το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών, με την τεχνική της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, θα πρέπει να ακολουθήσουμε τα εξής τέσσερα βήματα:

1. να εντοπίσουμε και να αναγνωρίσουμε τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχείρησης.
2. να υπολογίσουμε τα κόστη σε δεξαμενές κόστους για κάθε δραστηριότητα.
3. να καθορίσουμε τον οδηγό κόστους για κάθε δραστηριότητα.
4. να αποδώσουμε τα κόστη της κάθε δραστηριότητας στα προϊόντα, με βάση τη χρησιμοποίηση της δραστηριότητας από το κάθε προϊόν.

Η βασική διαφορά της παραδοσιακής από την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, εντοπίζεται στην ιεράρχηση των δραστηριοτήτων (Πηγή: Vercio and DeMarco Pierce, 2006). Ένα πολύ σημαντικό ρόλο στην αναγνώριση και ταξινόμηση των δραστηριοτήτων, παίζει η ιεράρχηση αυτών με βάση το επίπεδο στο οποίο δραστηριοποιούνται. Έτσι, προκύπτουν δραστηριότητες ανά:



- μονάδα
- παρτίδα
- προϊόν
- πελάτη
- λειτουργία

Για να μπορέσουμε να αναγνωρίσουμε και να ταξινομήσουμε τις δραστηριότητες, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε τις εξής μεθόδους:

- ομάδες αποτελούμενες από ανώτερα στελέχη
- μέσω συνεντεύξεων και συνεργατικής προσέγγισης
- με χρήση στοιχείων που έχουν αναπτυχθεί για άλλους σκοπούς.

Όταν οι δραστηριότητες έχουν πλέον αναγνωρισθεί, θα πρέπει να υπολογισθούν τα έμμεσα κόστη που συνδέονται με κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες. Ουσιαστικά, θα πρέπει να ελεγχθεί πόσο χρόνο καταναλώνει η επιχείρηση σε κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες, έτσι ώστε να μπορέσει να αποδοθεί με ακρίβεια το κόστος της κάθε δραστηριότητας (Πηγή: Drury, 2000).

Μετά την αναγνώριση των δραστηριοτήτων και τον υπολογισμό του κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε μια από αυτές, καθορίζεται ένας οδηγός κόστους για κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες. Προκειμένου να αποδοθούν τα κόστη στις δραστηριότητες, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί μια βάση οδηγού κόστους. Μια τέτοια βάση, για να είναι κατάλληλη και μετρήσιμη, για να μπορεί να προβλέψει και να εξηγήσει τη χρησιμοποίηση των πόρων με ικανοποιητική ακρίβεια και να βασίζεται στην πρακτική δυναμικότητα των πόρων, θα πρέπει να ενέχει μια αιτιώδη σχέση μεταξύ δραστηριότητας και κόστους της.

Μέσω της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, γίνεται μια προσπάθεια να βελτιωθεί η απόδοση του έμμεσου κόστους αναγνωρίζοντας διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Το ABC, μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποδοτικότερα και να δώσει πιο ακριβή αποτελέσματα, σε επιχειρήσεις που παράγουν ένα πλήθος προϊόντων, καθώς και σε αυτές που τα έμμεσα κόστη αποτελούν ένα πολύ σημαντικό ποσοστό του συνολικού κόστους. Το ABC, δεν περιορίζεται μόνο στον υπολογισμό του κόστους, αλλά βοηθάει και στη μείωση του κόστους, αναγνωρίζοντας τις δραστηριότητες εκείνες που δεν προσθέτουν αξία.



Έχει παρατηρηθεί, ότι οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν υψηλότερα επίπεδα κάθετης διαφοροποίησης (το «βάθος» που παρουσιάζει η οργανωτική δομή της, τα ιεραρχικά επίπεδα που συναντώνται κάτω από τη Διοίκηση) παρουσιάζουν μεγαλύτερη τάση υιοθέτησης του ABC, σε σχέση με επιχειρήσεις που παρουσιάζουν λιγότερα επίπεδα κάθετης διαφοροποίησης. Επίσης, επιχειρήσεις οι οποίες έχουν πιο κεντροποιημένες και επίσημες δομές, σχετίζονται θετικά με την εφαρμογή του ABC, σε σχέση με τις πιο αποκεντρωμένες επιχειρήσεις.

Παρόλο που στη Διεθνή Βιβλιογραφία υποστηρίζεται ότι το ABC είναι πιο κατάλληλο σε περιπτώσεις που η παραγωγική διαδικασία και τα προϊόντα είναι αυτοματοποιημένα και πολύπλοκα, έχουν εντοπισθεί παρόμοια χαρακτηριστικά και σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν πλήρη ή άμεση Κοστολόγηση.

Αρχικά οι επιχειρήσεις εφάρμοσαν το ABC, προκειμένου να επιτύχουν καλύτερα αποτελέσματα στον υπολογισμό του κόστους του προϊόντος. Κατόπιν, επεδίωξαν να επιτύχουν καλύτερη πληροφόρηση για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Τα δεδομένα που προκύπτουν από το ABC, θεωρούνται περισσότερο αξιόπιστα και ακριβή από αυτά που παράγονται με τα παραδοσιακά συστήματα Κοστολόγησης, τόσο για τη λήψη αποφάσεων, όσο και για την αξιολόγηση της απόδοσης. Επιπλέον, η εφαρμογή του ABC, οδηγεί σε καλύτερη κατανόηση των οδηγών κόστους και έτσι επικεντρώνει το ενδιαφέρον της Διοίκησης στον τρόπο που καταναλώνονται οι πόροι από τις δραστηριότητες και υποστηρίζει την αποτελεσματική διοίκηση αυτών των δραστηριοτήτων.

Παράλληλα, έχει παρατηρηθεί ότι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν υιοθετήσει το ABC, παρουσιάζουν καλύτερες αποδόσεις όσον αφορά στα χρηματοοικονομικά τους στοιχεία. Το γεγονός αυτό, μπορεί να αποδοθεί στο ότι αποδίδοντας με μεγαλύτερη ακρίβεια τα κόστη στα προϊόντα, το ABC παρέχει καλύτερες πληροφορίες που βοηθούν στην ορθότερη λήψη αποφάσεων και αυτό έχει επίδραση στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Παράλληλα, όμως, δεν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι οι επιχειρήσεις που δεν έχουν υιοθετήσει το ABC θα βελτιώσουν την απόδοσή τους υιοθετώντας το.

Ορισμένα από τα μειονεκτήματα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα: η ακρίβεια αυτής της μεθόδου βασίζεται στην αναγνώριση και τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους κάθε δραστηριότητας και τη σχέση του οδηγού κόστους με τα κόστη της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Επιπλέον, στην περίπτωση που υπάρχει ένα σταθερό μέρος σε σχέση με τον οδηγό κόστους,



συνήθως αυτή η τεχνική κοστολόγησης αγνοεί τη διαφορά μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων. Τέλος, η εφαρμογή του ABC, προϋποθέτει μεγαλύτερο κόστος, καθώς θα πρέπει να γίνουν περισσότερες μετρήσεις και παρατηρήσεις, προκειμένου οι επιχειρήσεις να προβούν στην εφαρμογή του.

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές του ABC, η τεχνική αυτή βοηθάει στον ακριβή υπολογισμό του κόστους. Επιπλέον, η υιοθέτηση αυτής της τεχνικής μπορεί να οδηγήσει σε καλύτερο έλεγχο του κόστους, σε μείωση του κόστους, σε πιο ακριβή επιμερισμό του έμμεσου κόστους, στην αναγνώριση του κόστους κάθε δραστηριότητας, καθώς και σε βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος, οι οποίες εξάγονται από αυτήν την τεχνική, χρησιμεύουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

2.3.4 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Το πρότυπο Κόστος αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά κόστη των προϊόντων και υπηρεσιών (Πηγή: Morse and Zimmerman, 1997). Εναλλακτικά, ως πρότυπο ορίζεται το προκαθορισμένο κόστος, δηλαδή το κόστος – στόχος το οποίο θα πρέπει να επιτευχθεί κάτω από αποτελεσματικές συνθήκες λειτουργίας (Πηγή: Drury, 2000). Το πρότυπο κόστος, συχνά χρησιμοποιείται σε ένα πλήθος αποφάσεων, όπως στην τιμολόγηση των προϊόντων, την επιλογή outsourcing, καθώς και για έλεγχο, γεγονός που οδήγησε τα στελέχη να αντιδράσουν στην εισαγωγή της πρότυπης Κοστολόγησης.

Η πρότυπη Κοστολόγηση ταιριάζει συνήθως σε επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες αποτελούνται από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών και τα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή κάθε προϊόντος είναι συγκεκριμένα. Συνήθως, η πρότυπη Κοστολόγηση εφαρμόζεται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, καθώς σε αυτές παρατηρούνται επαναλαμβανόμενες διαδικασίες. Παράλληλα, μπορεί να εφαρμοσθεί και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή επιχειρήσεις που παράγουν πολλά διαφορετικά προϊόντα, αρκεί η παραγωγή να αποτελείται από μια σειρά από κοινές λειτουργίες.

Σύμφωνα με την πρότυπη Κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται: για το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το κόστος των άμεσων εισροών με την επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την



παραγωγή αυτής της συγκεκριμένης ποσότητας προϊόντων. Για το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων.

Στη συνέχεια, υπολογίζονται οι τυχόν αποκλίσεις που μπορούν να υπάρξουν μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους. Οι αποκλίσεις που προκύπτουν, αποτελούν χρήσιμο εργαλείο ελέγχου. Ενώ η πρότυπη Κοστολόγηση και η μελέτη των αποκλίσεων προσφέρουν σχετική και χρήσιμη πληροφόρηση για τα κόστη που μεταβάλλονται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, δεν ισχύει το ίδιο και για την ανάλυση των Γ.Β.Ε. Κάτι τέτοιο δημιουργεί ιδιαίτερα προβλήματα κατά την Κοστολόγηση, δεδομένου ότι πλέον τα Γ.Β.Ε. αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό στοιχείο του κόστους.

Η πρότυπη Κοστολόγηση παρέχει πληροφορίες που μπορούν να βοηθήσουν τα Στελέχη να ελέγξουν τα κόστη. Όμως, ο προσδιορισμός και η εφαρμογή των προτύπων που θα πρέπει να γίνει, είναι αρκετά χρονοβόρα και ακριβή διαδικασία και επιπλέον, χρειάζεται την ενεργή συμμετοχή των εργαζομένων. Επιπροσθέτως, τα πρότυπα θα πρέπει συνεχώς να προσαρμόζονται στις νέες συνθήκες που προκύπτουν και να παρουσιάζουν ουσιαστικά τις αλλαγές που έχουν επέλθει στη δομή του κόστους και στην παραγωγική διαδικασία. Η κατά το δυνατό λεπτομερέστερη πληροφόρηση για τα πρότυπα που πρέπει να τεθούν, προϋποθέτει μεγαλύτερο κόστος για τη συγκέντρωση πληροφοριών, το οποίο θα πρέπει να συγκριθεί με το όφελος που θα έχει η επιχείρηση από τη χρήση τους.

Επιπλέον, για να μπορέσει η επιχείρηση να εκμεταλλευθεί τα οφέλη που προκύπτουν από την πρότυπη Κοστολόγηση, θα πρέπει να πραγματοποιούνται συχνές ανανεώσεις του πρότυπου κόστους και των πρότυπων ποσοτήτων, λόγω της διαρκούς βελτίωσης των καμπυλών μάθησης και των αλλαγών που επέρχονται στο επιχειρησιακό περιβάλλον.

Η πρότυπη Κοστολόγηση αποτελεί μια ευρέως διαδεδομένη τεχνική Κοστολόγησης, τόσο για σκοπούς μέτρησης του κόστους του προϊόντος, όσο και για τον έλεγχο του κόστους. Έτσι, πλέον, χρησιμοποιείται όχι μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Το φαινόμενο αυτό, αποδεικνύει ότι η πρότυπη Κοστολόγηση έχει αρκετά πλεονεκτήματα, τα οποία συνψίζονται στα εξής:



- Επιτρέπει τη Διοίκηση Βάσει Εξαιρέσεων, που αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για τα διοικητικά Στελέχη, καθώς επικεντρώνονται στα σημεία εκείνα που παρουσιάζουν πρόβλημα.
- Το πρότυπο Κόστος παρέχει μια λογική βάση για συγκρίσεις κόστους.
- Οι αποκλίσεις που προκύπτουν αποτελούν μέσο για την αξιολόγηση και την ανταμοιβή των εργαζομένων.
- Παράλληλα, όταν οι αποκλίσεις αποτελούν μέσο αξιολόγησης για τους εργαζομένους, αποτελούν και μέσο υποκίνησής τους.
- Παρέχουν μια πρόβλεψη για τα μελλοντικά κόστη, η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.
- Η χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους οδηγεί σε σταθεροποίηση του κόστους παραγωγής.
- Τέλος, ένα σύστημα πρότυπης Κοστολόγησης αποτελεί ένα λιγότερο ακριβό σύστημα σε σχέση με ένα σύστημα πραγματικής ή κανονικής Κοστολόγησης.

Η κριτική που έχει δεχθεί η προτυπη Κοστολόγηση, συνοψίζεται στα παρακάτω:

- Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται είναι συνολικές και έρχονται αρκετά αργότερα ώστε να είναι χρήσιμες.
- Ένα από τα πλεονεκτήματα της πρότυπης Κοστολόγησης είναι η σταθεροποίηση του κόστους παραγωγής. Η εισαγωγή, όμως, των ευέλικτων συστημάτων παραγωγής, έχει μειώσει αυτή τη σταθερότητα εξαλείφοντας έτσι, ένα βασικό της πλεονέκτημα.
- Ο μικρός κύκλος ζωής των προϊόντων, έχει ως αποτέλεσμα τα πρότυπα που τίθενται να είναι σχετικά μόνο για σύντομο χρονικό διάστημα. Συνεπώς, με την εισαγωγή των νέων προϊόντων, θα πρέπει να καθορίζονται και νέα πρότυπα.



- Η πρότυπη Κοστολόγηση τείνει να δίνει έμφαση στη μείωση του κόστους, για να αποφευχθούν οι αποκλίσεις, κάτι το οποίο μπορεί να γίνει εις βάρος της ποιότητας.
- Επιπλέον, σε ένα Just In Time περιβάλλον, η χρησιμοποίηση των αποκλίσεων που προκύπτουν από την πρότυπη Κοστολόγηση για αξιολόγηση της απόδοσης, μπορεί να οδηγήσει σε δυσλειτουργίες. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον, το εργατικό δυναμικό είναι οργανωμένο σε εξειδικευμένες μονάδες, οι οποίες λειτουργούν αυτόνομα και συνεπώς, οι αποκλίσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή της πρότυπης Κοστολόγησης δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερο νόημα για άσκηση ελέγχου.
- Σε ένα πειβάλλον που μεταβάλλεται διαρκώς, χρειάζεται συνεχής προσπάθεια για βελτίωση των συνθηκών και όχι προσπάθεια για να επιτευχθούν απλώς τα πρότυπα που έχουν τεθεί.
- Τέλος, σε ένα αρκετά αυτοματοποιημένο περιβάλλον, οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι τόσο σταθερές που οι αποκλίσεις τείνουν να εξαλείφονται.

2.4 Η χρησιμότητα της Κοστολόγησης στη διαδικασία λήψης αποφάσεων

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις προσδίδουν κόστη στα προϊόντα τους για δύο λόγους: πρώτον, για εσωτερική μέτρηση της κερδοφορίας και για να ικανοποιήσουν τις εξωτερικές απαιτήσεις για χρηματοοικονομική πληροφόρηση με σκοπό να επιμερίσουν τα βιομηχανικά κόστη που πραγματοποιούνται μέσα σε μια περίοδο μεταξύ του κόστους πωληθέντων και των αποθεμάτων και δεύτερον, για να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες που απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων.

Για τη λήψη αποφάσεων, χρειάζονται περισσότερο ακριβείς πληροφορίες σχετικά με το κόστος των προϊόντων, έτσι ώστε να μπορούμε να εντοπίσουμε ποια προϊόντα είναι κερδοφόρα και ποια όχι. Με μια ποιο ακριβή μέτρηση του κόστους των προϊόντων, μια επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίσει τις πηγές κερδών και ζημιών της. Αν το κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιείται δεν μπορεί να μετρήσει με επαρκή ακρίβεια την ανάλωση των εξόδων που γίνονται προκειμένου να παραχθεί κάποιο προϊόν, τότε υπάρχει κίνδυνος να γίνει λάθος απεικόνιση του κόστους και τελικά να



ληφθεί η απόφαση να συνεχισθεί η παραγωγή ενός ζημιογόνου προϊόντος και αντίστροφα. Για τη λήψη αποφάσεων ίσως δεν είναι πάντα χρήσιμο να ληφθούν υπ' όψιν όλα τα κόστη που αφορούν και που προσδίδονται στο συγκεκριμένο προϊόν, όμως, κυρίως για σκοπούς εξωτερικής πληροφόρησης, λαμβάνονται όλα τα κόστη προκειμένου να βρεθεί το κόστος του τελικού προϊόντος, με βάση το οποίο θα εμφανίζεται ως έξοδο στην Κ.Α.Χ. αν πωληθεί (κόστος πωληθέντων) ή ως απόθεμα στον Ισολογισμό, εάν παραμείνει στην κατοχή της επιχείρησης με σκοπό τη μεταπώληση.

Οι επιχειρήσεις, επιδιώκουν μέσα από τα κοστολογικά τους συτήματα να συγκεντρώσουν τις κατάλληλες πληροφορίες προκειμένου να λάβουν αποφάσεις. Έτσι, οι περισσότεροι μάνατζερς πιστεύουν ότι το κοστολογικό τους σύστημα παρέχει επαρκείς πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων.

Έχει προκύψει από έρευνες (Boyd and Cox, 2002) ότι οι συνηθέστερες αποφάσεις που λαμβάνουν οι μάνατζερς με βάση τις πληροφορίες που αντλούν από το κοστολογικό τους σύστημα είναι το αν θα παρασκευάσουν κάτι ή θα το αγοράσουν, η τιμολόγηση των προϊόντων τους, η προσφορά ενός νέου προϊόντος ή διακοπή παραγωγής κάποιου άλλου, καθώς και η αγορά εξοπλισμού.

Τα συνηθέστερα κριτήρια που χρησιμοποιούνται προκειμένου να αποφασίσουν σε ποια τιμή θα πουλήσουν το προϊόν τους οι επιχειρήσεις, ανάλογα με το σύστημα που εφαρμόζουν, συνοψίζονται στα εξής:

- Στην πλήρη Κοστολόγηση, λαμβάνεται όλο το κόστος του προϊόντος, άμεσα υλικά, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε.
- Στην άμεση Κοστολόγηση υπολογίζονται μόνο τα μεταβλητά κόστη, άμεσα υλικά, άμεση εργασία, μεταβλητά Γ.Β.Ε.
- Στην Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων λαμβάνεται υπ' όψιν όλο το κόστος του προϊόντος.

Υπάρχουν διάφορες απόψεις σχετικά με το ποια κόστη θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Θα πρέπει να λαμβάνονται μόνο τα κόστη εκείνα που μπορούν να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της συγκεκριμένης απόφασης, δηλαδή μόνο τα σχετικά κόστη (Πηγές: Banker and Mishra, 2002; Compton and Brinker, 2005). Επίσης, δε θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν τα παρελθόντα κόστη, καθώς έχουν πραγματοποιηθεί και δεν μπορούν να αλλάξουν,



ανεξάρτητα από την απόφαση που θα ληφθεί (Πηγές: Banker and Mishra, 2002; Compton and Brinker, 2005). Γενικά, η πλήρης Κοστολόγηση αποτελεί έναν καθοριστικό παράγοντα στην επιλογή της τιμής του προϊόντος.

Παράλληλα, τίθεται το ερώτημα εάν αποφάσεις όπως η τιμολόγηση των προϊόντων θα πρέπει να είναι ανεξάρτητες από τον τρόπο που επιμερίζονται τα Γ.Β.Ε. Υποστηρίζεται ότι τα σταθερά κόστη είναι παρελθόντα κόστη και άρα δε θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν κατά την τιμολόγηση. Από την άλλη πλευρά, οι υποστηρικτές του ABC, διατυπώνουν ότι, με τον τρόπο αυτό, επιτυγχάνονται καλύτερες αποφάσεις, μακροπρόθεσμα.

Η διαδικασία που ακολουθούν οι επιχειρήσεις προκειμένου να λάβουν αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση των προϊόντων τους διαφέρει, καθώς ορισμένες ακολουθούν τις τιμές που επιβάλλονται από την αγορά, ενώ άλλες χρησιμοποιούν το μεταβλητό κόστος συν κάποιο ποσοστό πάνω σε αυτό.

3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

3.1 ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Έχει επικρατήσει η λογιστική τυποποίηση να αποκαλείται απλούστερα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ο όρος Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, παρότι έχει καθιερωθεί διεθνώς, είναι ατυχής γιατί δίνει την εντύπωση ότι το Γ.Λ.Σ. δεν είναι τίποτε παραπάνω από ένα λογιστικό οδηγό, που αποβλέπει αποκλειστικά και μόνο σε μια τυποποιημένη λογιστική διαδικασία. Στην πραγματικότητα ένα επιστημονικά καταρτισμένο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει πολύ βαθύτερους και ευρύτερους σκοπούς.

Δημιουργείται ένα ενιαίο περιβάλλον, κοινό για όλους τους ενδιαφερόμενους, στο λογιστικό τρόπο χειρισμού των συναλλαγών και στην απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης. Συμβάλλει έτσι στην ομοιόμορφη άσκηση της λογιστικής σε επίπεδο επιχείρησης, κλάδου, χώρας αλλά και σε διεθνή κλίμακα.

Επιπλέον, συμβάλλει στον έλεγχο της αυθαίρετης αντιμετώπισης των λογιστικών θεμάτων και στην ελαχιστοποίηση του βαθμού υποκειμενικότητας των λογιστικών εργασιών. Καταργείται η "πολυγλωσσία" και οι επακόλουθες παρερμηνείες. Ακολουθούνται ομοιόμορφοι κανόνες αποτίμησης στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού και μέθοδοι απόσβεσης πάγιων στοιχείων με βάση τις παραδεκτές αρχές.

Καθορίζονται ενιαίοι κανόνες κοστολόγησης, ενιαία ονοματολογία λογαριασμών και η συνδεσμολογία τους. Τέλος, καθιερώνεται ενιαίος τύπος για τις Οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται (Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσης, Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων). Οι άμεσα συναλλασσόμενοι με την οικονομική μονάδα, αποδέκτες των δημοσιευμένων καταστάσεων, διευκολύνονται στην κατανόησή τους και την ακριβή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της μονάδας.

Με την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, παρατηρούνται οι εξής αλλαγές:

- Ενιαία Λογιστική ορολογία
- Ενιαίοι κανόνες κοστολόγησης, αποτίμησης
- Ενιαία ονοματολογία λογαριασμών

- Συνδεδασμένη λογιστική
- Ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων

3.2 Η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) επεκτάθηκε η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. σε όλες τις οικονομικές μονάδες που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία (οι εταιρίες, που ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, υποχρεωτικά το εφαρμόζαν από 31/12/1990), μόνο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Αναλυτικά:

α. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, υποχρεούται από 1.1.1993 να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες εκείνους που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.

β. Ο επιτηδευματίας, που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., διατηρεί τις υποχρεώσεις αυτές και μετά την εφαρμογή του κώδικα. Μάλιστα, η μη εφαρμογή των διατάξεων των νόμων αυτών σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως συνέπεια την επίδραση και από πλευράς διατάξεων του κώδικα. Έτσι, η παράβαση των διατάξεων αυτών αποτελεί και παράβαση των διατάξεων του κώδικα και επισύρει ακόμη και τις επιπτώσεις από πλευράς κύρους των βιβλίων και των στοιχείων.

γ. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. από ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. (πλήρως δηλαδή) και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990.

3.3 Βασικές Αρχές Ε.Γ.Λ.Σ

Η αρχή της αυτονομίας

ορίζει ότι καθένα από τα τρία ανεξάρτητα τμήματα του ΕΓΛΣ θα λειτουργεί ως ιδιαίτερο λογιστικό κύκλωμα

Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων

ορίζει ότι οι λογαριασμοί που σχετίζονται με αποθέματα, έξοδα και τα έσοδα διαρθρώνονται με βάση το είδος των κονδυλίων

Η αρχή της καταρτίσεως του «Λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως» με λογιστικές εγγραφές

ορίζει ότι στο λογαριασμό «80 γενική εκμετάλλευση» συσχετίζονται τα οργανικά έσοδα με τα αντίστοιχα οργανικά έξοδα.

4 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Ιστορική παρουσίαση υιοθέτησης των Δ.Λ.Π

Η σύσταση ενός ενιαίου πλαισίου αναφοράς και παρουσίασης των λογιστικών γεγονότων πέρα από τα γεωγραφικά όρια ενός μόνο κράτους, φαίνεται ότι απασχόλησε από νωρίς τους επαγγελματίες λογιστές.

Μία πρώτη προσπάθεια σύνταξης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καταγράφεται στις δεκαετίες 1950-1960, όταν η Διεθνής Επιτροπή Επαγγελματιών Λογιστών επιχείρησε να καταρτίσει και να παρουσιάσει ένα Διεθνές Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο βασιζόταν στις αντιλήψεις περί κύκλου της οικονομίας και στους εννέα νόμους οι οποίοι τον διέπουν, όπως περιγράφει ο γάλλος λογιστής Joseph Antioiz. Η προσπάθεια αυτή, όμως, απέβη άκαρπη, καθώς το Σχέδιο αυτό δεν εφαρμόστηκε ποτέ.

Παρόμοια εγχειρήματα καταγράφονται το 1953, όταν η Ευρωπαϊκή Ένωση Πραγματογνώμων Λογιστών ανέλαβε την ευθύνη να εκπονήσει το Πανευρωπαϊκό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά η προσπάθεια αυτή δεν οδήγησε σε συγκεκριμένα αποτελέσματα. Επιπλέον, στους κόλπους της Ε.Ο.Κ. είχε τεθεί αρκετές φορές το ζήτημα ανάπτυξης ενός κοινού λογιστικού σχεδίου για τα κράτη – μέλη, αλλά κάτι τέτοιο δεν είχε πολλές πιθανότητες επιτυχίας. Η Ε.Ο.Κ., θέτει κατευθυντήριες οδηγίες (directives) για τα κράτη-μέλη, οι οποίες ορίζουν ένα κοινό πλαίσιο παρουσίασης. Παράδειγμα αποτελεί η τέταρτη οδηγία, η οποία καθορίζει ενιαίο τρόπο σύνταξης και εμφανίσεως των δημοσιευμένων ετήσιων λογιστικών καταστάσεων. (Πηγή: Παπαναστασάτος Α., Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδ. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 25). Επιπλέον, το 1973, συστήνεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee), σκοπός της οποίας ήταν η διαμόρφωση και δημοσίευση σε ευρύτερο επίπεδο λογιστικών προτύπων (International Accounting Standards).

Στις αρχές του 2000, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λυσσαβώνας διαπιστώνει την ανάγκη σύγκλισης των κανόνων που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να επιτευχθεί η ανταγωνιστικότητα των Διεθνών

Κεφαλαιαγορών, κάτι που, όπως αποδείχθηκε, δεν εξασφαλίζουν οι 4^η και 7^η κοινοτική οδηγία. Στις 13 Ιουνίου 2000, εκδίδεται ανακοίνωση της επιτροπής, με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: η μελλοντική πορεία». Στην έκθεση αυτή προτείνεται να καταστεί υποχρεωτική από το 2005 η κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε.

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Εξάλλου, η εναρμόνιση αυτού του θέματος θεωρείται σημαντική για το « πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες » - ΠΔΧΥ.

Παράλληλα, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση Δ.Λ.Π., δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρίας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

4.2 Ορισμός των Δ.Λ.Π

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα πλαίσιο αρχών λογιστικής αποτίμησης και απεικόνισης των συναλλαγών και της εν γένει χρηματοοικονομικής κατάστασης μίας εταιρίας, αποτελούν δε τους κανόνες επί τη βάση των οποίων συντάσσονται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. εκτείνεται τόσο



στις απλές όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και σε οποιαδήποτε άλλη οικονομική κατάσταση που η δημοσίευσή της είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή των νέων προτύπων καθίσταται υποχρεωτική ακόμη και για τις θυγατρικές εταιρίες των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών (Πηγή: Ζέρβα Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;», Δικαιόγραμμα, Τεύχος 5, Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2005, σελ. 40).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονταν μέχρι το 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.). Σύμφωνα με τη νέα οργανωτική δομή η έκδοση προτύπων πέρασε στην ευθύνη του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.). Επίσης, τον Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το I.A.S.B., θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Τα Πρότυπα αντίθετα που είχαν εκδοθεί κατά την περίοδο 1973 – 2001, ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούμενα «International Accounting Standards» (IAS) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ [«International Accounting Standards Board» (IASB)] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή. Στο μέλλον, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» - ΔΠΧΠ, [«International Financial Reporting Standards» (IFRS)].

Προτεραιότητες:

- Δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων.
- Ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα ΔΛΠ μέχρι το 2005 (αξιοπιστία, αξιολόγηση, ανταγωνισμός).

4.3 Χρονοδιάγραμμα – Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με τον Κανονισμό, σε υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους, υπάγονται όλες οι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν για πρώτη φορά χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις 31 Μαρτίου 2005 (εάν δημοσιεύουν τριμηνιαία έκθεση) ή στις 30 Ιουνίου 2005 (εάν δημοσιεύουν έκθεση ανά εξάμηνο).

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία-στόχος είχε τεθεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός ετέθει σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα πρότυπα ΔΛΠ συμπλήρωσε τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες. Τέλος, τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007 για τις εταιρείες που ήταν εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας.

Η επιλεκτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν είναι αποδεκτή. Επίσης, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τις εισηγμένες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το σύστημα αυτό στις εταιρικές τους καταστάσεις (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις). Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία έναρξης εφαρμογής των νέων προτύπων είχε οριστεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός τέθηκε σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη – μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα Δ.Λ.Π. συμπληρώνει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες.

Ταυτόχρονα, τα κράτη μέλη μπορούν να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007. Η απαλλαγή αυτή μπορεί να δοθεί σε δύο συγκεκριμένες περιπτώσεις και μόνο μέχρι το 2007:

1. σε εταιρείες που είναι παράλληλα εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης οργανωμένη αγορά, αλλά και σε εταιρείες που τη χρονική αυτή περίοδο χρησιμοποιούν αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα (U.S. G.A.A.P.) και
2. σε εταιρείες που ανταλλάσσουν τίτλους χρέους (debt securities), και όχι κεφαλαιακούς τίτλους (equity securities), μόνο δημοσίως και σε οργανωμένη αγορά ενός κράτους – μέλους.

Επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης Χρηματιστηριακή Αγορά, συνεχίζουν να χρησιμοποιούν τα εθνικά τους λογιστικά πρότυπα έως το 2007. Σύμφωνα με τις νέες εξελίξεις, στα μέσα Φεβρουαρίου 2006, η Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς θεώρησε επιτακτική ανάγκη να δώσει ένα μήνα παράταση στις εισηγμένες εταιρείες για την δημοσίευση των αποτελεσμάτων τους. Έτσι, στην Ελλάδα οι δημοσιεύσεις των πρώτων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ήταν έως τις 31 Μαρτίου 2006, αντί τις 28 Φεβρουαρίου 2006 που είχε οριστεί αρχικά.

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (ΕΕΡΑΑΚΑ) με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύεται από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων ΔΛΠ στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.



- ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

4.4 Η Επιτροπή Δ.Λ.Π. και το Θεσμικό πλαίσιο

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α..

Η αρχική συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C.. Τον Μάρτιο του 2001, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της. Αποτέλεσμα της αναδιοργάνωσης ήταν να συσταθεί ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α., ο οποίος απαρτίζεται από 19 Θεματοφύλακες (Trustees) από διαφορετικές χώρες. Επίσης, αποτελεί τη μητρική εταιρεία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.). Το I.A.S.B., που έχει την ευθύνη της κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων εδρεύει στο Λονδίνο και απαρτίζεται από 12 μόνιμα (full time) και 2 έκτακτα (part time) μέλη.

Η ονομασία του I.A.S.B. στόχο είχε την εναρμόνιση της επωνυμίας του Σώματος με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.). Εξίσου βασικά όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων που συνεργάζονται με την I.A.S.C. είναι η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – S.A.C.), με 30 περίπου μέλη και η Επιτροπή Διεργηνικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.), με 12 μέλη.

Όλα τα μέλη της I.F.R.I.C. είναι έκτακτα, με δικαίωμα ψήφου, προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Ο πρωταρχικός ρόλος αυτής της επιτροπής είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και του I.A.S.B., λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση. Κατά την ανάπτυξη των Διερμηνειών, η I.F.R.I.C. συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

Οι σκοποί της I.A.S.C. είναι:

- να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, και
- να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Πηγή: Σακέλλης Ε., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία, Εκδ. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, σελ. 24).

Όπως είναι εύλογο, υπάρχουν πολλές διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η I.A.S.C. λαμβάνει γνώση των σχεδίων και των προτύπων που έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και καταλήγει στη δημιουργία ενός Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της Επιτροπής, συνεπώς, είναι η εναρμόνιση των διαφορετικών λογιστικών προτύπων. Για να επιτύχει αυτό το σκοπό της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, η I.A.S.C. επικεντρώνεται στα ουσιώδη.

Η Επιτροπή επίσης προσπαθεί να μη γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τέλος, τα πρότυπα που εκδίδονται από την I.A.S.C. αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων που αναφέρονται στην έκδοση οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, οι υποχρεώσεις των μελών της Επιτροπής επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της



εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη, στις περιπτώσεις όπου αυτά εφαρμόζονται.

Εν έτη 2002, και ύστερα από την ανακοίνωση της Επιτροπής, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε τον Κανονισμό 1606/19.7.2002 (έγκριση: συναπόφαση COD/2001/0044), και εν συνεχεία τον 2238/2004, για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προβλέποντας την υποχρεωτική υιοθέτηση των Προτύπων που εγκρίθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με πρώτη εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 1/1/2005 – 31/12/2005. Παράλληλα, παρέχει και τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ή να επιτρέπουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις εγχώριες επιχειρήσεις, ακόμη και στην περίπτωση που δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή τους. Ο Κανονισμός αυτός δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, αριθ. L 243, 11.9.2002.

Παρά το γεγονός ότι ο Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ήταν άμεσα εφαρμοστέος και δεν απαιτούνταν μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, στις αρχές του 2004, ψηφίστηκαν στη χώρα μας οι Νόμοι 3229/2004 και 3301/2004, με τους οποίους προστέθηκε το νέο κεφάλαιο 15 στον κωδ. Ν. 2190/1920 για τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Με τους νόμους αυτούς επικυρώθηκε το αντικείμενο του Κανονισμού, να ισχύσουν δηλαδή στα κράτη της Ε.Ε. τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. από την 1.1.2005.

Μέχρι πρόσφατα ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος ήταν εξοικειωμένος με το Ν.2190/1920, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Κλαδικά Λογιστικά Πρότυπα (Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ.) και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Η Ελλάδα, ψηφίζοντας τους καινούριους νόμους, επιφυλάσσει για τους πολίτες της ένα δυαδικό λογιστικό σύστημα, δηλαδή αφενός το προϊσχύον καθεστώς του Ν.2190/1920 με τους κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και αφετέρου τα Δ.Λ.Π. Η χρήση των Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις και προαιρετική για όλες τις υπόλοιπες. Παρόμοια στάση κράτησαν και άλλες Λογιστικές Επιτροπές κρατών – μελών της Ε.Ε.. Το 2003, για παράδειγμα, η Πορτογαλική Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (Comissão de Normalização Contabilística) πρότεινε ένα δυαδικό λογιστικό μοντέλο στις πορτογαλικές επιχειρήσεις (Πηγή: Fontes, Rodrigues, Craig, “Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards”, Accounting Forum, Volume 29, Issue 4, December 2005, p. 416).

Επίσης, ο υπ' αριθμόν 1725/2003 Κανονισμός της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 261 της 31.10.2003), της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τις συναφείς ερμηνείες τους, επιβεβαιώνοντας κατά αυτόν τον τρόπο την υποχρεωτική εφαρμογή τους από το οικονομικό έτος 2005, σύμφωνα με τον γενικό κανονισμό για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αριθ. 1606/2002. Η θέσπιση αυτού του κανονισμού αποτελεί συνέχεια της ομόφωνης έγκρισης των Δ.Λ.Π. από την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων.

Τέλος, προβλέπεται ότι η Επιτροπή θα εξετάσει τη λειτουργία των μηχανισμών και των διαδικασιών μετά την εφαρμογή τους, το αργότερο μέχρι το δεύτερο εξάμηνο του 2007. Η δημιουργία και συντήρηση ενός διαφανούς και σταθερού κανονιστικού πλαισίου εταιρικής διακυβέρνησης και πληροφοριοδότησης συνθέτει στόχο πρώτιστης προτεραιότητας για την Ελληνική Κυβέρνηση. Ο στόχος αυτός υπηρετείται με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 όπου παρέχεται η δυνατότητα, υπό προϋποθέσεις, της προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και απαλείφονται:

1. αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του κωδ. Ν. 2190 και των Δ.Λ.Π. (κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης) και
2. οι συνεπακόλουθες ασάφειες (κυρίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής άλλων κανόνων του κωδ. Ν. 2190, όπως, για παράδειγμα, του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών, της επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων).

4.5 Συνοπτική Παρουσίαση Δ.Λ.Π. και Διερμηνειών

ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 3: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 4: Λογιστική Αποσβέσεων

Δ.Λ.Π. 5: Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 6: Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών



- Δ.Λ.Π. 7: Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- Δ.Λ.Π. 9: Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης
- Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Δ.Λ.Π. 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
- Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος
- Δ.Λ.Π. 13: Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
- Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα
- Δ.Λ.Π. 15: Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών
- Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις
- Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα
- Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης
- Δ.Λ.Π. 21: Οι Επιδράσεις των μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- Δ.Λ.Π. 22: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού
- Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- Δ.Λ.Π. 25: Λογιστική των Επενδύσεων
- Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές
- Δ.Λ.Π. 28: Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- Δ.Λ.Π. 29: Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- Δ.Λ.Π. 30: Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
- Δ.Λ.Π. 31: Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες
- Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοπιστωτικά Μέσα
- Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 35: Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις
- Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις



Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα

Δ.Λ.Π. 41: Γεωργία

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Το Δ.Λ.Π.15 έχει καταργηθεί με βάση τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004. Το Δ.Λ.Π.30 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π.7 σύμφωνα με τον Κανονισμό 108/2006.

Το Δ.Λ.Π.35 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π.5 σύμφωνα με τον Κανονισμό 2236/2004.

ΟΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

1 Διαφορετικοί Τρόποι Προσδιορισμού Κόστους Αποθεμάτων: Δ.Λ.Π. 2

2 Κεφαλαιοποίηση Εξόδων Δανεισμού: Δ.Λ.Π.23

3 Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς Επιχειρήσεις: Δ.Λ.Π.28

5 Προβλέψεις για ενδεχόμενη ρευστοποίηση

Χρηματοοικονομικών Προϊόντων: Δ.Λ.Π. 32

6 Κόστος Διαμόρφωσης Υπάρχοντος Λογισμικού: Δ.Λ.Π.1 5

7 Εισαγωγή του Ευρώ: Δ.Λ.Π.21

8 Πρώτη φορά εφαρμογής των Δ.Λ.Π.: Δ.Λ.Π.1

9 Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συνάθροισης

Συμφερόντων: Δ.Λ.Π.22

10 Κρατική Υποστήριξη - Εξαιρέσεις από τις Λειτουργικές

Δραστηριότητες: Δ.Λ.Π.20

11 Συναλλαγματικές Διαφορές - Κεφαλαιοποίηση Ζημιών

από μεγάλου Βαθμού Υποτιμήσεις Νομισμάτων: Δ.Λ.Π.21

12 Ενοποίηση Οικονομικών Μονάδων Ειδικού Σκοπού(S.P.V.): Δ.Λ.Π.27

13 Επιχειρήσεις Κάτω από Κοινό Έλεγχο - Μη Χρηματικές

Εισφορές από τους Κοινοπρακτούντες: Δ.Λ.Π.31

14 Απομείωση Αξίας Παγίων και Σχετικά Κόστη

Αποκατάστασης Ζημιών: Δ.Λ.Π.16

15 Κίνητρα για Λειτουργικές Μισθώσεις: Δ.Λ.Π.17

16 Ίδιες Μετοχές: Δ.Λ.Π. 32

17 Έξοδα που σχετίζονται με Αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου και Συναφείς

Συναλλαγές: Δ.Λ.Π. 32



- 18 Εναλλακτικές Λογιστικές Αρχές: Δ.Λ.Π. 1 5
- 19 Νόμισμα Προσμέτρησης και Νόμισμα Λογιστικοποίησης των συναλλαγών: Δ.Λ.Π.21, 29
- 20 Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως – Καταχώρηση Ζημιών: Δ.Λ.Π.28
- 21 Υπολειμματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια: Δ.Λ.Π.12
- 22 Μεταγενέστερη Αναθεώρηση Τρέχουσας Αξίας και Υπεραξίας: Δ.Λ.Π.22
- 23 Δαπάνες Συντήρησης και Επιθεώρησης Παγίων Δ.Λ.Π.16
- 24 Κέρδη ανά Μετοχή - Χρηματοοικονομικά Προϊόντα και άλλες Συμβάσεις που μπορεί να τακτοποιηθούν σε Μετοχές: Δ.Λ.Π.33
- 25 Αλλαγές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου: Δ.Λ.Π.12
- 27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγεται τον Νομικό Τύπο μίας Μίσθωσης: Δ.Λ.Π.1, 17, 18, 41
- 28 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων - "Ημερομηνία Ανταλλαγής" και Εύλογη Αξία των Συμμετοχικών Τίτλων: Δ.Λ.Π.22
- 29 Γνωστοποίηση - Συμφωνίες για παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Δ.Λ.Π.1
- 30 Τηρούμενο νόμισμα - Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα Παρουσίασης: Δ.Λ.Π.21, 29 5
- 31 Έσοδα - Συναλλαγές Ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες Διαφήμισης: Δ.Λ.Π.18, 41
- 32 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία - Κόστη Δικτυακού Τόπου: Δ.Λ.Π.38
- 33 Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης – δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας: Δ.Λ.Π.27, 28 7

4.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα Δ.Λ.Π

Βασικό πλεονέκτημα στο σύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί το γεγονός ότι σχεδιάζονται και καθορίζονται από διεθνείς ομάδες αδιαμφισβήτητου κύρους. Εξετάζοντας όμως ένα ένα τα Διεθνή Πρότυπα, παρατηρούμε ότι ένα από τα πιο ουσιαστικά θετικά στοιχεία που εισέφεραν στο λογιστικό γίνεσθαι είναι η αποτίμηση και απεικόνιση της εταιρικής οντότητας επί της αρχής του "fair value" ή αλλιώς μέθοδο της «εύλογης αξίας». Η αρχή αυτή καταγράφηκε στην Οδηγία 65/2001 και επιβάλλει την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων των εταιριών όχι πια με την αξία κτήσης αυτών, αλλά με την εύλογη, σύγχρονη σημερινή τους αξία. Στην ουσία

πραγματοποιήθηκε μία στροφή ως προς τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών. Πλέον παρουσιάζεται η οικονομική ουσία τους και όχι ο νομικός τους τύπος.

Επίσης, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Π., παρέχεται στα στελέχη της διοίκησης των επιχειρήσεων η δυνατότητα επιλογής μεταξύ εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων, ανάλογα με το ποια αρμόζει καλύτερα στην κάθε περίπτωση. Τελικά, συμπεραίνουμε ότι με την καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. η καταγραφή και απεικόνιση της περιουσίας των εταιριών τείνουν προς την αντικειμενικότερη παρουσίασή της.

Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. προσφέρει στη διοίκηση των επιχειρήσεων, στους επενδυτές, τους πιστωτές, τους αναλυτές αλλά και σε όλες τις ενδιαφερόμενες πλευρές, καλύτερη και πρόσθετη πληροφόρηση. Το περιεχόμενο και οι απαιτήσεις των διεθνών προτύπων υποχρεώνουν τα στελέχη που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις να ενσωματώνουν σε αυτές πάρα πολλές πληροφορίες. Κατά αυτόν τον τρόπο στενεύουν και τα περιθώρια εισαγωγής σχολίων στις παρατηρήσεις, τα οποία αλλάζουν απόλυτα το τοπίο που επικρατεί στην επιχείρηση.

Ένα ακόμη πλεονέκτημα είναι η υιοθέτηση μίας κοινής βάσης αξιολόγησης των επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Τα νέα πρότυπα παρέχουν με άλλα λόγια μια κοινή βάση σύγκρισης, η οποία μπορεί να παράσχει σε ικανοποιητικό βαθμό αξιόπιστα συμπεράσματα σε σχέση με αντίστοιχες προσπάθειες στις οποίες δεν εμπλέκονται τα Δ.Π.Χ.Π.. Για τους ενδιαφερόμενους εκτός επιχείρησης αυτό σημαίνει καλύτερο σχεδιασμό επιχειρηματικών και επενδυτικών κινήσεων, ενώ για την ίδια την εταιρία σημαίνει μείωση κόστους άντλησης κεφαλαίων, τόσο ιδίων όσο και ξένων.

Και για τις δύο πλευρές, επιχειρήσεις και επενδυτές, κοινή βάση σύγκρισης ισοδυναμεί με βελτίωση στην επικοινωνία. Θετικό χαρακτηρίζεται και το γεγονός ότι με τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επηρεαστούν άμεσα τα δεδομένα της ανταγωνιστικότητας. Συγκεκριμένα, η πρόσβαση στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιριών θα γίνει ακόμα ευκολότερη και σε συνδυασμό με τη διαφάνεια στις συναλλαγές, θα δώσει τη δυνατότητα σε αυτούς που υποβάλλουν κάποια προσφορά να προβούν σε πιο ακριβείς αξιολογήσεις των δυνατοτήτων που απορρέουν από μία τέτοια κίνηση. Συνεπώς, οι εισηγμένες έχουν το προνόμιο να προχωρούν σε ολοένα και περισσότερες και συμφέρουσες για την ανάπτυξή τους εξαγορές και συγχωνεύσεις.

Η εφαρμογή και η εξάπλωση των Δ.Π.Χ.Π. αναμένεται να συμβάλλει στην τόνωση της αγοράς κεφαλαίων και των επενδυτικών κινήσεων σε διεθνές επίπεδο. Από την

πλευρά των επιχειρήσεων, η πρόσβαση στα ξένα χρηματιστήρια και η σύναψη συνεργασιών με ξένες ομοειδείς εταιρίες θα είναι ευκολότερη, εφόσον πλέον υπάρχει έναν κοινός κώδικας επικοινωνίας και μία κοινή βάση σύγκρισης. Από τη μεριά των επενδυτών και των πιστωτών, εγχώριων και ξένων, αναμένεται αύξηση της εμπιστοσύνης, λόγω πληρέστερης πληροφόρησης. Πλέον, οι επιχειρήσεις θα τολμούν και θα επιτυγχάνουν τη σύναψη δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού, γεγονός που δεν είναι τόσο σύνηθες την παρούσα στιγμή στα ελληνικά δεδομένα.

Τέλος, βασικό πλεονέκτημα αποτελεί και η μείωση του κόστους άντλησης κεφαλαίων, τόσο ιδίων όσο και ξένων. Στην ουσία, η πρόσθετη πληροφόρηση που παρέχουν τα Δ.Π.Χ.Π. μειώνει την ασυμμετρία στην πληροφόρηση που υπάρχει μεταξύ διοίκησης και όσων ευρίσκονται εκτός της επιχείρησης (μέτοχοι, πιστωτές), καθώς η διοίκηση μίας επιχείρησης γνωρίζει πολύ περισσότερα από ό,τι γνωρίζουν οι μέτοχοι ή οι τραπεζίτες που χορηγούν πιστώσεις. Επομένως, η παροχή πρόσθετης πληροφόρησης μειώνει το τμήμα του κόστους κεφαλαίων που επηρεάζεται από την ύπαρξη ασύμμετρης πληροφόρησης μεταξύ διοίκησης και όλων των άλλων μερών.

Μπορούμε να χωρίσουμε τα μειονεκτήματα των νέων προτύπων σε τρεις κατηγορίες:

- Το κόστος εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.
- το κόστος απώλειας του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και
- το κόστος από πιθανές δικαστικές αγωγές που μπορεί να εγερθούν κατά της επιχείρησης ή χάριν συντομίας το «νομικό κόστος».

Το κόστος εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει την εκπαίδευση του προσωπικού του λογιστηρίου, την προσαρμογή του λογισμικού και το υψηλότερο κόστος ελέγχου από τους εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι θα πρέπει να δαπανήσουν πρόσθετο χρόνο προκειμένου να διαπιστωθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με αυτά (Πηγή: Μαργαρίτη Λ., «Συνέντευξη του κ. Γκίκα Δημητρίου: Το όφελος και το κόστος από τα Δ.Λ.Π.», Κέρδος, 19 Μαρτίου 2004, σελ. 27).

Ένα από τα πλεονεκτήματα που αναφέραμε, η ελευθερία επιλογής μεταξύ εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων που παρέχουν τα Δ.Π.Χ.Π. στα στελέχη της διοίκησης, μπορεί να παρουσιάσει και μία αρνητική όψη. Πρόκειται για τη σχετικά δύσκολη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., λόγω της ελευθερίας αυτής που παρέχεται. Για παράδειγμα, κατά τη φάση



εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής των παγίων, η διοίκηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει όποια μέθοδο κρίνει αντικειμενικότερη ή σε περίπτωση συνεργασίας με εξωτερικούς εκτιμητές, όποια μέθοδο της υποδείξουν. Έτσι, κατά τη φάση σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. με άλλες προηγούμενων χρήσεων ή με οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου προκύπτουν δυσκολίες.

Επίσης, οι πολλές δυνατότητες επιλογής που αφήνουν τα Δ.Π.Χ.Π. στις επιχειρήσεις έχουν ως αποτέλεσμα να υπάρχουν και πολλές ευκαιρίες χειραγώγησης των λογιστικών μεγεθών. Στην περίπτωση των παγίων πάλι, με βάση τα νέα πρότυπα επιτρέπεται η αποτίμησή τους είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η εύλογη αξία τους στην αγορά όπως την εκτιμά ένας ορκωτός εκτιμητής. Το κόστος απώλειας του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μπορεί να προκύψει από την παροχή πρόσθετης πληροφόρησης, η οποία δίδεται προς τα έξω και η οποία περικλείει νέους ανταγωνιστές στον κλάδο, όταν αυτοί διαπιστώσουν την ύπαρξη υπερ-αποδόσεων σε συγκεκριμένους κλάδους.

Το κόστος από πιθανές δικαστικές αγωγές που μπορούν να εγερθούν έναντι μίας επιχείρησης, γιατί οι εκτιμήσεις και οι υποθέσεις που είχε κάνει η διοίκησή της αποδεικνύονται ανακριβείς και με δυσμενείς συνέπειες για τα κέρδη μεταγενέστερων χρήσεων.

Τα Δ.Π.Χ.Π. απαιτούν να γίνονται εκτιμήσεις αρκετών μεγεθών όπως της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας των παγίων, του ανακτήσιμου ποσού από τα διάφορα πάγια, του ύψους των προβλέψεων. Οι εκτιμήσεις αυτές βασίζονται σε υποθέσεις οι οποίες δημιουργούν αβεβαιότητα για το ύψος των λογιστικών κονδυλίων.

Ιδιαίτερα σημαντικά όμως είναι και τα προβλήματα που αρχίζουν να αναφέρονται σιγά σιγά με την εφαρμογή των νέων προτύπων στην πράξη. Τα προβλήματα αυτά έγκεινται τόσο σε επίπεδο εκμάθησης των Δ.Π.Χ.Π., εξειδίκευσης, υλικοτεχνικής υποδομής και υποστήριξής τους στην πράξη, κυρίως όμως υφίστανται στη διάσταση μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και κανόνων φορολογίας, όπως με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τη Φορολογία Εισοδήματος.

Σε βραχυχρόνια περίοδο, πρόβλημα στην ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων ενδέχεται να αποτελέσει και η λανθασμένη κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής



Πληροφόρησης, λόγω άγνοιας και πολύ μικρής εμπειρίας στην πρακτική εφαρμογή των προτύπων από τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων και τους ελεγκτές.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

5.1 Νέα δεδομένα στη Λογιστική

Η μετάβαση από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην ουσία αντιστοιχεί στην έκδοση προτύπων, τα οποία δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στην ενημέρωση των μετόχων.

Η φιλοσοφία των διεθνών προτύπων αντιστοιχεί στην απεικόνιση της ουσίας υπέρ άνω του τύπου. Για παράδειγμα, η έκδοση ενός Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής δεν ισοδυναμεί με κάποιο έσοδο ή προκαταβολή κάποιου χρηματικού ποσού ή χρηματοδοτική μίσθωση.

Όσον αφορά στους αναβαλλόμενους φόρους (Δ.Λ.Π. 12), επιτρέπεται η μεταφορά φορολογικού βάρους από τη μία χρονολογική περίοδο στην άλλη. Στην ουσία πρόκειται για ετεροχρονισμό του κόστους των αποσβέσεων ή κάποιου άλλου εξόδου. Απαιτείται εξειδικευμένη γνώση χρηματοοικονομικών και πρακτική εμπειρία προκειμένου να καταχωρηθούν ορισμένα μεγέθη, όπως είναι οι προκαταβολές.

Απαραίτητη θεωρείται η συνεργασία με εξειδικευμένους επιστήμονες, όπως για παράδειγμα με ορκωτούς εκτιμητές και εμπειρογνώμονες για την αξία των πάγιων στοιχείων ή με αναλογιστές για την πρόβλεψη παροχών προς το προσωπικό. Πραγματοποιείται διαφοροποίηση – επέκταση του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα οι εκκρεμείς υποθέσεις βρίσκονται πλέον στο προσάρτημα, δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, αλλά πίνακας μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

5.2 Καινοτομίες που εισαγουν τα Δ.Λ.Π

Θεωρείται πολύ σημαντικό το γεγονός ότι 7 στις 10 επιχειρήσεις αξιολογούν ως θετικές ή πολύ θετικές τις καινοτομίες που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι πιο σημαντικές από αυτές είναι η ευελιξία που παρέχουν ορισμένα πρότυπα ως προς την επιλογή εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων, η δυνατότητα αποτίμησης ορισμένων στοιχείων του

ενεργητικού σε πραγματικές αξίες, η λογιστική αρχή αποτύπωσης της ουσίας και όχι του νομικού τύπου και η χρήση εκτιμήσεων της διοίκησης για την απεικόνιση ορισμένων οικονομικών μεγεθών.

Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% εμφανίζονται θετικές ως προς την ευελιξία στην επιλογή σημαντικών αρχών που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π., την εκτίμηση στις τρέχουσες τιμές, την έμφαση στην ουσία της συναλλαγής και τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων. Στον αντίποδα, μόνο το 1% των επιχειρήσεων κρατάει πολύ αρνητική στάση και μόνο ως προς την καινοτομία των Δ.Π.Χ.Π. για τον τρόπο χρήσης των λογιστικών εκτιμήσεων (Πηγή: Έρευνα Grant Thornton, «Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Π.; Τα αποτελέσματα της έρευνας της Grant Thornton», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών – Grant Thornton A.E., 2005, σελ.6).

Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να γίνει μια παρατήρηση. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν αποτελεί πανάκεια. Όπως έχει δείξει η εμπειρία στο εξωτερικό, υπάρχουν πάντα περιθώρια εμφάνισης πλασματικών πληροφοριών. Το γεγονός αυτό δεν μειώνει τα σημαντικά οφέλη, απλά υπαγορεύει τη διατήρηση της προσοχής και της κριτικής στάσης του εκάστοτε ενδιαφερόμενου για τα μεγέθη μιας εταιρίας.

5.3 Αντιδράσεις και προσδοκίες από την εισαγωγή των Δ.Λ.Π

Η πλειοψηφία των εισηγμένων επιχειρήσεων έχει θετική στάση ως προς την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π., καθώς εκτιμά ότι κατά αρχή θα αναβαθμίσουν την επάρκεια και την ποιότητα των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η ευρεία αποδοχή των Διεθνών Προτύπων προέρχεται από τη διοίκηση των ελληνικών επιχειρήσεων, η οποία ενθαρρύνει την εισαγωγή και τη σωστή εφαρμογή τους.

Την προσέγγιση αυτή συμμερίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό τα στελέχη των Οικονομικών Διευθύνσεων, που σε ποσοστό 41% θεωρούσαν τα νέα πρότυπα ένα σημαντικό εργαλείο για την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αντίθετα, μόλις το 11% των στελεχών οικονομικών υπηρεσιών διατηρούσαν μία αρνητική στάση και αντιλαμβάνονταν την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. ως μία επιπρόσθετη υποχρέωση. Περίπου ένα στα δύο στελέχη όμως, διατηρεί μία περισσότερο ουδέτερη στάση θεωρώντας πως η

εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. διαφοροποιεί την προσέγγιση της έως τώρα εργασίας τους και όχι την ουσία αυτής.

Από την άλλη μεριά τα στελέχη των υπολοίπων διευθύνσεων θεωρούν ότι η εισαγωγή των προτύπων είναι ένα θέμα που δεν τους αφορά και μόλις το 30% αυτών συνειδητοποιεί ότι πρέπει να διαδραματίσει ενεργό ρόλο στην εφαρμογή των προτύπων και τη λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων που προκύπτουν. Τα στελέχη του χρηματοπιστωτικού τομέα και των κατασκευαστικών επιχειρήσεων παρουσιάζουν μία περισσότερο ώριμη προσέγγιση και εκτιμούν σε μεγαλύτερο ποσοστό ότι θα πρέπει να εμπλακούν.

Εξετάζοντας την αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκει η κάθε επιχείρηση, παρατηρούμε πως περισσότερο θετικές εμφανίζονται οι επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού κλάδου, ενώ λιγότερο ενδιαφέρον δείχνουν οι εκδοτικές και εκτυπωτικές επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, οι εταιρίες που παρέχουν χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες σε ποσοστό 93% εκτιμούν ότι με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων θα είναι σε θέση να παράσχουν περισσότερο αξιόπιστες πληροφορίες. Ακολουθούν οι επιχειρήσεις Μεταποίησης – Βιομηχανίες, οι Υπηρεσίες, οι Κατασκευαστικές, το Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο και τέλος οι Εκδοτικές και Εκτυπωτικές εταιρίες.

Τέλος, μπορούμε να αναφέρουμε πως με βάση την κεφαλαιοποίησή τους περίπου το 85% των επιχειρήσεων που συνθέτουν τον Γενικό Δείκτη του Χρηματιστηρίου διατηρεί θετική στάση απέναντι στα νέα πρότυπα. Παρόμοια ποσοστά παρουσιάζουν και οι επιχειρήσεις που ανήκουν στους δείκτες FTSE 20 και FTSE mid40, ενώ αντίθετα οι επιχειρήσεις μικρότερης κεφαλαιοποίησης του δείκτη FTSE smcap80 έχουν θετική στάση μόνο σε ποσοστό 52%.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορούμε να πούμε πως στο σύνολό τους οι περισσότερες επιχειρήσεις προτιμούν τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στην ουσία, 6 στις 10 επιχειρήσεις προτιμούν τα Δ.Π.Χ.Π. ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων και μόνο το 13% προτιμά τα εθνικά πρότυπα.

Σημαντικό όμως είναι και το ποσοστό (28%) που θεωρεί και τα δύο πλαίσια κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων εξίσου ικανοποιητικά. Ιδιαίτερα χαμηλό βαθμό αποδοχής από τη μεριά των επιχειρήσεων, αλλά και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, έχει λάβει το θέμα της δημιουργίας και εισαγωγής μίας ευρωπαϊκής εκδοχής των Διε-



θών Λογιστικών Προτύπων. Ο «μηχανισμός» ενοποίησης των χωρών της Ε.Ε., θεωρείται πως έχει τη δύναμη να απορρίψει την εισαγωγή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρώπη. Κάτι τέτοιο θα μπορούσε κάλλιστα να οδηγήσει στη δημιουργία Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων.

Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονταν σύμφωνα με μια ευρωπαϊκή εκδοχή των Δ.Π.Χ.Π., δεν θα ήταν απόλυτα εναρμονισμένες με τα όσα ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οπότε τα ευρωπαϊκά πρότυπα θα έπρεπε να αποκαλούνταν κάπως αλλιώς ή να λαμβάνουν εξειδικευμένο λογιστικό έλεγχο. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, όμως, έχει δηλώσει ότι δεν προτίθεται να προβεί σε μία τέτοια αλλαγή.

Σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποίησε πολυεθνική ελεγκτική εταιρία, η πλειοψηφία των ευρωπαϊών οικονομικών διευθυντών δεν επιθυούσε ο μηχανισμός ενοποίησης των ευρωπαϊκών κρατών να οδηγήσει στη δημιουργία Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων. Μια ευρωπαϊκή εκδοχή των Δ.Λ.Π. θα λειτουργούσε ενάντια στο στόχο για συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες σε παγκόσμιο επίπεδο.

Μεταφράζοντας τις απόψεις αυτές σε αριθμούς μπορούμε να αναφέρουμε πως το 57% των Οικονομικών Διευθυντών επιθυμούν έναν πανευρωπαϊκό ή διεθνή μηχανισμό επιβολής λογιστικών προτύπων πέρα από τις εθνικές εναλλακτικές λύσεις. Επίσης, το 71% των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν εδώ και αρκετό χρονικό διάστημα τα Δ.Π.Χ.Π., παρουσιάζει ιδιαίτερη ικανοποίηση από τα οφέλη που επέφερε στην επιχείρησή τους η μετάβαση αυτή.

Όπως είναι αναμενόμενο είναι αρκετές οι προσδοκίες, αλλά και οι ανησυχίες των επιχειρήσεων στο σύνολό τους αναφορικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.. Τα βασικά πλεονεκτήματα των Δ.Λ.Π. αντιστοιχούν και στις κύριες προσδοκίες των στελεχών των επιχειρήσεων. Το ζήτημα είναι να δούμε κατά πόσο, στους κόλπους των επιχειρήσεων, υπάρχει αισιόδοξο κλίμα ως προς την πραγματοποίηση των θετικών στοιχείων που αναμένεται να εισάγουν τα νέα πρότυπα.

Το σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων προσδοκά ότι με την υιοθέτηση Δ.Π.Χ.Π. θα βελτιωθεί η εικόνα τους στην αγορά. Μία στις δύο επιχειρήσεις πιστεύει ότι η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων θα τους προσδώσει κύρος, ενώ μία στις τέσσερις αντιμετωπίζει τα νέα πρότυπα ως ένα μέσο μέτρησης των δυνάμεων της στην παγκόσμια αγορά. Αντίθετα, μόλις το 5% των επιχειρήσεων αισθανόταν την εφαρμογή των προ-

τύπων ως απειλή και προβληματίζεται ότι θα αποκαλυφθούν οι αδυναμίες τους ή θα τεθούν στο περιθώριο.

Μία εξίσου βασική προσδοκία των επιχειρήσεων είναι ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. θα βοηθήσει στην εισροή ξένων κεφαλαίων σε αυτές. Το 88% των επιχειρήσεων υποστηρίζει αυτήν την άποψη. Το 75% όμως αυτών των εταιριών θεωρεί πως η επιχειρηματικότητα παραμένει το ουσιαστικό εργαλείο προσέλκυσης των επενδυτών. Η εκτίμηση αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι ένα από τα πλεονεκτήματα της εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π. είναι ότι παρέχουν μία κοινή βάση αξιολόγησης της απόδοσης των επιχειρήσεων σε πανευρωπαϊκό επίπεδο.

Παράλληλα, οι μισές περίπου επιχειρήσεις (53%) εκτιμούν πως με την εισαγωγή και την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. θα είναι ευκολότερη η άντληση κεφαλαίων από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και κυρίως από τις τράπεζες του εξωτερικού, στις οποίες μέχρι τώρα κατέφευγαν σπανιότερα. Το 43% των στελεχών, όμως, εκτιμά ότι δεν θα αλλάξει σημαντικά η διαδικασία δανεισμού των επιχειρήσεών τους.

Τέλος, βελτιωμένη πιστεύει ότι θα αποτυπώνεται η οικονομική τους θέση το 33% των επιχειρήσεων, ενώ σχεδόν ίδιο είναι το ποσοστό που θεωρεί ότι δεν θα υπάρξει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (29%). Αξιοσημείωτα υψηλό είναι και το ποσοστό που δηλώνει ότι ακόμη δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει με αξιοπιστία την επίδραση που έχουν τα πρότυπα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η ανάλυση των προσδοκιών των επιχειρήσεων με βάση τον κλάδο δραστηριότητας στον οποίο αυτές ανήκουν. Συγκεκριμένα, παρατηρούμε ότι οι κατασκευαστικές και οι μεταποιητικές επιχειρήσεις αναμένουν, σε ποσοστό 42% και 43% αντίστοιχα, βελτίωση της οικονομικής τους θέσης όπως αυτή θα απεικονίζεται με τα νέα πρότυπα. Οι κατασκευαστικές και οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών παρουσιάζουν επίσης ιδιαίτερα υψηλό ποσοστό, 35% και 30% αντιστοίχως, που αδυνατεί να εκτιμήσει τη σχετική επίδραση. Σε αντίθεση, οι εμπορικές επιχειρήσεις σε ποσοστό 61% δεν περιμένουν να μεταβληθεί σημαντικά η οικονομική τους θέση.

5.4 Βαθμός ετοιμότητας και απαραίτητες προσαρμογές

Ο βαθμός ετοιμότητας των επιχειρήσεων ως προς το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί από τις υπουργικές αποφάσεις για την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. αντιστοιχεί τόσο στην τεχνική επάρκεια των εταιριών, όσο και στα αντανakλαστικά τους και στις στρατηγικές αποφάσεις που έχουν λάβει για την ομαλή μετάβαση σε αυτά.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων είχε συντάξει ολοκληρωμένο σχέδιο δράσης, πριν την εισγωγή των Δ.Λ.Π. Σημαντικά διαφοροποιημένη άποψη για την ομαλή μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. είχαν οι εταιρίες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη¹², καθώς και στους δείκτες FTSE 20 και FTSE mid 4013. Μία όμως στις δύο εταιρίες δήλωνε ότι το πλάνο υλοποιείται όπως ακριβώς έχει οριστεί και πως δεν υπήρξαν έντονα εμπόδια κατά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων του πρώτου εξαμήνου του 2005.

Ιδιαίτερα θετική πάντως, υπήρξε η αντίληψη ότι οι ενέργειες οι οποίες γίνονται έπρεπε να λαμβάνουν υπόψη τους τα επιχειρηματικά δεδομένα συνολικά σε επίπεδο εταιρίας ή ομίλου εταιριών και όχι αποσπασματικά στα στενά πλαίσια της οικονομικής διεύθυνσης μόνο και μόνο για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά, υπήρξε και ένας μικρός αριθμός επιχειρήσεων της τάξεως του 12% που θεωρούσε ότι το θέμα δεν απαιτεί κεντρικό σχεδιασμό, μεταθέτοντας την ευθύνη υλοποίησης αποκλειστικά στα οικονομικά στελέχη.

Συγκεκριμένα, το 50% των επιχειρήσεων δηλώνει πως κατά τον σχεδιασμό του πλάνου τους έχει λάβει υπόψη τα επιχειρηματικά δεδομένα του ομίλου σε σύνολο, ενώ το 30% έχει λάβει υπόψη του τα συνολικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης και δεν έχει περιοριστεί στα πλαίσια των οικονομικών στοιχείων. Προσέγγιση ιδιαίτερα θετική για την επιτυχή ολοκλήρωση του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π..

Ο βαθμός ετοιμότητας μίας επιχείρησης στο σύνολό της σε σχέση με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων μπορεί να διερευνηθεί σύμφωνα και με μία ακόμη μεταβλητή, το βαθμό ετοιμότητας του έμψυχου δυναμικού της. Ως προς τις γνώσεις και την εμπειρία του προσωπικού σε θέματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. διαπιστώνουμε ότι μόλις μία στις δέκα επιχειρήσεις δηλώνει ότι τα στελέχη της έχουν τόσο θεωρητική όσο και πρακτική κατάρτιση. Οι περισσότερες επιχειρήσεις (51%) αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν θεωρητική μόνο γνώση για το αντικείμενο, ενώ ταυτόχρονα υπάρχουν αρκετές εταιρίες (34%) που αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν ελάχιστες

γνώσεις και εμπειρία σχετικά με τα Δ.Π.Χ.Π.. Συνοψίζοντας, κρίνεται ιδιαίτερα μικρό το ποσοστό των επιχειρήσεων (15%) που θεωρούσαν ότι τα στελέχη τους μπορούν να ανταπεξέλθουν πλήρως στις νέες συνθήκες.

Εάν αναλύσουμε το θέμα αυτό σε επίπεδο επιμέρους δεικτών του Χ.Α.Α. παρατηρούμε ότι οι εταιρίες του FTSE 20 δήλωναν ότι τα στελέχη τους έχουν επαρκή θεωρητική και πρακτική εμπειρία σε ποσοστό 50%. Αντίθετα, οι εταιρίες του δείκτη FTSE Small Cap 8014 αναφέρουν ότι τα μισά τους στελέχη διαθέτουν ελάχιστη εμπειρία ή γνώσεις.

Είναι συνεπώς αναμενόμενη η επιλογή της μεγάλης πλειοψηφίας των επιχειρήσεων να στραφούν σε εξωτερικούς συνεργάτες προκειμένου να λάβουν την απαραίτητη βοήθεια. Οι περισσότερες εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν δηλώσει πως έχουν χρειαστεί τη βοήθεια εξωτερικών συμβούλων για την εφαρμογή των προτύπων, αλλά και για να επιτευχθεί ο μέγιστος βαθμός αφομοίωσης από τα στελέχη τους. Μοιρασμένες είναι και οι απόψεις για την ανάγκη στελέχωσης των τμημάτων των επιχειρήσεων με εξειδικευμένο προσωπικό. Την ανάγκη για στελέχωση φαίνεται να αναγνωρίζουν περισσότερο οι εταιρίες του χρηματοπιστωτικού κλάδου και του χονδρικού και λιανικού εμπόριου.

Η μέχρι στιγμής εμπειρία έχει δείξει ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις κατέφυγαν στη συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες. Το 75% των επιχειρήσεων όμως ενδιαφέρεται για την ενημέρωση και την επιμόρφωση των στελεχών τους. Όμως, το ενδιαφέρον αυτό προέρχεται αποκλειστικά από τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης, γεγονός λογικό εάν συνδυαστεί με την αρνητική στάση που έχουν υιοθετήσει τα στελέχη των λοιπών διευθύνσεων απέναντι στο ενδεχόμενο εμπλοκής τους στην εφαρμογή των προτύπων.

Αποτελεί κοινή ομολογία το γεγονός ότι στην ελληνική πραγματικότητα παρατηρείται σοβαρό έλλειμμα εμπειρων στελεχών, σε θεωρητικό αλλά και πρακτικό επίπεδο, ακόμη και αν πρόκειται για στελέχη ελεγκτικών – συμβουλευτικών εταιριών.

Για τους παραπάνω λόγους περισσότερες από τις μισές επιχειρήσεις είχαν τοποθετηθεί αρνητικά ως προς το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Λ.Π.. Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις αυτές θεώρησαν το χρονοδιάγραμμα πιεστικό. Θετική στάση από την αρχή υιοθέτησε το 30% των επιχειρήσεων, αλλά μόλις το 10% το χαρακτήρισε ρεαλιστικό.



Αναλύοντας το θέμα αυτό με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκουν οι επιχειρήσεις παρατηρούμε ο κλάδος του εμπορίου είχε υιοθετήσει την ευνοϊκότερη στάση. Σε αντίθεση, οι επιχειρήσεις των κλάδων της βιομηχανίας – μεταποίησης, των υπηρεσιών και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών παρουσιάστηκαν περισσότερο επιφυλακτικές ως προς το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, γεγονός αναμενόμενο λόγω των σημαντικών ιδιομορφιών που παρουσιάζουν οι κλάδοι αυτοί.

Λαμβάνοντας υπόψη το υψηλό ποσοστό των επιχειρήσεων που δεν ξεκίνησε εγκαίρως τις διαδικασίες μετάβασης στα νέα πρότυπα, είτε λόγω έλλειψης συντονισμού, είτε μικρής εμπειρίας του προσωπικού, είτε δυσκολίας εύρεσης των κατάλληλων συμβούλων, ήταν αναμενόμενη η αρνητική στάση και η ανησυχία τους ως προς τα χρονικά περιθώρια υλοποίησης αυτού του προγράμματος.

Οι προσαρμογές που καλούνται οι επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν σε σχέση με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων, αφορούν σε θέματα εναρμόνισης των πληροφοριακών συστημάτων και σχεδιασμού των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στρατηγικών δράσης.

Σχετικά με τις προσαρμογές των πληροφοριακών συστημάτων έχουν γίνει οι πρώτες ουσιαστικές κινήσεις από τη μεριά των εταιριών δημιουργίας πλατφόρμας επιχειρησιακών λύσεων. Οι μεγάλες, πολυεθνικές εταιρίες δημιουργίας και προμήθειας λογισμικού, όπως η SAP και η American Express Financial, εκμεταλλευόμενες τη νέα πρόκληση και τις σαρωτικές αλλαγές που επέφερε η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. εισήγαγαν στην αγορά εξειδικευμένα προγράμματα. Τα προγράμματα αυτά είναι λύσεις που βοηθούν τις επιχειρήσεις να επιταχύνουν και να κάνουν πιο αξιόπιστες τις διαδικασίες υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Με αυτόν τον τρόπο περιορίζονται οι χρονοβόρες και χειροκίνητες διαδικασίες.

Ορισμένες επιχειρήσεις μάλιστα, ανέπτυξαν προγράμματα με ειδικές ρυθμίσεις, οι οποίες βοηθούν στις έντονες απαιτήσεις κάποιων προτύπων, όπως είναι για παράδειγμα το Δ.Λ.Π. 39 ή προγράμματα και εργαλεία ειδικά προορισμένα για εταιρίες συγκεκριμένων κλάδων, όπως είναι οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί (Πηγή: Ιστοσελίδα :www.sap.com). Αν και η αφοσίωση των συγκεκριμένων εταιριών στην ανάπτυξη και βελτίωση των προγραμμάτων είναι μεγάλη, τα προβλήματα που ανακύπτουν είναι σημαντικά.

Έντονη είναι και η κριτική για την αξιοπιστία που παρέχουν τέτοιου είδους προγράμματα και για το ποσοστό με το οποίο μπορούν να ανταπεξέλθουν σε εξειδικευμένες απαιτήσεις και να καλύψουν όλο το φάσμα των αναγκών των επιχειρήσεων. Έτσι, οι επιχειρήσεις είναι ακόμη ιδιαίτερα διστακτικές ως προς την εισαγωγή και την εκπαίδευση του προσωπικού τους στη χρήση ανάλογων λειτουργικών.

Συγκεκριμένα, παρατηρείται ότι το 46% των ελληνικών επιχειρήσεων δεν έχει αναλάβει καμία σχετική δράση. Θετικό μπορεί να χαρακτηριστεί το γεγονός ότι το 38% των εισηγμένων έχει αποφασίσει και εκτελεί σταδιακά τις απαιτούμενες διαδικασίες, ενώ το 11% έχει αναθέσει σε εξωτερικούς συνεργάτες αυτήν την προσαρμογή. Αντίθετα, μέχρι στιγμής μόνο το 5% δηλώνει ότι όλες οι απαιτούμενες προσαρμογές έχουν ολοκληρωθεί. Εκ διαμέτρου αντίθετη είναι η εικόνα που παρουσιάζουν οι εταιρίες που συμμετέχουν στο Γενικό Δείκτη του Χ.Α.Α., καθώς το 65% αυτών έχει ξεκινήσει τις διαδικασίες μετάβασης.

Ό,τι αφορά στο σχεδιασμό στρατηγικής παρατηρείται ότι μέχρι στιγμής λίγες είναι οι εταιρίες που έχουν εκτιμήσει αναλυτικά το κόστος προσαρμογής και έχουν προχωρήσει στη σύνταξη ανάλογου προϋπολογισμού. Παρόλο που οι επιχειρήσεις φαίνεται να έχουν κατανοήσει την πολυπλοκότητα της διαδικασίας μετάβασης και εναρμόνισης, οι περισσότερες έχουν αρκεστεί σε έναν πρόχειρο υπολογισμό του κόστους μετάβασης και σχεδόν το ένα τέταρτο των εταιριών δεν έχει ασχοληθεί με την εκτίμηση του συγκεκριμένου κόστους. Επίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν έχουν προχωρήσει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μακροχρόνιες επιδράσεις των Δ.Π.Χ.Π. στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Ιδιαίτερα θετικό όμως θεωρείται το γεγονός ότι το 98% αναγνωρίζει τη σημαντικότητα των αποφάσεων που θα πρέπει να ληφθούν από την πρώτη εφαρμογή των προτύπων σε αντίθεση με ένα 2% το οποίο δεν γνωρίζει τη σπουδαιότητα των επιδράσεων.

Προβληματισμό όμως προκαλεί ότι το 42% των επιχειρήσεων, αν και γνωρίζει ότι θα προκύψουν σοβαρές και μακροχρόνιες επιδράσεις στα οικονομικά τους δεδομένα, τώρα προχωρούν στη λήψη μέτρων εντοπισμού αυτών των επιδράσεων. Θετικό, επίσης, είναι ότι το 56% μελετά τις επιδράσεις των εν λόγω αποφάσεων είτε εσωτερικά είτε μέσω εξωτερικών συμβούλων.

5.5 Νέο πλαίσιο εφαρμογής των Δ.Λ.Π

Με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκύπτουν νέες ανάγκες που επιβάλλουν την εξέταση της επάρκειας του θεσμικού πλαισίου, τον εντοπισμό και την πραγματοποίηση των απαραίτητων προσαρμογών.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων πιστεύει ότι η διαδικασία προσαρμογής είναι αμφίδρομη και αφορά όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Θεωρείται ότι οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές θα πρέπει να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα που διαμορφώνει η αλλαγή των λογιστικών προτύπων. Συγκεκριμένα, το 68% των εξεταζόμενων επιχειρήσεων θεωρεί ότι οι αλλαγές είναι εκτεταμένες και η προσαρμογή των ελεγκτικών μηχανισμών θα πρέπει να θεωρείται βέβαιη, ενώ το 28% θεωρεί ότι χρειάζεται προσαρμογή σε συγκεκριμένους τομείς.

Προβλήματα και εμπόδια κατά την εναρμόνιση με τα Δ.Π.Χ.Π. παρουσιάζονται από το νομικό πλαίσιο, όπως αυτό αποτυπώνεται στην ελληνική πραγματικότητα. Για τον λόγο αυτό υπερισχύει η πεποίθηση των εισηγμένων επιχειρήσεων ότι θα πρέπει να γίνουν ευρύτερες αλλαγές στο υπάρχον θεσμικό πλαίσιο. Οι αλλαγές αυτές αφορούν τόσο στην εμπορική και φορολογική νομοθεσία όσο και στα ισχύοντα λογιστικά σχέδια, γενικά και κλαδικά.

Ανάλογα προβλήματα παρουσιάζονται και σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες και η κάθε μία επιδιώκει την πιο συμφέρουσα και αποδοτική επίλυση του θέματος. Στην Ελβετία, για παράδειγμα, η φορολογικής φύσης λογιστικές απαιτήσεις του κράτους θεωρούνται ως ένα εμπόδιο στη σύγκλιση των ελβετικών λογιστικών προτύπων με τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι φόροι εισοδήματος έχουν καθοριστεί σε ένα μη ενοποιημένο επίπεδο και είναι βασισμένοι σε νομικούς απολογισμούς. Έτσι, η Ελβετική Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης θεώρησε απαραίτητη τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. μόνο για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Οπότε, κατέστησε την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτική και επιδιώκει τη συνεχή εναρμόνιση σε αυτά από τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις της.

Στην Ελλάδα, απαραίτητη διαδικασία, η οποία θα βοηθήσει στην εναρμόνιση με τα Διεθνή Πρότυπα, θεωρείται η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου. Πράγματι, το 52% των εισηγμένων επιχειρήσεων πιστεύει ότι είναι αναγκαία η ύπαρξη ενός τέτοιου οργάνου, ενώ το 37% πιστεύει ότι είναι απαραίτητο αλλά θα προτιμούσε να έχει κυρίως

συμβουλευτικό και όχι ελεγκτικό ρόλο. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι το 11% των εταιριών θεωρεί ότι οι διαδικασίες της πρώτης μετάβασης και της εναρμόνισης θα πρέπει να συντονιστούν από τις ίδιες χωρίς την ύπαρξη κεντρικής καθοδήγησης.

Σημαντικές διαφοροποιήσεις παρουσιάζονται στις απαντήσεις που δίνουν οι εταιρίες που συμμετέχουν στους επιμέρους δείκτες του Χ.Α.Α. σε σχέση με αυτές που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη. Οι εταιρίες των επιμέρους δεικτών φαίνεται να προτιμούν το συμβουλευτικό ρόλο σε αντίθεση με τις εταιρίες του Γενικού Δείκτη που επιθυμούν μεγαλύτερη εμπλοκή ενός κεντρικού οργάνου στο συντονισμό της εναρμόνισης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις είναι πρόθυμες να συμμετάσχουν σε έναν κεντρικό φορέα συντονισμού των διαδικασιών μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα. Ιδίως οι εταιρίες του κλάδου των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών εμφανίζουν μεγαλύτερη προθυμία να καταθέσουν συγκεκριμένες απόψεις και προτάσεις. Το γεγονός αυτό είναι λογικό καθότι κατά τη διαδικασία εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π. στις εταιρίες του συγκεκριμένου κλάδου παρουσιάζονται έντονα προβλήματα και δυσκολίες.

Ορισμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να επηρεάσουν την Κοστολόγηση μιας επιχείρησης, εφόσον οι πληροφορίες που παρέχουν χρησιμοποιηθούν για σκοπούς εσωτερικής πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις αφορούν εξωτερικούς χρήστες και θα πρέπει να ακολουθούν κάποιες συγκεκριμένες γενικά παραδεκτές αρχές. Η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. δημιούργησε μια νέα κατάσταση για τις επιχειρήσεις που καλούνται να τα εφαρμόσουν. Τα Δ.Λ.Π. δίνουν τις κατευθυντήριες γραμμές τις οποίες θα πρέπει να ακολουθήσουν οι επιχειρήσεις και με βάση αυτές να καταρτίσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις που προορίζονται για εξωτερική πληροφόρηση.

Από την άλλη πλευρά, η Κοστολόγηση αφορά τους εσωτερικούς χρήστες της επιχείρησης, καθώς είναι αυτοί που ενδιαφέρονται για τον ορθότερο προσδιορισμό του κόστους, έτσι ώστε να μπορέσουν να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις. Έτσι, δεν απαιτείται συμμόρφωση προς κάποιους κανόνες, καθώς τα στοιχεία αυτά προορίζονται για εσωτερική πληροφόρηση. Όμως, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες αυτά που εφαρμόζονται για εξωτερική πληροφόρηση συνάδουν με το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης. Στη συνέχεια παρουσιάζονται έξι πρότυπα, τα οποία μπορούν να έχουν άμεση σχέση με τα κόστη που μπορούν να δημιουργηθούν μέσα σε μια επιχείρηση και συνεπώς μπορούν να διαμορφώσουν το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης.

6.1 Η επίδραση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., τα Ίδια Κεφάλαια του 2004 των εισηγμένων εταιριών ωφελήθηκαν συνολικά κατά ποσό € 1869 εκατομμύρια. Η συνολική αυτή ωφέλεια διαμορφώθηκε από την αλληλεπίδραση σημαντικών θετικών (+38%) και αρνητικών (-33%) επιδράσεων επί των Ιδίων Κεφαλαίων, όπως αυτά δημοσιεύθηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενα ισχύουσες λογιστικές πολιτικές. Σημειώνεται ότι η θετική επίδραση από την αναπροσαρμογή σε εύλογες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων ανήλθε σε ποσό € 4692 εκατομμύρια.

Επιπλέον, από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., τα Αποτελέσματα χρήσης 2004 των εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χ.Α.Α., ωφελήθηκαν, συνολικά, κατά ποσό €182 εκατομμύρια. Η συνολική ωφέλεια προήλθε από θετικές επιδράσεις που ανήλθαν στο 58% και από αρνητικές επιδράσεις που ανήλθαν στο 54% των Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπως αυτά είχαν δημοσιευθεί, σύμφωνα με τις προηγούμενα ισχύουσες λογιστικές πολιτικές. Σημειώνεται ότι παρά το γεγονός της ιδιαίτερα σημαντικής αύξησης που προήλθε από την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες, υπήρξε μία μείωση των αποσβέσεων που βάρυναν τα Αποτελέσματα Χρήσης 2004. Η μείωση αυτή οφείλεται στη μεταβολή της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως αυτή εκτιμήθηκε από τις Διοικήσεις των εταιριών. (Πηγή: Grant Thornton, 2006)

6.2 Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων ασχολείται το Δ.Λ.Π. 1.

Περιγράφει τη βάση παρουσίασης του γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων και δεν ασχολείται με ειδικές οικονομικές καταστάσεις ή οικονομικές καταστάσεις ειδικών κλάδων. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το πρότυπο, είναι να παρέχουν πληροφορίες και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Επίσης, δείχνουν τα αποτελέσματα διαχείρισης των πόρων της επιχείρησης από τη διοίκηση.

Γενικά, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία μιας επιχείρησης:

- Ενεργητικό.
- Υποχρεώσεις.
- Ίδια Κεφάλαια.
- Έσοδα-Έξοδα (Κέρδη/Ζημίες).
- Ταμιακές Ροές.

Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- Ισολογισμό.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών.
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Οι επιμέρους καταστάσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από την απλότητά τους. Τα κονδύλια που εμφανίζονται είναι πιο συγκεντρωτικά σε σχέση με τα αντίστοιχα των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Ν 2190/20. Ωστόσο αναλυτικές πληροφορίες για κάθε επιμέρους κονδύλι απαιτείται να δίνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes).

Το Ενεργητικό διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- Κυκλοφορούν Ενεργητικό: ό,τι αναμένεται να ρευστοποιηθεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή κατέχεται για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός 12μήνου από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Στην ίδια κατηγορία εντάσσονται επίσης, τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα.
- Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία : ό,τι δεν κατατάσσεται στην παραπάνω κατηγορία.

Το Παθητικό διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες:

- Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις: οι υποχρεώσεις που αναμένεται να διακανονιστούν κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή εντός 12μήνου από την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού.
- Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις: όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις.
- Ίδια Κεφάλαια.

Ο Ισολογισμός θα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει τα παρακάτω κονδύλια:

- Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις.
- Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.
- Συμμετοχές και Άλλα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία.
- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Αποθέματα.
- Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
- Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
- Φορολογικές υποχρεώσεις
- Προβλέψεις.
- Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων μπορεί να παρουσιαστεί με δύο τρόπους, ως προς τα έξοδα, δηλαδή κατ' είδος ή κατά λειτουργία. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων βάσει ΔΛΠ περιλαμβάνεται και ο φόρος εισοδήματος ο οποίος θεωρείται έξοδο ενώ τα κονδύλια που λογίζονται ως έκτακτα έσοδα/έξοδα είναι πολύ περιορισμένα. Τα βασικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων είναι :

- Έσοδα.
- Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης.
- Χρηματοοικονομικά Έξοδα.

6.3 Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Το Δ.Λ.Π. 2 ασχολείται με τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να παρουσιασθούν, να αναγνωρισθούν και να αποτιμηθούν τα αποθέματα στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Συνεπώς, το Δ.Λ.Π. 2 καλείται να κατευθύνει τις επιχειρήσεις σε ότι αφορά το ποσό του κόστους που θα πρέπει να αναγνωρισθεί ως στοιχείο του Ενεργητικού, όπως επίσης και το ποσό που τελικά θα εμφανισθεί ως έξοδο στην Κ.Α.Χ. τη στιγμή της αναγνώρισης των αντίστοιχων εσόδων.

Τα αποθέματα, όπως και όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού, αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι θα εισρευσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τα στοιχεία αυτά και το κόστος τους μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Για να χαρακτηρίσουμε ένα στοιχείο ως απόθεμα, βασικό ρόλο παίζει ο σκοπός για τον οποίο αποκτήθηκε ή παράχθηκε και όχι απαραίτητα η υλική του υπόσταση.

Το πρότυπο ορίζει ως αποθέματα τα στοιχεία του Ενεργητικού τα οποία:

- Βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης και είναι διαθέσιμα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της.
- Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής έτσι ώστε να αποκτήσουν της τελική τους μορφή και να είναι διαθέσιμα προς πώληση.
- Είναι υλικά ή εφόδια τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, δηλαδή η επιχείρηση τα αποκτά με σκοπό την επεξεργασία ή τη συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων ή υπηρεσιών και τα οποία ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν.

Σύμφωνα με το πρότυπο, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπου η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων, κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και το εκτιμώμενο κόστος που καθίσταται αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Σε αντίθεση, με αυτά που ορίζει το πρότυπο η ελληνική νομοθεσία (ΕΓΛΣ, Ν.2190/1920, άρθρο 28 ΚΒΣ) μέχρι τώρα όριζε ότι τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Στην περίπτωση μόνο κατά την οποία η τιμή Αγοράς είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Προκειμένου να υπολογίσουμε το κόστος των αποθεμάτων, θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψιν όλα τα κόστη της αγοράς, τα κόστη αγοράς, τα κόστη μετατροπής και τα λοιπά κόστη που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και θέση. Στα κόστη αγοράς περιλαμβάνονται η τιμή αγοράς, τα έξοδα εισαγωγής, οι μη ανακτήσιμοι φόροι, τα κόστη μεταφοράς και αποθήκευσης των αποθεμάτων, καθώς και κάθε άλλο κόστος που συνδέεται άμεσα με την αγορά πρώτων υλών, των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών.

Όσον αφορά στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων, αυτό περιλαμβάνει τα άμεσα έξοδα για τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, καθώς και τα σταθερά και μεταβλητά Γ.Β.Ε. παραγωγής. Τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. εξαρτώνται από τη μεταβολή του όγκου παραγωγής, ενώ αντίθετα τα σταθερά δεν επηρεάζονται από τέτοιες μεταβολές και για το λόγο αυτό η κατανομή τους θα πρέπει να γίνεται με βάση τη φυσιολογική δραστηριότητα της επιχείρησης. Τέλος, στο κόστος των αποθεμάτων μπορούν να ενσωματωθούν κάποια κόστη που έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου να βρίσκονται τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Το πρότυπο ορίζει ότι οι τεχνικές μέτρησης του κόστους που μπορούν να χρησιμοποιηθούν είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους, όπου για τον υπολογισμό του λαμβάνονται υπ' όψιν τα κανονικά επίπεδα άμεσων υλικών, εργασίας και παραγωγικής δυναμικότητας και η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης, όπου χρησιμοποιείται σε επιχειρήσεις λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό γρήγορα μεταβαλλόμενων ειδών. Όσον αφορά στις μεθόδους Κοστολόγησης, χρησιμοποιείται το εξατομικευμένο κόστος, όταν τα αποθέματα διαχωρίζονται για συγκεκριμένο έργο, ενώ όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών αποθέματος, χρησιμοποιείται είτε η FIFO,

είτε ο μέσος σταθμικός όρος, ενώ δεν θιοθετείται από το πρότυπο η LIFO, σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία, η οποία επιτρέπει στις επιχειρήσεις να τη χρησιμοποιούν. Η επιχείρηση θα πρέπει να χρησιμοποιήσει την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματά της, τα οποία είναι παρόμοιας φύσης, ή έχουν παρόμοια χρήση στην επιχείρηση. Για τα αποθέματα που έχουν διαφορετική φύση ή χρήση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους. Όταν πωλούνται τα αποθέματα αναγνωρίζονται ως έξοδο στην Κ.Α.Χ., στο Λογαριασμό «Κόστος Πωληθέντων» κατά την αναγνώριση των σχετικών εσόδων.

Συνεπώς, αυτό που πρέπει να διαπιστωθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι κατά πόσο όλα αυτά που ορίζει το πρότυπο και τα οποία θα πρέπει οι επιχειρήσεις να εφαρμόσουν και να παρουσιάσουν στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις συνάδουν με αυτά που εφαρμόζουν και για εσωτερικούς σκοπούς και συγκεκριμένα για την Κοστολόγηση των προϊόντων τους. Πρέπει, δηλαδή, να εντοπισθεί κατά πόσο οι αλλαγές που επήλθαν με την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. επέφεραν και αλλαγές στον τρόπο υπολογισμού του κόστους των αποθεμάτων κατά την Κοστολόγηση και συγκεκριμένα, εάν στο κοστολογικό τους σύστημα χρησιμοποιούν όσα ορίζει το πρότυπο για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

6.4 Δ.Λ.Π. 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Το Δ.Λ.Π. 11 επιδιώκει να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό τόσο των εσόδων, όσο και των εξόδων για τις συμβάσεις κατασκευής έργων που η ολοκλήρωσή τους επέρχεται σε επόμενες χρήσεις (Πηγή: Grant Thornton, 2004).

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, ως σύμβαση κατασκευής έργου, ορίζεται μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός στοιχείου του Ενεργητικού ή ενός συνδυασμού στοιχείων του Ενεργητικού τα οποία είναι στενά συνδεδεμένα και αλληλοεξαρτώμενα, όσον αφορά στο σχεδιασμό, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό χρήσης τους. Οι συμβάσεις κατασκευής έργου που ασχολείται το Δ.Λ.Π. 11 μπορεί να αφορούν κατασκευή μεμονωμένου στοιχείου του Ενεργητικού, κατασκευή πλήθους στοιχείων του Ενεργητικού, παροχή υπηρεσιών σχετικά με την κατασκευή στοιχείων του Ενεργητικού, καθώς και κατεδάφιση ή αποκατάσταση στοιχείων του Ενεργητικού.

Οι συμβάσεις αυτές μπορεί να διακρίνονται σε συμβάσεις σταθερής τιμής, όπου ο κατασκευαστής έχει συμφωνήσει σε μια σταθερή τιμή και σε συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής, όπου ο κατασκευαστής πληρώνεται για ένα προσυμφωνημένο ποσό συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος αυτό ή μια σταθερή αμοιβή. Τα συμβατικά έσοδα, ουσιαστικά αποτελούνται από:

- Το αρχικό ποσό που έχει συμφωνηθεί στη σύμβαση
- Τις μεταβολές της σύμβασης, τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα που δεν είχαν αρχικά συμπεριληφθεί, στην περίπτωση βέβαια που είναι πιθανό ότι θα προκύψουν μελλοντικά έσοδα και μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

Όσον αφορά στο συμβατικό κόστος, υπάρχουν τα άμεσα κόστη, όπως άμεση εργασία, κόστος των υλικών, αποσβέσεις των εργοστασίων και του εξοπλισμού που χρησιμοποιήθηκαν στη σύμβαση, κόστος μεταφοράς του εξοπλισμού από και προς τον τόπο εκτέλεσης του έργου, το κόστος ενοικίασης πάγιων στοιχείων, το κόστος σχεδιασμού και και τεχνικής υποστήριξης που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση, το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης και εγγυήσεων και τις αξιώσεις αποζημίωσης από τρίτους και τα έμμεσα κόστη, όπως τα ασφάλιστρα, τα κόστη σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δε συνδέονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση και τα γενικά έξοδα κατασκευών. Τα κόστη αυτής της φύσης, κατανέμονται σε μια συστηματική και ορθολογική βάση, σύμφωνα με τα φυσιολογικά επίπεδα της κατασκευαστικής δραστηριότητας. Καθώς και όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, τα έσοδα και τα έξοδα που συνδέονται με το κατασκευαστικό συμβόλαιο θα πρέπει να ανγνωρισθούν στην Κ.Α.Χ., όταν το αποτέλεσμα του συμβολαίου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει όταν:

- Το συνολικό έσοδο μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και είναι πιθανό ότι τα σχετικά οικονομικά οφέλη θα εισέλθουν στην επιχείρηση.
- Τα συνολικά κόστη, τόσο αυτά που έχουν λάβει χώρα μέχρι σήμερα, όσο και εκείνα που θα συμβούν στο μέλλον, μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.
- Το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς.

Όταν το αποτέλεσμα μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και είναι κερδοφόρο, τότε εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, σύμφωνα με την οποία το συμβατικό έσοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα των περιόδων σχετιζόμενο με τα συμβατικά κόστη που έχουν πραγματοποιηθεί για να επιτευχθεί το συγκεκριμένο ποσοστό ολοκλήρωσης. Στην περίπτωση κατά την οποία το αποτέλεσμα είναι

ζημιογόνο, τότε η ζημιά θα αναγνωρισθεί άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία εκτιμήθηκε ότι το έργο θα είναι ζημιογόνο. Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο. Η μέθοδος που καθορίζει το πρότυπο για τέτοιου είδους συμβάσεις, αναφορικά με την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων, είναι η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Με τη μέθοδο αυτή, το συμβατικό έσοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα των χρήσεων, συσχετιζόμενο με τα συμβατικά κόστη που έχουν πραγματοποιηθεί για να επιτυχθεί το συγκεκριμένο ποσοστό ολοκλήρωσης.

Το πρότυπο αυτό, εισάγει τον τρόπο αντιμετώπισης των εσόδων και των εξόδων των έργων που, για να ολοκληρωθούν, απαιτείται χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της μιας χρήσης. Χρησιμο είναι να διαπιστωθεί κατά πόσο οι επιχειρήσεις διαφοροποιούν την Κοστολόγηση των προϊόντων τους σε τέτοιου είδους συμβάσεις ή εάν ακολουθούν τα όσα ορίζει το πρότυπο. Να διαπιστωθεί, δηλαδή, κατά πόσο το κοστολογικό τους σύστημα παρακολουθεί το κόστος ολοκλήρωσης στις συμβάσεις κατασκευής έργων σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 11.

6.5 Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές Πληροφορίες ανά τομέα

Είναι πλέον κοινώς αποδεκτό ότι οι επιχειρήσεις δεν αποτελούν μονοδιάστατες οντότητες που δραστηριοποιούνται μόνο σε ένα γεωγραφικό χώρο ή σε μια επιχειρηματική δραστηριότητα. Αντίθετα, συνεχώς επεκτείνονται, κάνοντας την εμφάνισή τους σε πολλές διαφορετικές περιοχές και παρέχοντας ένα μεγάλο εύρος προϊόντων και υπηρεσιών. Έτσι, έχει γίνει κατανοητό ότι δεν εαρκεί μια συνολική πληροφόρηση για να αντιληφθούμε την πορεία της επιχείρησης, αλλά κρίνεται απαραίτητο να υπάρχει πληροφόρηση τόσο σε επίπεδο τμημάτων, επιχειρηματικών δραστηριοτήτων καθώς και γεωγραφικών περιοχών. Τείθεται λοιπόν το Δ.Λ.Π. 14, για να καθορίσει τον τρόπο που θα πρέπει να παρέχονται οι οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα, για την καλύτερη κατανόηση από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Το πρότυπο ορίζει τον επιχειρηματικό αλλά και το γεωγραφικό τομέα. Ως επιχειρηματικός τομέα, ορίζεται κάθε διακριτό μέρος της επιχείρησης που είναι επιφορτισμένο με την παροχή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, τα οποία υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από αυτούς των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Ως



γεωγραφικός τομέας, ορίζεται κάθε διακριτό μέρος της επιχείρησης, το οποίο παρέχει προϊόντα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον και το οποίο υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, που διαφέρουν από εκείνες άλλων τομέων που λειτουργούν σε διαφορετικά οικονομικά περιβάλλοντα. Επιπλέον, το πρότυπο εισάγει την έννοια του παρουσιαζόμενου τομέα, ο οποίος είναι κάθε επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας για τον οποίο απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών που ορίζει το Δ.Λ.Π. 14. το πρότυπο, ορίζει επιπλέον, ότι κάθε επιχείρηση θα πρέπει να συγκεντρώνει και να παρουσιάζει πληροφορίες, τόσο με βάση τη γεωγραφική της δραστηριότητα, όσο και με βάση την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Προκειμένου μια επιχείρηση να ακολουθήσει αυτά που ορίζει το πρότυπο, θα πρέπει να επιλέξει ποιος είναι ο πρωτεύων μεταξύ επιχειρηματικού και γεωγραφικού τομέα, κάτι το οποίο εξαρτάται από την πηγή και τη φύση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας επιχείρησης. Στη συνέχεια, θα πρέπει να αναγνωρισθούν οι τομείς εκείνοι που αποτελούν παρουσιαζόμενους τομείς και για τους οποίους θα παρουσιασθούν οι πληροφορίες. Για να χαρακτηριστεί ένας γεωγραφικός ή επιχειρηματικός τομέας παρουσιαζόμενος, θα πρέπει η πλειονότητα των εσόδων του να προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και να ισχύει ένα από τα ακόλουθα:

- Τα έσοδα του τομέα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς της επιχείρησης να είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των εσόδων όλων των τομέων.
- Τα αποτελέσματα του τομέα, κέρδος ή ζημία, να είναι τουλάχιστον το 10% του συνολικού αποτελέσματος όλων μαζί των κερδοφόρων τομέων ή όλων μαζί των ζημιογόνων τομέων, ανάλογα με το ποιο είναι το μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό.
- Τα στοιχεία του Ενεργητικού να είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των στοιχείων του Ενεργητικού όλων των τομέων.

Το Δ.Λ.Π. 14, απαιτεί για κάθε τομέα να παρέχονται πληροφορίες ως προς τα έσοδα, τα έξοδα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, καθορίζοντας τον τύπο και το περιεχόμενο των παρεχόμενων πληροφοριών. Από τις πληροφορίες που απαιτεί το πρότυπο να παρουσιάσει κάθε τομέας, αυτό που ενδιαφέρει είναι ελέγξουμε πως παρουσιάζονται τα έξοδα καθώς αυτά είναι άμεσα συνυφασμένα με το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης.

Έτσι, σύμφωνα με το πρότυπο, τα έξοδα ανά τομέα είναι αυτά που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία τον αφορούν άμεσα, καθώς και η σχετική αναλογία ενός εξόδου, το οποίο μπορεί με τρόπο λογικό και συστηματικό να κατανεμηθεί στον τομέα και το οποίο συμπεριλαμβάνει έξοδα που σχετίζονται είτε με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες της επιχείρησης, είτε με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας της επιχείρησης.

Συνεπώς, αυτό που θα πρέπει να διαπιστωθεί, είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις που καλούνται να εφαρμόσουν το Δ.Λ.Π. 14 έχουν προσαρμόσει ναάλογα και την κόστολόγησή τους, έτσι ώστε να μπορούν να εξάγουν άμεσα τις απαραίτητες, σύμφωνα με το πρότυπο, πληροφορίες. Ουσιαστικά, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσο το κοστολογικό σύστημα των επιχειρήσεων διαχωρίζει τομείς όπως απαιτεί το Δ.Λ.Π. 14, δηλαδή εάν ο διαχωρισμός της επιχείρησης σε τομείς που γίνεται για την εξωτερική πληροφόρηση εφαρμόζεται κατά την Κοστολόγηση.

6.6 Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα Πάγια

Το Δ.Λ.Π. 16 ασχολείται με τα ενσώματα πάγια και επιδιώκει να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, καθώς επίσης και θέματα σχετικά με την αναγνώριση, τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας, τις αποσβέσεις και τη μείωση της αξίας των ενσώματων παγίων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ως ενσώματα πάγια, ορίζονται τα ενσώματα στοιχεία του Ενεργητικού που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, στην παραγωγική διαδικασία ή για εκμίσθωση σε τρίτους και προκειται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις.

Για να αναγνωρισθεί μια ενσώματη ακινητοποίηση ως πάγιο, θα πρέπει να είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που είναι άμεσα συνδεδεμένα με αυτό το πάγιο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση (αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση των παγίων έχουν περιέλθει στην επιχείρηση) και το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστες μεθόδους (Πηγή: Elliot and Elliot, 2006).

Τα πάγια στοιχεία που ικανοποιούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως στοιχείο του Ενεργητικού, θα πρέπει αρχικά να αποτιμηθούν στο κόστος τους. Ως κόστος του πάγιου θεωρείται η τιμή αγοράς, συμπεριλαμβανομένου των δασμών εισαγωγής και των μη επιστρεπτέων φόρων, καθώς επίσης και τα έξοδα εκείνα τα οποία απαιτείται να πραγματοποιηθούν, έτσι ώστε το πάγιο να είναι έτοιμο για λειτουργία. Όσον αφορά τις μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προσαυξάνουν το μεταφερόμενες ποσό του πάγιου εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Όλες οι υπόλοιπες δαπάνες αποτελούν έξοδα της περιόδου στην οποία έλαβαν χώρα.

Εφόσον πραγματοποιηθεί η αρχική αναγνώριση του πάγιου στοιχείου, η αποτίμησή του μπορεί να γίνει είτε με το υπόδειγμα κόστους είτε με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, το πάγιο μετά την αρχική του αναγνώριση ως στοιχείο του Ενεργητικού, πρέπει να εμφανίζεται στην αξία κτήσης του, μειωμένο κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων, καθώς και των σωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του. Ενώ, σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής, το ενσώματο πάγιο, η εύλογη αξία του οποίου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Ως τέτοια νοείται η εύλογη αξία του πάγιου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μειωμένη κατά τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές, λόγω μείωσης της αξίας του. Η εύλογη αξία ενός ενσώματου πάγιου, ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 16 ως το ποσό που ένα πάγιο μπορεί να ανταλλαχθεί μεξύ δύο πρόθυμων και καλά πληροφορημένων μερών. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα έτσι ώστε το ποσό που εμφανίζεται στον Ισολογισμό να μη διαφέρει από την εύλογη αξία του πάγιου.

Η αξία με την οποία εμφανίζεται το πάγιο στοιχείο στον Ισολογισμό μειώνεται κατά την απόσβεση η οποία αποτελεί έξοδο της χρήσης και αναγνωρίζεται στην Κ.Α.Χ. το αποσβεστέο ποσό της ενσώματης ακινητοποίησης θα πρέπει να κατανέμεται κατά συστηματικό τρόπο στην ωφέλιμη ζωή του. Η ωφέλιμη ζωή του πάγιου, εξαρτάται από τη χρησιμότητα του πάγιου για την επιχείρηση (Πηγή: Grant Thornton, 2006).

Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί, θα πρέπει ουσιαστικά να απεικονίζει το ρυθμό με τον οποίο πρόκειται να αναλωθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του πάγιου. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε χρήσης και στην περίπτωση που υπάρχει σημαντική αλλαγή στο ρυθμό ανάλωσης, τότε θα πρέπει να αλλάζει και η μέθοδος που χρησιμοποιείται προκειμένου να αντανakλά το νέο ρυθμό.

Οι μέθοδοι απόσβεσης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν είναι οι εξής:

- Η σταθερή μέθοδος, σύμφωνα με την οποία επιβαρύνονται τα αποτελέσματα κάθε χρήσης με σταθερό ποσό για όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- Η φθίνουσα μέθοδος, η οποία παρουσιάζει μεγαλύτερες αποσβέσεις στα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, θεωρώντας ότι αναλώνονται περισσότερα οικονομικά οφέλη αρχικά, ενώ με την πάροδο του χρόνου, το ποσό της απόσβεσης μειώνεται.
- Η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων, με βάση την οποία, επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου.

Οι αλλαγές που επέφεραν τα Δ.Λ.Π. σε σχέση με την ήδη υπάρχουσα νομοθεσία είναι η εισαγωγή της έννοιας της εύλογης αξίας και η δυνατότητα αναπροσαρμογής των παγίων, ώστε να παρουσιάζουν την εύλογη αξία. Οι αναπροσαρμογές με βάση την ελληνική νομοθεσία, πραγματοποιούνταν κάθε τέσσερα χρόνια και με βάση συντελεστές του Υπουργείου Οικονομίας και αφορούσαν μόνο τα οικόπεδα και τα κτίρια, ενώ με βάση τα Δ.Λ.Π. αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει σε όλα τα πάγια. Επιπλέον, η ελληνική νομοθεσία, θεωρούσε ότι οι αποσβέσεις μπορούσαν να γίνουν μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, ενώ τα Δ.Λ.Π. ορίζουν ότι πρέπει να χρησιμοποιείται εκείνη η μέθοδος απόσβεσης που δείχνει καλύτερα το ρυθμό με τον οποίο αναλώνονται τα πάγια στοιχεία και οι μέθοδοι απόσβεσης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν είναι η σταθερή, η φθίνουσα, ή εκείνη των παραγόμενων μονάδων. Ταυτόχρονα, δίνεται η ευχέρεια να επανεξετάζεται σε κάθε χρήση η μέθοδος απόσβεσης και αν υπάρχει σημαντική αλλαγή στον τρόπο ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών να γίνεται και αλλαγή στη μέθοδο απόσβεσης.

Η εφαρμογή αυτού του προτύπου και για σκοπούς εσωτερικής πληροφόρησης, μπορεί να επιφέρει αλλαγές στο κοστολογικό σύστημα μιας επιχείρησης, όσον αφορά στα Γ.Β.Ε. και συγκεκριμένα, τις αποσβέσεις. Το Δ.Λ.Π. 16, παρέχει μεγάλη ευεξία στην επιχείρηση, σχετικά με τον τρόπο που μπορεί να χειρισθεί τις αποσβέσεις της. Συνεπώς, υπάρχει η δυνατότητα οι αποσβέσεις να διαφέρουν αρκετά από χρήση σε χρήση, ανάλογα με τις επανεκτιμήσεις που μπορούν να γίνουν σχετικά με το ποσό που θα πρέπει να εμφανίζονται τα πάγια καθώς και τη μέθοδο απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να ελεχθεί κατά πόσο οι επιχειρήσεις λαμβάνουν υπ' όψιν τους, κατά την Κοστολόγηση των προϊόντων τους, τις αποσβέσεις έτσι όπως αυτές εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις της

επιχείρησης ή έχουν κάποιο άλλο σύστημα με βάση το οποίο υπολογίζουν τις αποσβέσεις και με βάση αυτό τις επιμερίζουν στα διάφορα προϊόντα. Συνεπώς, πρέπει να διαπιστωθεί κατά πόσο η εισαγωγή του προτύπου και κατά συνέπεια τα διαφορετικά ποσά αποσβέσεων κάθε χρήσης που θα εμφανίζονται στην Κ.Α.Χ. είναι αυτά που χρησιμοποιούνται και για την Κοστολόγηση, έτσι ώστε να επιβεβαιωθεί εάν το συγκεκριμένο πρότυπο έχει επίδραση στο κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης.

6.7 Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις

Το Δ.Λ.Π. 17, πραγματεύεται τις μισθώσεις και εισάγει έναν τρόπο χειρισμού αρκετά διαφορετικό από τα ήδη υπάρχοντα ελληνικά δεδομένα. Μίσθωση, είναι μια συμφωνία, όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός στοιχείου του Ενεργητικού για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Το πρότυπο διακρίνει δύο ειδών μισθώσεις, τη χρηματοοικονομική και τη λειτουργική.

Στη χρηματοοικονομική μίσθωση, μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και όλες οι ωφέλειες που έχουν σχέση με την κυριότητα ενός στοιχείου του Ενεργητικού, ανεξάρτητα με το εάν τελικά το στοιχείο περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή ή όχι. Οι κίνδυνοι που περιλαμβάνονται είναι αυτοί της τεχνολογικής απαξίωσης, των ζημιών από την αναξιοποίητη χωρητικότητα και των διακυμάνσεων στις αποδόσεις λόγω των μεταβαλλόμενων οικονομικών συνθηκών. Αντίθετα, η λειτουργική μίσθωση λειτουργεί ως μια συμφωνία μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή ότι ο πρώτος θα παρέχει το πάγιο προς χρήση στο δεύτερο και ο μισθωτής θα πληρώνει το συμφωνηθέν τίμημα, χωρίς όμως να υπάρχει μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών στον εκμισθωτή. Με βάση τα έως πρότερος ισχύοντα στην ελληνική νομοθεσία, όλες οι μισθώσεις αντιμετωπίζονταν ως λειτουργικές.

Ο διαχωρισμός μεταξύ χρηματοοικονομικής και λειτουργικής μίσθωσης, αποτελεί θέμα ουσιαστικής σημασίας, καθώς διαφοροποιείται ο λογιστικός χειρισμός που πρέπει να ακολουθηθεί σε κάθε περίπτωση. Έτσι, για να χαρακτηριστεί μια μίσθωση ως χρηματοοικονομική, θα πρέπει αρχικά να εξεταστεί εάν υπάρχει συμφωνία μεταξύ μισθωτή και εκμισθωτή για μεταβίβαση της κυριότητας στο τέλος της μίσθωσης. Αν δεν υπάρχει τέτοια συμφωνία, θα πρέπει να εξετασθεί εάν υπάρχει η δυνατότητα να αγοράσει το πάγιο ο εκμισθωτής. Εάν όχι, θα πρέπει να εξετασθεί εάν η σύμβαση της μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου και εάν όχι,

εάν η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή ίση με την εύλογη αξία του παγίου. Αν δεν ισχύει κάτι από τα παραπάνω, τότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική. Σε αντίθετη περίπτωση, η μίσθωση ορίζεται ως χρηματοοικονομική.

Όταν έχει συμφωνηθεί λειτουργική μίσθωση, τότε ο μισθωτής εμφανίζει μόνο το ενοίκιο στην Κ.Α.Χ. ενώ ο εκμισθωτής, παρουσιάζει στον Ισολογισμό του το πάγιο, καθώς βρίσκεται στην κυριότητά του, διενεργεί αποσβέσεις και εμφανίζει και το σχετικό έσοδο από το ενοίκιο στην Κ.Α.Χ.

Αντίθετα, στη χρηματοοικονομική μίσθωση, ο μισθωτής εμφανίζει το πάγιο στον Ισολογισμό του σα να ήταν δικό του, καθώς υπάρχει μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών. Συνεπώς, διενεργεί αποσβέσεις οι οποίες αποτελούν έξοδο της χρήσης, μαζί με το ποσό των τόκων οι οποίοι υπολογίζονται προεξοφλώντας την παρούσα αξία των μισθωμάτων με το προεξοφλητικό επιτόκιο. Από το ποσό που ποκύπτει, το ένα μέρος αποτελεί εξόφληση κεφαλαίου και το άλλο τόκο, που λογίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης. Από την άλλη πλευρά, ο εκμισθωτής παύει να εμφανίζει το πάγιο στο Ενεργητικό του, αφού έχει μεταβιβάσει τους κινδύνους και τα οφέλη, οπότε δε διενεργεί αποσβέσεις.

Επομένως, αυτό που πρέπει να διαπιστωθεί, είναι εάν η αλλαγή που έχει επέλθει με την εισαγωγή της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, έχει επηρεάσει τον τρόπο Κοστολόγησης στις επιχειρήσεις και συγκεκριμένα το μέρος που αφορά τα Γ.Β.Ε. Πρέπει, δηλαδή, να εξετασθεί εάν η μίσθωση αντιμετωπίζεται κατά την Κοστολόγηση όπως θα έπρεπε αυτή να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, ή χρησιμοποιείται κάποιος άλλος τρόπος, ο οποίος εκτιμάται ότι αποδίδει καλύτερα τα κόστη στα προϊόντα.

6.8 Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής υποστήριξης

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με (α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανάκλουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες, (β) κρατική υποστήριξη, που

παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου), (γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης, (δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, "γεωργία".

Η κρατική υποστήριξη ποικίλλει, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

6.8.1 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν καταχωρούνται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση. Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Οι κρατικές επιχορηγήσεις

πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα: (α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και (β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δε συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Από την άλλη πλευρά, τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα: (α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους, (β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και (γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την εισπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρ-

χής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεων της (ΔΛΠ 8).

Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις.

Στις περιπτώσεις των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων, όπως ενός οικοπέδου ή άλλων πόρων για εκμετάλλευση από την επιχείρηση, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων). Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων.

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βάσει του ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές"). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

6.8.2 ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Από τις κρατικές επιχορηγήσεις, όπως ορίζονται από το πρότυπο, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης όπως οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης όπως η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Ο λόγος, αν και δεν αμφισβητείται το όφελος για επιχείρηση, είναι το γεγονός ότι κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

6.8.3 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΡ. 39 ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ)

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,
- (β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξη, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και
- (γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:

- (α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και
- (β) είτε: (i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", είτε, (ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

6.9 Δ.Λ.Π.23: Κόστος Δανεισμού

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό για το κόστος δανεισμού. Το παρόν Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώριση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, το Πρότυπο επιτρέπει, ως επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. (Πηγή: www.taxheaven.gr)

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού. Το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού που εγκρίθηκε το 1983. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

Στο κόστος δανεισμού μπορούν να περιλαμβάνονται: α) τόκοι από αλληλόχρεους τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς και τόκοι των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων, β) απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων, γ) απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για τη λήψη δανείων, δ) χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις.

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται. Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα

έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

Σύμφωνα με έναν εναλλακτικό τρόπο χειρισμού, το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, εκτός αν και σε όση έκταση, κεφαλαιοποιείται. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να κατανεμηθεί άμεσα, στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Το ποσό του κόστους δανεισμού, το οποίο είναι κατάλληλο προς κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο .

Σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Το εν λόγω κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Άλλα είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.

Στο μέτρο που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιηθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του δανειακού κόστους, είναι σωστό να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να

χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού, για κάθε θυγατρική, με βάση τον δικό της και μόνο δανεισμό.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις και η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρος του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, αρχίζει όταν: α) πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο β) σημειώνεται το κόστος δανεισμού και γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε τμηματική είσπραξη ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλ. ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.

Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου. Περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ ένα οικόπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ το οικόπεδο, που αγοράστηκε για οικοδομικούς σκοπούς, παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.



Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί. Κόστος δανεισμού μπορεί να σημειωθεί κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης περιόδου, κατά την οποία οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του διακόπηκαν. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Πάντως, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, κανονικά δεν αναστέλλεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού δεν αναστέλλεται, όταν μια προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση του. Για παράδειγμα, η κεφαλαιοποίηση συνεχίζεται κατά τη διάρκεια της απαιτούμενης μακράς περιόδου ωρίμανσης αποθεμάτων ή όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του δυνητικά κατάλληλου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν είναι πλήρης η φυσική κατασκευή αυτού, έστω και αν ακόμη μπορεί να συνεχίζεται η συνήθης εργασία διοικητικής φύσης. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου κατά τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί. Όταν η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ολοκληρώνεται τμηματικά και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για: α) τη λογιστική πολιτική που υιοθετήθηκε ως προς το κόστος δανεισμού β) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και γ) ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση.

6.10 Δ.Λ.Π. 38: Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού

Το Δ.Λ.Π. 38, αναφέρεται στα άυλα στοιχεία του Ενεργητικού, καθορίζοντας τα κριτήρια εκείνα που θα πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο ως άυλο στοιχείο του Ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, κάνει λόγο για το πώς θα πρέπει να χειριστούν λογιστικά τα στοιχεία αυτά μετά την αρχική τους αναγνώριση.

Το Δ.Λ.Π. 38, ορίζει ως άυλο στοιχείο του Ενεργητικού ένα διακριτό, μη νομισματικό στοιχείο του Ενεργητικού, χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, για να μισθωθεί σε τρίτους, ή να χρησιμοποιηθεί για διοικητικούς σκοπούς (Πηγή: Grant Thornton, 2004).

Επίσης, το πρότυπο δίνει μεγάλη έμφαση στα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, τα οποία αποτελούν σημαντικά στοιχεία στην Κοστολόγηση ενός προϊόντος, καθώς αποτελούν και μέρος της αλυσίδας αξίας της επιχείρησης, προσδίδοντας αξία στα τελικά προϊόντα. Συγκεκριμένα, ορίζει ως έρευνα την πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με σκοπό την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και ως ανάπτυξη, την εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους.

Τα άυλα στοιχεία του Ενεργητικού, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο εάν ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του Ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Το κόστος του στοιχείου του Ενεργητικού μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του Ενεργητικού, θα πρέπει να γίνεται στο κόστος. Όσον αφορά στα έξοδα έρευνας, θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στα Αποτελέσματα Χρήσης και μόνο τα έξοδα που γίνονται στη φάση της ανάπτυξης να κεφαλαιοποιούνται. Έτσι, στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση διενεργεί και αποσβέσει, αφού προηγουμένως έχει προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή αυτών των



εξόδων. Οι αποσβέσεις, θα πρέπει να πραγματοποιούνται με βάση το ρυθμό που λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση και εάν αυτό δεν είναι εφικτό, τότε ακολουθείται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.

Συνεπώς, αυτό που πρέπει να διαπιστωθεί στην προκειμένη περίπτωση, είναι κατά πόσο λαμβάνονται υπ' όψιν κατά την Κοστολόγηση οι αξίες των άυλων στοιχείων, όπως προκύπτουν από το Δ.Λ.Π. 38. Το πρότυπο, ορίζει ότι τα έξοδα έρευνας θα πρέπει να εξοδοποιούνται μέσα στη χρήση που πραγματοποιούνται, οπότε θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσο ακολουθείται και ο ίδιος τρόπος κατά την Κοστολόγηση, ή εάν υπάρχουν διαφορές. Το ίδιο, ισχύει και για τα έξοδα ανάπτυξης για τα οποία το πρότυπο δίνει την ευχέρεια να κεφαλαιοποιηθούν και στη συνέχεια, να αποσβεστούν τμηματικά, δηλαδή με το να εξοδοποιούνται κάθε χρόνο μέσω των αποσβέσεων στην Κ.Α.Χ. Ουσιαστικά, αυτό που ενδιαφέρει είναι εάν κατά την Κοστολόγηση ακολουθείται ότι και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

7 ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Την παρούσα στιγμή όλες οι αμερικάνικες επιχειρήσεις, εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά και μη, χρησιμοποιούν τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α.– U.S. G.A.A.P.

Από τις περίπου 13.000 εισηγμένες επιχειρήσεις, βάση στοιχείων της Επιτροπής US Securities and Exchange, οι 1.200 επιχειρήσεις δεν είναι αμερικάνικες. Στην περίπτωση που αυτές οι ξένες επιχειρήσεις κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. ή τα εθνικά πρότυπα των χωρών στις οποίες ανήκουν, απαραίτητη θεωρείται και η κατάρτιση έκθεσης των εσόδων και των καθαρών παγίων σύμφωνα με τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα.

Τη χρονική αυτή περίοδο θεωρείται πως είναι περίπου 350 οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών και εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα μέλη της S.E.C. έχουν αναφέρει ότι προτίθενται, μέχρι το τέλος της δεκαετίας ή ενδεχομένως και νωρίτερα, να πραγματοποιήσουν τις σχετικές ενέργειες προκειμένου να εξαιρεθεί η απαίτηση αυτή για εναρμόνιση από τις ξένες εισηγμένες εταιρίες που κάνουν χρήση των Δ.Λ.Π..

7.1 Ορισμός των Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων

Τα λογιστικά πρότυπα που υποχρεούνται να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις των Η.Π.Α. είναι τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, τα USGAAP. Η εφαρμογή των ανωτέρω προτύπων είναι υποχρεωτική και για όλες τις μη αμερικάνικες επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο των Η.Π.Α. Αυτή η υποχρεωτική συμμετοχή καθορίζεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α., τη S.E.C. Η S.E.C. είναι ένας οργανισμός με δεσπόμενη θέση στη διαμόρφωση κανόνων, αρχών, πολιτικών διασφάλισης της αποδοτικότητας και διαφάνειας των χρηματαγορών και είναι το πιο ισχυρό μέλος της IOSCO.

Στις Η.Π.Α. τα USGAAP ή απλώς GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), ορίζονται ως οι λογιστικές αρχές που είναι κοινώς αποδεκτές και χρησιμοποιούνται



από δημόσιες, ιδιωτικές, μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις και οργανισμούς για να ετοιμάσουν, να παρουσιάσουν και να αναφέρουν τις λογιστικές τους καταστάσεις. Γενικώς, τα GAAP περιλαμβάνουν εφαρμοστέο σε τοπικό επίπεδο λογιστικό πλαίσιο που σχετίζεται με λογιστικούς νόμους και κανόνες, καθώς και λογιστικά πρότυπα.

Όπως και σε πολλές άλλες χώρες, η κυβέρνηση των Η.Π.Α. δεν θέτει απευθείας τα πρότυπα, με την πεποίθηση ότι ο ιδιωτικός τομέας έχει περισσότερες γνώσεις και καλύτερες πηγές. Τα Αμερικάνικα Πρότυπα δεν ορίζονται από σχετική νομοθεσία, αν και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. απαιτεί να ακολουθούνται στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων επιχειρήσεων.

Σήμερα, το FASB (Financial Accounting Standards Board) είναι η μεγαλύτερη αρχή στη διαμόρφωση γενικώς αποδεκτών λογιστικών αρχών που ακολουθούν δημόσιες ιδιωτικές και μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις.

Τα GAAP επικεντρώνονται στη μέτρηση της οικονομικής δραστηριότητας, τις γνωστοποιήσεις γύρω από αυτή τη δραστηριότητα, την προετοιμασία και παρουσίαση των σωρευμένων οικονομικών πληροφοριών στη μορφή οικονομικών καταστάσεων. Τα GAAP αναπτύσσονται όταν προκύπτουν ερωτήματα σχετικά με το πώς θα επιτευχθούν καλύτερα οι στόχοι που έχουν τεθεί, δηλαδή η μέτρηση, ο χρόνος αναγνώρισης καθώς και η γνωστοποίηση και παρουσίαση.

Υπάρχουν δυο μεγάλες κατηγορίες λογιστικών αρχών, της αναγνώρισης και της γνωστοποίησης. Οι αρχές της αναγνώρισης καθορίζουν το χρόνο και τη μέτρηση των θεμάτων που εισέρχονται σε ένα λογιστικό κύκλο και την επίδρασή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές, αφορούν πρότυπα τα οποία μπορούν να ποσοτικοποιηθούν και προϋποθέτουν οικονομική πληροφόρηση για να εκφραστούν σε αριθμούς. Οι αρχές της γνωστοποίησης, έχουν σχέση με παράγοντες οι οποίοι δεν είναι πάντα αριθμητικοί. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν ποιοτική πληροφόρηση, η οποία αποτελεί ένα ουσιαστικό συστατικό ενός πλήρους πακέτου οικονομικών καταστάσεων. Η απουσία των γνωστοποιήσεων, είναι δυνατό να καθιστούσε τις οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές, μια και πληροφορίες απαραίτητες για τη λήψη αποφάσεων από τον αναγνώστη θα παραβλέπονταν. Οι αρχές της γνωστοποίησης συμπληρώνουν τις αρχές της αναγνώρισης, παρέχοντας εξηγήσεις σε υποθέσεις και παρέχοντας επιπρόσθετη πληροφόρηση σε λογιστικές πολιτικές, ενδεχόμενα γεγονότα και αβεβαιότητες, οι οποίες είναι ουσιαστικές,



προκειμένου να αντιληφθεί ο ενδιαφερόμενος την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

7.2 Εισαγωγή των USGAAP

Η πρώτη απόπειρα για τη δημιουργία των Αμερικάνικων Προτύπων ξεκίνησε το 1930, κυρίως ως συνέπεια του «κραχ» του Χρηματιστηρίου το 1929 και της αντίληψης που επικρατούσε τότε ότι η απουσία οικονομικών προϋποθέσεων για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων οδήγησε στην πτώση. Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Λογιστών, δημιούργησε μία ειδική επιτροπή, η οποία θα συνεργαζόταν με το Χρηματιστήριο για επιτύχει την εισαγωγή ενιαίων προτύπων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Η Επιτροπή για τη Λογιστική Διαδικασία (Committee on the Accounting Procedure) πρότεινε πέντε κανόνες στο Χρηματιστήριο, αλλά οι περιορισμένοι πόροι της επιτροπής και η ελλιπής έρευνα, οδήγησε στην αμφισβήτηση του κύρους της επιτροπής και γενικότερα του σχεδίου, το 1950.

Κατόπιν αυτού, η CAS αντικαταστάθηκε από το Συμβούλιο Λογιστικών Αρχών (Accounting Principles Board). Το Συμβούλιο Λογιστικών Αρχών, λειτούργησε επί δεκατέσσερα χρόνια αλλά δεν κατόρθωσε να προσφέρει κάτι περισσότερο από αυτό που είχε προσφέρει η Επιτροπή για τη Λογιστική Διαδικασία. Το 1972, δημιουργείται το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Financial Accounting Standards Board), το οποίο αποτελείται από επτά μέλη, τα οποία προέρχονται από δημόσιες και ιδιωτικές επιχειρήσεις, καθώς και από τον πανεπιστημιακό χώρο. Το Συμβούλιο λαμβάνει βοηθητικές υπηρεσίες από ένα σύνολο επαγγελματιών, οι οποίοι συνεργάζονται απευθείας με αυτό. Το Συμβούλιο είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός, που βασίζεται στο Ίδρυμα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής για την επιλογή των μελών και την έγκριση των προϋπολογισμών του. Το Συμβούλιο, εκδίδει δηλώσεις διαφόρων τύπων, όπως για παράδειγμα πρότυπα, επεξηγήσεις, διερμηνίες.

Μια άλλη επιτροπή που καλείται να συμβάλλει στη δημιουργία των Αμερικάνικων Προτύπων, είναι η AcSEC (Accounting Standards Executive Committee), η οποία αποτελεί την ανώτερη επιτροπή στο AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Η AcSEC αποτελείται από δεκαπέντε μέλη – εθελοντές οι οποίοι στην πλειοψηφία τους είναι ακαδημαϊκοί ή αναλυτές εταιριών. Η Επιτροπή, είναι εξουσιο-

δοτημένη με την έκδοση προτύπων και την εκπροσώπηση του AICPA σε λογιστικά θέματα.

Το 1984, ιδρύεται η EITF (Emerging Issues Task Force). Η EITF, δημιουργήθηκε για να υποβοηθήσει τις εργασίες του FASB και να παίζει συμβουλευτικό ρόλο σχετικά με σημαντικά θέματα πρώτης προτεραιότητας. Η EITF αποτελείται κυρίως από εκπροσώπους εισηγμένων επιχειρήσεων, αλλά περιλαμβάνει και μέλη τα οποία είναι γνωστές εξειδικευμένων θεμάτων και πρακτικών.

7.3 Διαφορές μεταξύ Αμερικάνικων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η πιο σημαντική και χαρακτηριστική διαφορά μεταξύ των Αμερικάνικων και των Διεθνών Προτύπων, είναι ότι τα Διεθνή βασίζονται σε γενικές λογιστικές αρχές, ενώ τα Αμερικάνικα σε νόμους. Έτσι, παρατηρείται σε πολλές περιπτώσεις, τα Δ.Λ.Π να εστιάζουν στην ουσία και να χειρίζονται τα διάφορα θέματα με βάση το τι πρόκειται να συμβεί ενώ τα Αμερικάνικα αναμένουν να τεθούν πρώτα σε εφαρμογή οι αντίστοιχοι νόμοι.

Άλλη μια διαφορά που εντοπίζεται είναι στην παρουσίαση. Όσοι τηρούν τα Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωμένοι να περιλαμβάνουν στους Ισολογισμούς τους και τις Κ.Α.Χ. συγκεκριμένο και περιορισμένο αριθμό πληροφοριών, ενώ τα Αμερικάνικα Πρότυπα δε θέτουν τέτοιους περιορισμούς.

Οι διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Αμερικάνικων Προτύπων, είναι δυνατό να επιφέρουν διαφορές στην παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων στα βιβλία μιας επιχείρησης. Τα Δ.Λ.Π., απαιτούν από μία επιχείρηση να αναγνωρίζει στα δαπάνη τα κόστη πριν από τη λειτουργία και έναρξη της επιχείρησης και τα κόστη που συνδέονται με την έναρξη, εκπαίδευση, διαφήμιση, μετακόμιση και μεταφορά.

Τα Αμερικάνικα Πρότυπα επιβάλλουν την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, ενώ τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν σε μια επιχείρηση να επιλέξει εάν θα κεφαλαιοποιήσει ή εξοδοποιήσει τα κόστη δανεισμού για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει σταθερή στην προσέγγισή της. Αξίζει να σημειωθεί ότι καταβάλλονται προσπάθειες σύγκλισης



των δύο προτύπων και σε αυτό το πλαίσιο, από 01.01.2009, ακολουθείται η προσέγγιση των Αμερικάνικων Προτύπων.

Ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρήση των προτύπων έχει σαν αποτέλεσμα να εμφανίζονται τα ίδια περιουσιακά στοιχεία σε έναν Ισολογισμό, οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων που έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι δυνατό να είναι διαφορετικές. Τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν σε μια επιχείρηση να επανεκτιμά τακτικά την ακίνητη περιουσία και τον εξοπλισμό στην εύλογη αξία της αγοράς. Μια επιχείρηση, όμως, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., δεν έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ένα από το σύνολο μιας κατηγορίας των περιουσιακών στοιχείων το οποίο θα επανεκτιμήσει. Η επανεκτίμηση θα ισχύει για το σύνολο της κατηγορίας. Τα Δ.Λ.Π. παρέχουν τη δυνατότητα να πιστωθούν οι αυξήσεις σε αξίες σε μια επανεκτίμηση του αποθεματικού, στο τμήμα του Ισολογισμού που αφορά στα Ίδια Κεφάλαια, ενώ οι μειώσεις σε αξίες αντιμετωπίζονται ως δαπάνες, στο βαθμό που οι αυξήσεις υπερβαίνουν τις οποιεσδήποτε προηγούμενες αυξήσεις οι οποίες προέρχονται από επανεκτιμήσεις.

Όσον αφορά στην περιουσία από επενδύσεις, τόσο τα Αμερικάνικα, όσο και τα Δ.Λ.Π. αποδέχονται τη μέθοδο του ιστορικού κόστους με αποσβέσεις και απομείωση, αλλά μόνο τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν σε μια επιχείρηση να υπολογίσει την περιουσία στη βάση της εύλογης αξίας της αγοράς, αναγνωρίζοντας αλλαγές στην αξία ως κέρδος ή ζημία.

Αναφορικά με τα αποθέματα, τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν στην επιχείρηση να αλλάξει τα καταγεγραμμένα αποθέματα σε συγκεκριμένες καταστάσεις, αντίθετα με τα Αμερικάνικα. Επίσης, τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν την αναγνώριση συγκεκριμένων δαπανών ανάπτυξης. Τέλος, τα Δ.Λ.Π. είναι λιγότερο εκτεταμένα σε ό,τι αφορά την αναγνώριση εσόδων λογισμικού, ενώ δεν περιλαμβάνουν σχετικές οδηγίες.

7.3.1 ΣΥΓΚΛΙΣΗ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Π. ΜΕ ΤΑ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΟΜΕΙΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

Το F.A.S.B. επεδίωκε για τουλάχιστον μία δεκαετία να συνεργαστεί με άλλους εθνικούς οργανισμούς λογιστικής τυποποίησης και το I.A.S.B., για συγκεκριμένα θέματα αμοιβαίου συμφέροντος. Η προσπάθεια αυτή όμως συναντούσε εμπόδια, καθώς οι εκτενείς και λεπτομερείς απαιτήσεις του F.A.S.B. και του S.E.C., για την υποβολή οι-

οικονομικών καταστάσεων, θεωρήθηκαν ως η ποιοτική βάση σύγκρισης (quality benchmark) από την οποία έχουν επηρεαστεί αρκετές χώρες.

Η πρόσφατη σειρά καταρρεύσεων μεγάλων εταιριών έθεσε, μεταξύ άλλων, ερωτήματα και για την ποιότητα των λογιστικών προτύπων των Η.Π.Α.. Τα συγκεκριμένα πρότυπα έχουν επικριθεί πολλές φορές. Θεωρήθηκαν ως ένας από τους παράγοντες που συνέβαλαν σε εταιρικές αποτυχίες, διότι δεν ήταν αρκετά εύκαμπτα ώστε να επιτρέπουν στους ελεγκτές να αντιτίθενται στις λογιστικές πρακτικές που κρύβουν την οικονομική ουσία των αμφισβητήσιμων συναλλαγών (questionable transactions). Ορισμένοι έχουν αναφέρει ότι εάν ίσχυαν τα υποτιθέμενα "principles-based" πρότυπα του I.A.S.B., οι ελεγκτές θα ήταν σε καλύτερη θέση προκειμένου να εξασφαλίσουν την αναγνώριση και τη γνωστοποίηση της ουσίας των συναλλαγών.

Αυτό το κλίμα κριτικής, που συνδυάστηκε με μια αυξανόμενη αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. σε πολλές χώρες, ήταν το πλαίσιο μέσα στο οποίο τον Οκτώβριο του 2002, το I.A.S.B. και το αμερικάνικο F.A.S.B. άρχισαν ένα κοινό πρόγραμμα με σκοπό τη σύγκλιση στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση των αμερικάνικων και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Λίγο αργότερα τα δύο Σώματα υπέγραψαν ένα Υπόμνημα Συμφωνίας "Memorandum of Understanding", επίσης γνωστό ως "The Norwalk Agreement" (Πηγή: De Lange, Howieson, "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism", *Critical Perspectives on Accounting*, In Press, 1 June 2004, p. 5).

Το Υπόμνημα Συμφωνίας επιβεβαιώνει τον κοινό στόχο τους: τα υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα για την κοινή χρήση τους στις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων. Το πρωτόκολλο σύμβασης είναι μια περαιτέρω επεξεργασία των στόχων και των αρχών που περιγράφονταν στο αρχικό πρωτόκολλο σύμβασης που δημοσιεύτηκε τον Οκτώβριο του 2002. Ενώ το νέο έγγραφο δεν αντιπροσωπεύει μια αλλαγή στο πρόγραμμα εργασίας της σύγκλισης των δύο Σωμάτων, απεικονίζει το πλαίσιο του σχεδίου δράσης της S.E.C. για την κατάργηση της υποχρέωσης μετάπτωσης (reconciliation) σε περιβάλλον Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (U.S. G.A.A.P.) των λογιστικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί κατά τα Δ.Π.Χ.Π. από μη αμερικανικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες ή ενδιαφέρονται να εισαχθούν σε κεφαλαιαγορά των Η.Π.Α..

Το F.A.S.B. επίσης αναγνωρίζει το γεγονός ότι "λόγω του όγκου των διαφορών και της σύνθετης φύσης ορισμένων ζητημάτων, πολλές διαφορές μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα εμμένουν και πέρα από το 2005". Σε μια προσπάθεια προώθησης του οράματος της σύγκλισης του F.A.S.B. και



του I.A.S.B., οι δύο Επιτροπές συμφώνησαν να ευθυγραμμίσουν την τεχνική ημερήσια διάταξή τους και να εργαστούν πάνω στην ανάπτυξη ενός κοινού εννοιολογικού πλαισίου.

Το περιεχόμενο και ο τρόπος αποτύπωσης της συμφωνίας Norwalk, αφήνει πάντως ανοικτή την πιθανότητα τα Πρότυπα των Ηνωμένων Πολιτειών να παραμείνουν ανεξάρτητα και διαφορετικά από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος «πλήρως συμβατά» αντιστοιχεί στη δυνατότητα των δύο συνόλων προτύπων να συνυπάρξουν, χωρίς αυτό να σημαίνει απαραίτητα ότι τα δύο σύνολα προτύπων θα είναι τα ίδια.

Τελικά, η συμφωνία Norwalk και η μεγάλη πλειοψηφία των σχολίων σχετικά με αυτήν, αναφέρονται και στη σύγκλιση των προτύπων του F.A.S.B. και του I.A.S.B., χωρίς κάτι τέτοιο να σημαίνει απαραίτητα ότι η έκβαση της συνεργασίας των δύο Σωμάτων θα είναι ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων. Η έννοια του όρου σύγκλιση στην περίπτωση αυτή δε σημαίνει ότι τα πρότυπα είναι τα ίδια, αλλά υπονοεί την κίνηση του ενός συνόλου προτύπων προς το άλλο. Κάτι τέτοιο αντιπαραβάλλεται με τη θέση της Ε.Ε., της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας, που στην ουσία είναι η καθαρή υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π..

7.4 Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα και Κοστολόγηση

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα Αμερικάνικα Πρότυπα, αποτελούν νομοθετήματα, γενικούς κανόνες, οι οποίοι τείθενται σε εφαρμογή ανα πάσα στιγμή αυτό κριθεί σκόπιμο, αναθεωρούνται και αποσύρονται με τον ίδιο τρόπο. Τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα είναι πολυάριθμα (159 τον Ιούνιο του 2007 –Πηγή: Original Pronouncements As Amended, FASB Statements of Standards as of June 1, 2007) και αφορούν σε ένα μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων, επιχειρήσεων όλων των αντικειμένων. Παρακάτω, παρατείνονται συνοπτικά ορισμένα από τα πρότυπα που φαίνεται να επηρεάζουν την Κοστολόγηση, ανάλογα με τα Δ.Λ.Π. που παρουσιάστηκαν στο κεφάλαιο 6. (Πηγή: www.fasb.org)

7.4.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (FAS 32)

Specialized Accounting and Reporting Principles and Practices in AICPA Statements of Position and Guides on Accounting and Auditing Matters (an amendment of APB Opinion No. 20)

Το Συμβούλιο συμφώνησε να αναλάβει την ευθύνη για την υποβολή εκθέσεων και εξειδικευμένων λογιστικών αρχών και πρακτικών. Το πρότυπο πραγματεύεται τα λογιστικά και ελεγκτικά θέματα με εξειδικευμένες αρχές και πρακτικές. Το πρότυπο διευκρινίζει τη διαδικασία υποβολής εκθέσεων που συντάσσονται βάσει εξειδικευμένων λογιστικών αρχών και πρακτικών.

7.4.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (FAS 151)

Inventory costs

Το πρότυπο διευκρινίζει τη λογιστική για ασυνήθεις ποσότητες βραδυπορείας, το φορτίο, τα έξοδα διακίνησης, και τη σπατάλη υλικών (αλλοίωση). Υπό ορισμένες συνθήκες, θέματα όπως τα παραπάνω, καθώς και το κόστος μπορεί να είναι τόσο σημαντικά που να απαιτείται «θεραπεία» ως επιβαρύνσεις τρέχουσας περιόδου. Το πρότυπο ορίζει ότι τα είδη αυτά αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο. Επιπλέον, η δήλωση αυτή προϋποθέτει ότι η διάθεση των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μετατροπής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

7.4.3 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑ ΤΟΜΕΑ (FAS 14)

Financial Reporting for segments of a Business Enterprise

Το πρότυπο απαιτεί η εταιρία να υποβάλει, για κάθε τμήμα των δραστηριοτήτων της που θεωρείται ανακοινώσιμο, πληροφορίες για τα έσοδα, την αποδοτικότητα, τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και άλλες σχετικές γνωστοποιήσεις (όπως είναι το συνολικό ποσό τμήματος της απόσβεσης, η απαξίωση). Παρόμοιες πληροφορίες πρέπει να αναφέρονται σε γεωγραφική βάση για τις επιχειρήσεις που έχουν ξένες επιχειρήσεις και εξαγωγές. Εάν 10% ή περισσότερο των εσόδων της εταιρίας προέρχεται από πωλήσεις σε μεμονωμένο πελάτη, το γεγονός αυτό και το ποσό των εσόδων από κάθε πελάτη πρέπει επίσης να γνωστοποιείται. Τέλος, το πρότυπο



προβλέπει ότι μια εταιρία που δραστηριοποιείται κατά κύριο λόγο ή αποκλειστικά σε ένα μόνο κλάδο, τότε προσδιορίζει τον κλάδο.

7.4.4 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ (FAS 121, 122, 143, 144)

Accounting for the Impairment of Long – Lived Assets and for Long – Lived Assets to be disposed Of

Το παρόν πρότυπο αφορά στην απομείωση των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας ζωής, ορισμένα αναγνωρίσιμα άυλα στοιχεία, και την υπεραξία που σχετίζεται με τα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για μεγάλη διάρκεια. Το πρότυπο απαιτεί αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και άυλα στοιχεία μακράς διάρκειας ζωής που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση. Αυτά, επανεξετάζονται για απομείωση όταν γεγονότα ή αλλαγές στις συνθήκες υποδεικνύουν ότι η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη.

Accounting for Mortgage Servicing Rights

Το πρότυπο 122 ορίζει ότι απαιτείται μια τραπεζική επιχείρηση που διαθέτει ενυπόθηκα δάνεια και τα πωλεί να διαθέσει το συνολικό κόστος των ενυπόθηκων δανείων για την εξυπηρέτηση των δικαιωμάτων και των ενυπόθηκων δανείων με βάση τη σχετική τους εύλογη αξία αν είναι εφικτό να εκτιμηθεί η εύλογη αξία αυτών. Εάν δεν είναι εφικτό, για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των ενυπόθηκων δικαιωμάτων και της εξυπηρέτησης των ενυπόθηκων δανείων (χωρίς την υποθήκη), το σύνολο της δαπάνης για την αγορά των δανείων θα πρέπει να διατεθεί για την εξυπηρέτηση των ενυπόθηκων δικαιωμάτων.

Accounting for Asset Retirement Obligations

Το πρότυπο 143 αντιμετωπίζει το λογιστικό χειρισμό και την υποβολή εκθέσεων για τις υποχρεώσεις που συνδέονται με την απομείωση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας ζωής και των δαπανών απόσυρσης που συνδέονται με το εν λόγω στοιχείο. Το πρότυπο πρότυπο ισχύει για τις νομικές υποχρεώσεις που συνδέονται με την απομείωση των στοιχείων μεγάλης διάρκειας ζωής που προκύπτουν από την απόκτηση, την κατασκευή, ανάπτυξη και (ή) την κανονική λειτουρ-



γία ενός μακράς διάρκειας ζωής στοιχείου, εκτός από ορισμένες υποχρεώσεις των μισθωτών.

Accounting for the Impairment or Disposal of Long – Lived Assets

Το πρότυπο χειρίζεται τη δυσλειτουργία ή τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων μεγάλης διάρκειας ζωής. Η παρούσα ανακοίνωση αντικαθιστά το FAS 121, για την Λογιστική Απομείωση μακράς διάρκειας ζωής του ενεργητικού και για μεγάλης διάρκειας ζωής του ενεργητικού προς διάθεση, καθώς και το λογιστικό χειρισμό και την υποβολή εκθέσεων σύμφωνα με το FAS 30. Το Διοικητικό Συμβούλιο αποφάσισε να δημιουργήσει ένα ενιαίο λογιστικό πρότυπο, με βάση το πλαίσιο που καθορίζεται στο FAS 121, για τα μακράς διάρκειας ζωής περιουσιακών στοιχείων που πρέπει να εξαλειφθεί από την πώληση.

7.4.5 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ (FAS 13, 17, 23, 28, 98)

Accounting for Leases

Το πρότυπο 13, θεσπίζει πρότυπα χρηματοοικονομικής λογιστικής και υποβολής εκθέσεων για τις μισθώσεις από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές. Για μισθωτές, μίσθωση είναι μια συναλλαγή χρηματοδότησης και ονομάζεται κεφάλαιο μίσθωσης, εφόσον πληροί το κάθε ένα από τα τέσσερα κριτήρια που τίθενται, αν δεν είναι λειτουργική μίσθωση. Πρωτεύουσες μισθώσεις αντιμετωπίζονται ως απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και γένεση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή. Για τους εκμισθωτές, μια συναλλαγή μίσθωσης κατατάσσεται ως πωλήσεις είτε ως άμεση χρηματοδότηση, χρηματοδοτική μίσθωση ή μόχλευση. Αυτά τα είδη μισθώσεων καταχωρούνται ως επενδύσεις, υπό διαφορετικές προδιαγραφές για κάθε είδος μίσθωσης.

Accounting for Leases – Initial Direct Costs

Το πρότυπο αλλάζει τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών που συναντώνται στο FASB 13 και περιλαμβάνει τα έξοδα του εκμισθωτή που συνδέονται άμεσα με τη διαπραγμάτευση και την ολοκλήρωση της μίσθωσης. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι οι προμήθειες, οι δικαστικές αμοιβές και τα έξοδα επεξεργασίας.



Inception of the Lease

Σύμφωνα με το FAS 23, η χρηματοδοτική μίσθωση καταγράφεται κατά την έναρξη της μίσθωσης με χρήση της ταξινόμησης που καθορίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης. Αν ακίνητα που εκμισθώνονται είναι ακόμη υπό κατασκευή ή δεν έχει αποκτηθεί από τον εκμισθωτή κατά την ημερομηνία της συμφωνίας μίσθωσης ή οποιαδήποτε προηγούμενη δέσμευσή της, προκύπτει το πρότυπο 23: Αλλαγές στην "έναρξη της μίσθωσης" από την ημερομηνία της συμφωνίας μίσθωσης ή οποιαδήποτε προηγούμενη δέσμευση στην ημερομηνία κατά την οποία έχει ολοκληρωθεί ή το ακίνητο έχει αποκτηθεί από τον εκμισθωτή. Η αλλαγή αυτή έχει σκοπό να οδηγήσει στην παρουσίαση μιας μίσθωσης που αντικατοπτρίζει περισσότερο την ουσία της συναλλαγής.

Accounting for sales with Leasebacks

Το πρότυπο 28 ορίζει ότι εάν ο πωλητής διατηρεί μόνο ένα μικρό μέρος της μίσθωσης, ή ένα μικρό μέρος της υπόλοιπης ωφέλιμης ζωής, η πώληση και η μίσθωση θα λογιστικοποιούνται με βάση τους ξεχωριστό τρόπο. Ωστόσο, εάν τα μισθώματα που ζήτησε η μίσθωση είναι παράλογα σε σχέση με τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, το κατάλληλο ποσό θα προσαρμοσθεί ανάλογα με τα κέρδη ή τις ζημίες κατά την πώληση.

Accounting for Leases: Sale-Leaseback Transactions Involving Real Estate, Sales-Type Leases of Real Estate, Definition of the Lease Term, Initial Direct Costs of Direct Financing Leases

Το πρότυπο προσδιορίζει το λογιστικό χειρισμό από τον πωλητή-μισθωτή για την πώληση στην οποία εμπλέκονται leaseback ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων, με το υλικό. Επιπλέον, αυτό το πρότυπο τροποποιεί προηγούμενο σχετικό, που ορίζει το λογιστικό χειρισμό της μίσθωσης των ακινήτων που προβλέπει τη μεταβίβαση της κυριότητας και υπολογίζει το άμεσο κόστος της.

7.4.6 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ (FAS 116)

Accounting for Contributions Received and Contributions Made

Το πρότυπο αυτό αφορά στις εισφορές και ισχύει για όλους τους φορείς που λαμβάνουν ή καταβάλουν εισφορές. Γενικά, οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά την περίοδο που ελήφθησαν και στην εύλογη αξία τους. Οι συνεισφορές που έγιναν, ενδεχομένως, να δίνουν υποσχέσεις άνευ όρων, αναγνωρίζονται όμως ως έξοδα στην περίοδο που πραγματοποιούνται στην εύλογη αξία τους.

7.4.7 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (FAS 34, 58, 62)

Capitalization of Interest Cost

Το πρότυπο 34 θεσπίζει τους όρους, σύμφωνα με τους οποίους αξιοποιείται το κόστος ως μέρος του ιστορικού κόστους για την απόκτηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Για να είναι επιλέχθουν για κεφαλαιοποίηση τόκων, τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι έτοιμα για την προβλεπόμενη χρήση τους μέσα σε ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα. Παραδείγματα αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης τα οποία κατασκευάζει για δική της χρήση (όπως οι εγκαταστάσεις) και τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για πώληση ή μίσθωση που κατασκευάζεται ως διακριτό έργο (όπως τα πλοία ή έργα ακινήτων). Τόκοι κεφαλαιοποίησης απαιτούνται για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία στην περίπτωση που το αποτέλεσμα, σε σύγκριση με την επίδραση του κόστους, είναι το υλικό. Εάν το καθαρό αποτέλεσμα δεν είναι σημαντικό, ενδιαφέρον για κεφαλαιοποίηση δεν παρουσιάζεται. Ωστόσο, οι τόκοι δεν μπορούν να αξιοποιηθούν για τα αποθέματα που συνήθως κατασκευάζονται ή παράγονται σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση.

Capitalization of Interest Cost in Financial Statements That Include Investments Accounted for by the Equity Method

Το πρότυπο 58 τροποποιεί το πρότυπο 34, και επιχειρεί να περιορίσει την κεφαλαιοποίηση των τόκων των ενοποιημένων στοιχείων για τις δαπάνες της μητρικής εταιρίας και των ενοποιημένων θυγατρικών και να συμπεριλάβει επενδύσεις



που λογίζονταν με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης ως στοιχεία του Ενεργητικού της εταιρίας, ενώ οι δραστηριότητες του επενδυτή βρίσκονται σε εξέλιξη.

Capitalization of Interest Cost in Situations Involving Certain Tax-Exempt Borrowings and certain Gifts and Grants

Το πρότυπο 62 προβλέπει ότι το κόστος κεφαλαιοποίησης των τόκων περιορίζεται σε δανειοληψίες που λαμβάνουν φορολογική απαλλαγή, μείον τυχόν τόκους που εισπράττονται λόγω της προσωρινής επένδυσης του ποσού του δανείου από την ημερομηνία του δανεισμού έως την καθορισμένη ημερομηνία χρήσης του για την αρχικά προβλεπόμενη χρήση του. Επιπλέον, απαγορεύει την κεφαλαιοποίηση τόκων που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν με τη χρήση ειδικών δωρεών ή επιχορηγήσεων οι οποίες προϋποθέτουν την απόκτηση των εν λόγω στοιχείων.

7.4.8 ΆΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (FAS 142, 153)

Goodwill and Other Intangible Assets Exchanges of Nonmonetary Assets

Το πρότυπο αυτό βασίζεται στην αρχή ότι οι ανταλλαγές μη νομισματικών στοιχείων θα πρέπει να μετρούνται με βάση την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που ανταλλάσσονται. Η δήλωση αυτή είναι το αποτέλεσμα μιας ευρύτερης προσπάθειας από το FASB για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των διασυνοριακών οικονομικών εκθέσεων, σε συνεργασία με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) προς την ανάπτυξη μιας ενιαίας και υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων. Στο πλαίσιο αυτής της προσπάθειας, το FASB και το IASB προσδιορίζουν δυνατότητες για τη βελτίωση των οικονομικών εκθέσεων με την κατάργηση ορισμένων σημαντικών διαφορών μεταξύ των λογιστικών προτύπων.

8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

8.1 Η επίδραση των Δ.Λ.Π. στην Κοστολόγηση

Με την εργασία αυτή, επιχειρήσαμε, αρχικά, να παρουσιάσουμε τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στην Κοστολόγηση των Παραγωγικών μονάδων και την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Τα συμπεράσματα που εξάγονται είναι ότι ένας μεγάλος αριθμός παραγωγικών μονάδων μπορεί να εκμεταλλευθεί τα όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π. και να επιτύχει αποτελεσματικότερη Κοστολόγηση.

Ένα γενικό συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι τα Δ.Λ.Π. επέφεραν σημαντικές μεταβολές στα μεγέθη των Ελληνικών Εισηγμένων Επιχειρήσεων, οι οποίες, με τη σειρά τους φαίνεται ότι στην πλειονότητά τους ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις τους. Παρόλα αυτά, παρατηρούνται περιπτώσεις κατά τις οποίες οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις παρατείνονται ελλιπείς ή παραλείπονται. Το γεγονός αυτό, συνήθως, δικαιολογείται, είτε γιατί η παρουσίαση της πληροφόρησης θα είχε μεγαλύτερο κόστος από την ωφέλεια που θα παρείχε στους χρήστες, είτε γιατί αφορά συναλλαγές επουσιώδεις σε σχέση με τη δραστηριότητα των εταιριών οπότε η παροχή δε θα προσέθετε αξία στις καταστάσεις. Όμως, σε περιπτώσεις γνωστοποιήσεων ορισμένων εταιριών, μπορεί εύκολα να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η έλλειψη δεν μπορεί να θεωρηθεί επουσιώδης. Ο κίνδυνος που υπάρχει είναι, λόγω της γενικότερα ακολουθούμενης πρακτικής, να υποβαθμισθεί η αξία κάποιων γνωστοποιήσεων, λόγω της δυσκολιών στην παροχή της πληροφόρησης. Συνέπεια αυτού, θα είναι να παγιωθεί η παράθεση ελλιπών, ή η παράλειψη γνωστοποιήσεων για κάποιες συναλλαγές.

Τέλος, η εφαρμογή των προτύπων από τις εισηγμένες επιχειρήσεις είχε σαφές αντίκτυπο στην προσαρμογή των οικονομικών τους καταστάσεων σε όσα προβλέπει το πλαίσιο των Δ.Λ.Π. βασική διαπίστωση είναι η προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών στις αρχές των Δ.Λ.Π. και ο σχετικά ομοιόμορφος τρόπος αντιμετώπισης από τους ελεγκτές στα βασικά θέματα και συμπεράσματα του ελέγχου τους.

Αν και από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι έχουν γίνει σημαντικά βήματα προόδου, δε θα πρέπει να υπάρχει εφησυχασμός. Τα προβλήματα πρέπει να αντιμετωπισθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να επιτευχθεί η μέγιστη ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων

και συνεπώς, των αποφάσεων που καλούνται να λάβουν οι διευθύνοντες τις επιχειρήσεις.

Προς την κατεύθυνση αυτή, θα μπορούσαν να γίνουν οι παρακάτω ενέργειες:

- Να πεισθούν οι Διοικήσεις των επιχειρήσεων για τη σημασία της τήρησης των λογιστικών τους βιβλίων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και όχι με βάση τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι αναγκαίο, συνεπώς, όλες οι οικονομικές πληροφορίες που δημοσιεύονται να παράγονται εσωλογιστικά, μέσω των κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων.
- Υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις εισηγμένων εταιριών. Η δημοσίευση διαφορετικών οικονομικών καταστάσεων από αυτές που χρησιμοποιούνται από τις εισηγμένες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δημιουργεί σύγχυση και αυξημένο κόστος για τις επιχειρήσεις, καθώς αναγκάζονται να καταρτίζουν καταστάσεις, τόσο με βάση τα Δ.Λ.Π., όσο και με βάση τα Ε.Λ.Π..
- Υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Δεν είναι δυνατό να υπάρχουν επιχειρήσεις δύο ταχυτήτων, ενώ, επιπροσθέτως, οι χρήστες θα πρέπει να έχουν μία κοινή βάση σύγκρισης των επιχειρήσεων, προκειμένου να λαμβάνουν τις οικονομικές τους αποφάσεις.
- Συνεχής εκπαίδευση των στελεχών των επιχειρήσεων. Πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι τα Δ.Λ.Π. είναι ένα σύνολο δυναμικών αρχών που εξελίσσονται και τροποποιούνται. Οι εμπλεκόμενοι θα πρέπει να ενημερώνονται συνεχώς, προκειμένου να είναι σε θέση να ανταποκριθούν στις ανάγκες των προτύπων και της επιχείρησής τους.

Όπως κάθε αλλαγή, έτσι και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αντιμετωπίστηκε αρχικά με δυσπιστία και φόβο. Γρήγορα όμως, οι ελληνικές επιχειρήσεις οργανώθηκαν και συγκρότησαν τις δυνάμεις τους στην προσπάθεια να ανταπεξέλθουν στις αυξημένες απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που επέβαλαν τα νέα πρότυπα. Όπως είναι λογικό, η προσπάθεια αυτή ανέδειξε τα δυνατά σημεία αλλά και τις αδυναμίες των επιχειρήσεων κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στόχος των επιχειρήσεων, θα πρέπει να είναι, από εδώ και πέρα, να διατηρήσουν και να εκμεταλλευθούν τα οφέλη που έχουν προκύψει και να εξαλείψουν τις αδυναμίες, ώστε να πετύχουν την προσδοκώμενη ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς, των αποφάσεων που καλούνται να λάβουν.

8.2 Σύγκλιση Αμερικάνικων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΣΤΕΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΗΡΩΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΙΣ Η.Π.Α.

Η επιχειρηματική πραγματικότητα των Η.Π.Α. έχει αρκετούς λόγους για να επιθυμεί την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε άλλες χώρες. Ένας από τους λόγους αυτούς είναι ότι ένα καθολικό σύνολο λογιστικών προτύπων θα μείωνε το κόστος πληροφόρησης. Από την άλλη πλευρά, όμως, υπάρχουν ορισμένοι παράγοντες, οι οποίοι συμβάλλουν στο να μην καθιερωθεί η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α..

Συγκεκριμένα, η δύναμη και η επιρροή που έχει αναπτύξει το F.A.S.B. είναι ένας από τους παράγοντες αυτούς. Τα δύο Συμβούλια (F.A.S.B. και I.A.S.B.) δεν είναι «ισότιμα» και το F.A.S.B. βρίσκεται σε προνομιούχο θέση λόγω της επιρροής του στον επιχειρηματικό κόσμο. Μια από τις σημαντικότερες πηγές δύναμης του F.A.S.B. προέρχεται από το γεγονός ότι, στην πραγματικότητα, αντιπροσωπεύει τα μέρη που αποτελούν τη μεγαλύτερη σε παγκόσμιο επίπεδο κύρια αγορά. Υπό αυτήν τη μορφή, το F.A.S.B. ενεργεί ως η φωνή για ένα σημαντικό αριθμό παραγωγών, χρηστών και ελεγκτών οικονομικών καταστάσεων.

Μια δεύτερη σημαντική πηγή δύναμης του Αμερικάνικου Συμβουλίου είναι οι διαθέσιμοι σε αυτό πόροι και η στενή συνεργασία του με το S.E.C.. Επίσης, όταν συγκρίνεται με άλλα αντίστοιχα Σώματα, η τεχνική αρχή του F.A.S.B. υποστηρίζεται από μια μακροχρόνια ιστορία δημοσίευσης λογιστικών απαιτήσεων και μία ευρεία ποικιλία θεμάτων.

Έπειτα, παράγοντες που συμβάλλουν στο να μη καθιερώνονται στην παρούσα φάση τα Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α. και ταυτόχρονα καθιστούν δύσκολο να προβλεφθεί το μέλλον των αμερικάνικων σχέσεων με Δ.Π.Χ.Π. είναι η πολυπλοκότητα του ρυθμιστικού περιβάλλοντος στη χώρα αυτή, οι ενδοεπιχειρησιακές συγκρούσεις στις αμερικάνικες επιχειρήσεις, καθώς και οι συγκρούσεις μεταξύ των εθνών και των οικονομικών ομάδων.

ΣΥΓΚΛΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕ ΤΑ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σήμερα, περίπου εκατό χώρες απαιτούν, επιτρέπουν ή ακολουθούν μία πολιτική υιοθέτησης ή σύγκλισης με τα Δ.Λ.Π.. Όπως αναφέρεται στο Παράρτημα, χώρες όπως η Ιαπωνία, ο Καναδάς, έχουν ενεργοποιήσει προγράμματα με σκοπό να πετύχουν τη σύγκλιση με τα Δ.Λ.Π. Η πραγματικότητα είναι ότι δεν έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. όλες οι χώρες που ισχυρίζονται ότι το έχουν κάνει, αλλά το σίγουρο είναι ότι έχουν θεσπίσει κανόνες που συγκλίνουν σε αυτά.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, έδωσε το έναυσμα για την παγκόσμια σύγκλιση, καθώς υποχρεώνει όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εντός των ορίων της να τηρούν τα Δ.Λ.Π.

Στις Η.Π.Α. το FASB έχει καταβάλλει σημαντική προσπάθεια ώστε να επιτευχθεί η σύγκλιση των Αμερικάνικων με τα Δ.Λ.Π. το 2002, FASB και IASB κατέληξαν στη συμφωνία του Norwalk, όπου διατύπωσαν τις προθέσεις τους «να προσαρμόσουν τα υπάρχοντα πρότυπα οικονομικών αναφορών πλήρως συμβατά, όσο και πρακτικώς εφαρμόσιμα». Το Φεβρουάριο του 2006, οι δύο οργανισμοί συνέταξαν το μνημόνιο “Memorandum of Understanding” (2006 MOU) στο οποίο ανγνώρισαν την ανάγκη βελτίωσης των προτύπων και εξάλειψης των διαφορών μεταξύ των δύο προσεγγίσεων, σνώ όρισαν με ακρίβεια τους στόχους των προσεχών ετών.

Η παγκόσμια εναρμόνιση του τρόπου αναφοράς των οικονομικών στοιχείων, θα συμβάλλει σημαντικά στην περεταίρω διεύρυνση των παγκόσμιων χρηματαγορών και επενδύσεων και θα μειώσει το κόστος που δημιουργείται από την πολυπλοκότητα του λογιστικού συστήματος για τους επενδυτές, τις επιχειρήσεις, τους ρυθμιστές, τους ελεγκτές, τους εκπαιδευτές.

Η σημασία της λογιστικής εναρμόνισης σε διεθνές επίπεδο γίνεται πλέον ευρέως αποδεκτή για διάφορους λόγους. Κατ' αρχάς, η ραγδαία ανάπτυξη των διεθνών κύριων αγορών ενισχύει τον κυρίαρχο ρόλο τους ως διανομέα οικονομικών πόρων. Το πώς αποκαλύπτονται οι πληροφορίες στην αγορά είναι ένα κυρίαρχο θέμα για την εξασφάλιση της αποδοτικότητάς της. Δεύτερον, η όλο και αυξανόμενη λίστα των πολυεθνικών επιχειρήσεων δημιουργεί μια επείγουσα ανάγκη για ένα καθολικό σύνολο λογιστικών προτύπων για αυτές τις εταιρίες, προκειμένου να μειωθεί το κόστος παραγωγής πληροφοριών και να αποστέλλεται ένα ενοποιημένο, αξιόπιστο μήνυμα στην αγορά. Τρίτον, οι δραστηριότητες των θεσμικών επενδυτών γίνονται όλο και περισσότερο διεθνείς. Η



παρουσία τους στις ξένες αγορές αναγκάζει τις εγχώριες εισηγμένες εταιρίες να παίξουν «το λογιστικό παιχνίδι» σύμφωνα με παγκόσμιους κανόνες.

Σε διεθνές επίπεδο, απαιτείται μια μεγάλη και συντονισμένη προσπάθεια. Επιβάλλεται να δημιουργηθούν υποστηρικτικοί μηχανισμοί σε εθνικό και περιφερειακό επίπεδο, οι οποίοι θα ελέγχουν τη διαδικασία εκδόσεως και υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Το IASB, καλείται να καλύψει μεγάλα κενά που προκύπτουν και να διεκδικήσει τη θέση που αρμόζει σε έναν παγκόσμιο φορέα καθορισμού προτύπων. Τα παγκόσμια ελεγκτικά πρότυπα και πρακτικές, θα πρέπει να βελτιωθούν, ενώ θα πρέπει να εξαληφθούν οι διαφορές στις αμφιλεγόμενες περιοχές μεταξύ των διαφορετικών προσεγγίσεων των προτύπων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΤΩΝ ΧΩΡΩΝ

Καναδάς

Αυτήν την περίοδο, οι канаδικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών έχουν την ευχέρεια να χρησιμοποιούν τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά όχι τα Δ.Λ.Π., για τη δημοσίευση των οικονομικών εκθέσεων στην χώρα τους. Όλες οι άλλες канаδικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν τα Канаδικά Λογιστικά Πρότυπα.

Από την άλλη, η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπεται στις ξένες επιχειρήσεις που όμως δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις τους στον Канаδά. Το Канаδικό Ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών έχει θέσει υπό συζήτηση το ζήτημα εάν πρέπει να συνεχιστεί η ανάπτυξη χωριστών Канаδικών Λογιστικών Προτύπων ή πρέπει να επιτραπεί ή ακόμη και να απαιτηθεί από τις канаδικές επιχειρήσεις να χρησιμοποιήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα.

Κεντρική Αμερική

Στην Αμερικάνικη ήπειρο κυριαρχούν τα εκάστοτε Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Έντεκα είναι οι χώρες που έχουν εισάγει την υποχρεωτική χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις εισηγμένες επιχειρήσεις τους και αυτές βρίσκονται κυρίως στην Κεντρική Αμερική και την Καραϊβική (Αϊτή, Γουατεμάλα, Εκουαδόρ, Δομινικανή Δημοκρατία, Κόστα Ρίκα, Μπαχάμες, Ονδούρα, Παναμάς, Περού, Νήσος Μπαρμπάντος, Τζαμάικα). Ταυτόχρονα στη Βενεζουέλα το έτος 2006 έχει οριστεί ως η πρώτη εταιρική χρήση εισαγωγής των Δ.Λ.Π., ενώ στην Κολομβία έχει προταθεί η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων στα επόμενα χρόνια.

Ασία – Ωκεανία

Οι αρμόδιες αρχές στις ασιατικές χώρες έχουν υιοθετήσει ποικίλες απόψεις ως προς το θέμα της σύγκλισης των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων τους με τα Δ.Λ.Π. για τις μεγάλες επιχειρήσεις. Ουσιαστικά μόνο το Μπαγκλαντές απαιτείται από τις εισηγμένες επιχειρήσεις η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Στην Αυστραλία, το Χόνγκ Κόνγκ και τη Νέα Ζηλανδία τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι στην ουσία πανομοιότυπα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.. Στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία όμως, έχουν περιορίσει ορισμένες λογιστικές πολιτικές και έχουν προσθέσει κάποιες γνωστοποιήσεις και οδηγίες.

Στις Φιλιππίνες έχουν υιοθετήσει λέξη προς λέξη όλα Δ.Λ.Π. που ίσχυαν το 2003, αλλά ακόμη δεν έχουν υιοθετήσει τα αναθεωρημένα Δ.Λ.Π. ή τα νέα Δ.Π.Χ.Π. που εκδόθηκαν τα επόμενα έτη.

Η Σιγκαπούρη έχει υιοθετήσει τα περισσότερα Διεθνή Πρότυπα, αν και έχει τροποποιήσει αρκετά, συμπεριλαμβανομένων των I.A.S. 2, 16, 17, 28, 31 και 40. Στην Ινδία, τη Μαλαισία, το Πακιστάν, τη Σρι Λάνκα και την Ταϊλάνδη επιλεγμένα διεθνή πρότυπα είναι πανομοιότυπα με ορισμένα τοπικά. Υπάρχουν όμως σημαντικές διαφορές στα υπόλοιπα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, παρατηρούνται χρονικές καθυστερήσεις στην υιοθέτηση νέων ή στις τροποποιήσεις των Δ.Λ.Π..

Στην Κίνα, την Ινδονησία, την Ιαπωνία, την Κορέα, την Ταϊβάν και το Βιετνάμ τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα ακολουθούν τη μορφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κατά την τροποποίηση και αναθεώρησή τους. Βέβαια, εξακολουθούν να είναι πολύ σημαντικές οι διαφορές τους. Τέλος, στην Κίνα, το Χόνγκ Κόνγκ, το Λάος και τη Βιρμανία σε μερικές εισηγμένες επιχειρήσεις παρέχεται η δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Λ.Π..

Μέση Ανατολή

Στη μεγαλύτερη επικράτεια των αραβικών χωρών τα λογιστικά δεδομένα ακολουθούν όσα ορίζουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Εξαιρέση αποτελούν το Κουβέιτ και το Ομάν, που έχουν υιοθετήσει τη χρήση των Δ.Λ.Π. για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις

τους, και ο τραπεζικός κλάδος, στον οποίο η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι υποχρεωτική σε αρκετές χώρες της μέσης ανατολής (Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Μπαχρέιν).

Αφρική

Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις ορισμένων χωρών. Οι χώρες αυτές είναι οι πιο ανεπτυγμένες και οι πιο τουριστικές της αφρικανικής ηπείρου. Συγκεκριμένα, πρόκειται για την Αίγυπτο, την Κένυα, την Τανζανία, το Μαυρίκιο, τη Ζιμπάμπουε, τη Μαλάουι και τη Νότιο Αφρική. Με εξαίρεση την Αίγυπτο, εντοπίζονται δηλαδή στην νοτιοανατολική Αφρική. Στις επιχειρήσεις ορισμένων από τις υπόλοιπες χώρες επιτρέπεται η εφαρμογή των διεθνών προτύπων, αλλά κατά κύριο λόγο χρησιμοποιούνται τα εθνικά τους πρότυπα.

Ευρώπη

Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Στην πράξη, δεν υπάρχει κάποια ουσιαστική εξέλιξη στην επιλογή των λογιστικών προτύπων, κατά τη χρονική περίοδο 1997 – 2000, καθώς ο μέσος όρος του ποσοστού των επιχειρήσεων που συμμορφώνεται με κάποια κατηγορία προτύπων, παρουσιάζει μικρές διακυμάνσεις.

Η πλειοψηφία των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων (ποσοστό μεγαλύτερο από 70%) που είναι εισηγμένες στο N.Y.S.E. -New York Stock Exchange- έχει συμμορφωθεί με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των χωρών στις οποίες ανήκουν. Μόνο ένα ορισμένο ποσοστό επιχειρήσεων χρησιμοποιεί τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α., προκειμένου να καταρτίσουν τις παγιωμένες οικονομικές καταστάσεις τους (13% το 1997, 15% το 1998, 14% το 1999, και 18% το 2000) και αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις, καθώς είναι εισηγμένες στο N.Y.S.E., είναι υποχρεωμένες από την S.E.C. να δημοσιεύουν τέτοιες πληροφορίες. Σύμφωνα με όσα υποστηρίζουν οι Harris και Muller "οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακές αγορές των Η.Π.Α. επιχειρήσεις δε δέχτηκαν καμία επιρροή κατά τη διαδικασία επιλογής μεταξύ των Δ.Λ.Π. και των ξένων λογιστικών προτύπων" (Πηγή: Harris – Muller, "The market valuation of IAS

versus US GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 26, No. 1-3, 1999, p. 289).

Τέλος, η μειονότητα των επιχειρήσεων επιλέγει τα Δ.Λ.Π. ή προσπαθεί να συνδυάσει τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. ή τα Δ.Λ.Π. Η σταθερότητα αυτή και η επιμονή στη χρήση των εθνικών λογιστικών προτύπων μέχρι το 2000 γίνεται κατανοητή εάν συνυπολογίσουμε και το γεγονός ότι στα μέσα του 2000 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε επίσημα την πρότασή της για υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις μέσα στα επόμενα τέσσερα έτη.

Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΗΜΕΡΑ

Η οριστική έγκριση της πρώτης ανακοίνωσης της I.A.S.C. για υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις ευρωπαϊκές, εισηγμένες επιχειρήσεις, δόθηκε το 2002. Τη χρονική εκείνη περίοδο εκδόθηκε και ο Κανονισμός 1606/19.7.2002 από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έκτοτε όλες οι ευρωπαϊκές εισηγμένες επιχειρήσεις υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Η απαίτηση για εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. δεν ισχύει μόνο για τις 25 χώρες της Ε.Ε., αλλά και για τις 3 χώρες της ευρωπαϊκής οικονομικής περιοχής. Συγκεκριμένα, στην Ισλανδία, στο Λίχτενστάιν, στη Νορβηγία, αλλά και στην Ελβετία, που δεν είναι μέλος της Ε.Ε., οι πολυεθνικές εισηγμένες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από το 2005 να εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Οι λοιπές εισηγμένες, αλλά και οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις, θα συνεχίσουν να χρησιμοποιούν τα Εθνικά Λογιστικά τους Πρότυπα έχοντας την ευχέρεια να χρησιμοποιούν και τα Δ.Π.Χ.Π..

Επίσης, στη Γερμανία οι μεγάλες, εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεις άρχισαν την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. όταν ακόμη η χρήση τους ήταν επιτρεπτή, αλλά όχι υποχρεωτική. Σύμφωνα με έρευνα μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας, το 81% των Διευθύνων Συμβούλων των πολυεθνικών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων επιθυμούσαν ελευθερία επιλογής ως προς την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., καθώς γνώριζαν πως είναι χρονοβόρα διαδικασία η επιτυχής μετάβαση από τα Εθνικά στα Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα (Πηγή: PricewaterhouseCoopers, “Europe and International Financial Reporting Standards 2005 - Your questions answered”, 2002, p. 9).

Τα κράτη - μέλη έχουν επιτρέψει τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις, αλλά και για τις καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις για εσωτερική χρήση και όχι για δημοσίευση. Συγκεκριμένα, για τη χρήση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ορίσει για τα κράτη μέλη της το ακόλουθο σχέδιο:

I. Υποχρεωτική η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Κύπρος, Μάλτα, Σλοβακία.

II. Επιτρέπεται η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Αυστρία, Βέλγιο, Τσεχία, Δανία, Εσθονία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Ισλανδία, Ιταλία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Νορβηγία, Πορτογαλία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία, Ηνωμένο Βασίλειο.

III. Απαγορεύεται η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Λετονία, Λιθουανία, Πολωνία.

Επίσης, ο Κανονισμός των Ενημερωτικών Δελτίων, αλλά και η Οδηγία για τη Διαφάνεια ορίζουν ότι οι εκδότες των τρίτων χωρών (μη κρατών – μελών της Ε.Ε.), οι οποίοι έχουν κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε. ή οι οποίοι επιθυμούν να διενεργήσουν δημόσια εγγραφή των κινητών τους αξιών στην Ευρώπη, θα απαιτείται, από την 1η Ιανουαρίου 2007, να προετοιμάζουν και να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν, βάση των υιοθετημένων από την Ε.Ε. Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή βάση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων της τρίτης χώρας, εφόσον έχουν επικυρωθεί ως ισοδύναμα των Δ.Λ.Π..

Για τη δεύτερη περίπτωση ο Κανονισμός των Ενημερωτικών Δελτίων και η Οδηγία για τη Διαφάνεια απαίτησαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να αναπτύξει έναν μηχανισμό και να λάβει την αναγκαία απόφαση για το εάν δεδομένα Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές τρίτων χωρών ισοδυναμούν με τα Δ.Λ.Π.. Για το σκοπό αυτό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε από την ανεξάρτητη Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς (C.E.S.R.), και αυτή με τη σειρά της προετοίμασε, μία κατάλληλη τεχνική εισήγηση (Πηγή: Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: www.gus.gr).

Γενικά συμπεράσματα

Αναλύοντας τον πολιτικό χάρτη κάλυψης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π, μπορούμε να οδηγηθούμε σε ορισμένα συμπεράσματα ότι αφορά στην κάλυψη των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στον τρόπο που δεύτερα κατανέμονται σε παγκόσμιο επίπεδο. Αρχικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι έχει ήδη καθιερωθεί η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε αρκετές χώρες της Κεντρικής Αμερικής, στην Ευρώπη, στις Αραβικές χώρες που συνάπτουν εμπορικές σχέσεις με Ευρώπη και Αμερική, σε μερικές χώρες της Νοτιοανατολικής Αφρικής και στην Αυστραλία και Νέα Γουινέα. Επίσης, υπάρχουν αρκετές χώρες όπως η Βενεζουέλα, η Κολομβία, η Ρώσικη Ομοσπονδία, το Μπαχρέιν, το Καζακστάν, η Κίνα και η Νέα Ζηλανδία όπου πραγματοποιούνται οι απαραίτητες διαδικασίες, ώστε η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. να καθιερωθεί μέσα στα επόμενα έτη.

Με βάση τον παγκόσμιο χάρτη κάλυψης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει μια συσπείρωση των χωρών που έχουν ή πρόκειται άμεσα να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Π. σε τέσσερα σημεία του χάρτη (Κεντρική Αμερική, Ευρώπη, Νοτιοανατολική Αφρική και Αυστραλία). Παράλληλα, στο Βόρειο Ημισφαίριο, με εξαίρεση τον Καναδά, τις Η.Π.Α., το Μεξικό και τις υπό ανάπτυξη αφρικανικές χώρες, η αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. είναι ευρεία. Κατ' επέκταση όμως, θεωρείται απαραίτητος και ο έλεγχος του ποσοστού αφομοίωσης

και εναρμόνισης με τα νέα δεδομένα που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Η μέτρηση της σύγκλισης των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η ανάπτυξη περίπλοκων μέτρων σύγκλισης είναι σημαντική για δύο κύριους λόγους.

Κατ' αρχήν, δεν είναι όλες οι χώρες δεσμευμένες να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Για παράδειγμα, η Ισλανδία, η Ιαπωνία και η Σαουδική Αραβία, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο Διεθνές Συνέδριο Λογιστικής Ανάπτυξης (International Forum on Accountancy Development – I.F.A.D., 2003) δεν έχουν ακόμα εκφράσει κάποια πρόθεση εναρμόνισης των Ε.Λ.Π. τους με τα Δ.Π.Χ.Π..

Κάποιες άλλες χώρες, όπως η Νέα Ζηλανδία, έχουν επιλέξει ένα μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο θα συγκλίνουν με τα Δ.Π.Χ.Π. (μέχρι το 2007). Πράγματι, στο Διεθνές Συνέδριο Λογιστικής είχε επίσης αναφερθεί ότι στις 3 Δεκεμβρίου 2004 δεν επιτρεπόταν η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. για τις εισηγμένες επιχειρήσεις 36 χωρών (συμπεριλαμβανομένων της Αργεντινής, της Βραζιλίας, του Καναδά, της Χιλής, των Φίτζι, της Ινδίας, της Ινδονησίας, του Μεξικού, των Φιλιππινών, της Ταϊβάν, της Τυνησίας, των Ηνωμένων Πολιτειών και του Βιετνάμ). Συνεπώς, για αυτές τις χώρες, είναι πιθανό να

υπάρχουν πληροφοριακά οφέλη κατά τη μέτρηση και τον έλεγχο του βαθμού στον οποίο τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα εναρμονίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Υπάρχει επίσης η πιθανότητα να παρατηρούνται οφέλη για τις κύριες αγορές και για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βοηθώντας τους στην αξιολόγηση της ποιότητας των δημοσιευμένων λογιστικών στοιχείων των χωρών αυτών.

Η μέτρηση της σύγκλισης είναι ακόμη σημαντική επειδή, σε μερικές χώρες της Ε.Ε. που έχουν υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Π. από το 2005, η εφαρμογή τους δεν επεκτείνεται σε όλες τις επιχειρηματικές οντότητες, αλλά περιορίζεται στις εισηγμένες εταιρίες. Για να υπάρχει ενδιαφέρον για τον έλεγχο της εναρμόνισης προς τα Δ.Π.Χ.Π. είναι αναμενόμενο να υπάρχουν και εμπόδια, τα οποία δυσχεραίνουν τη διαδικασία της σύγκλισης. Ειδικότερα, το κύριο εμπόδιο της σύγκλισης των εθνικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που έχουν προσδιοριστεί από ανάλογες έρευνες, είναι η σύνδεση μεταξύ των νέων χρηματοοικονομικών και λογιστικών προτύπων και της φορολογικής λογιστικής. Έπειτα, βασικό εμπόδιο αποτελούν και οι διαφωνίες για την περίπλοκη φύση ορισμένων Δ.Π.Χ.Π., ειδικά εκείνων που συνδέονται με τη μέθοδο της «εύλογης αξίας». Παράλληλα, ένα άλλο πρόβλημα είναι ότι τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των υπό ανάπτυξη χωρών συνηθίζουν να καλύπτουν λιγότερα ζητήματα από ότι τα Δ.Π.Χ.Π.. Τέλος, στο θέμα που αναλύουμε υπεισέρχεται και ο παράγοντας των πολιτιστικών διαφορών και της κουλτούρας.

Καθώς δεν κινούνται όλες οι χώρες προς την κατεύθυνση της σύγκλισης με τα Δ.Π.Χ.Π. με την ίδια ταχύτητα, πραγματοποιούνται έρευνες της διαδικασίας αυτής, χρησιμοποιώντας και αναπτύσσοντας κατάλληλα μέτρα. Υπάρχουν δύο μέτρα με βάση τα οποία μπορούν Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα να διαφέρουν από τα Δ.Π.Χ.Π.:

1. Η απόκλιση. Τόσο τα Εθνικά όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καλύπτουν ένα συγκεκριμένο λογιστικό θέμα, αλλά ορίζουν διαφορετικές μεθόδους.
2. Η απουσία. Τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν καλύπτουν λογιστικά ζητήματα, τα οποία ρυθμίζονται από τα Δ.Π.Χ.Π. (Πηγή: Ding, Jeanjean, Stolowy, "Why do National G.A.A.P. differ from I.A.S.? The role of Culture", The International Journal of Accounting, Volume 40, Issue 4, 2005, p. 334).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Blocher J. Edward, Chen H. Kung, Lin W. Thomas, (2002): Cost management, a strategic emphasis, Mc Graw- Hill, New York
2. Drury Collin, (2000): Management and cost accounting, Business Press, 5th edition
3. Garrison Ray, Norren Eric, (2002): Managerial Accounting, McGraw-Hill Higher Education- Europe
4. Grant Thornton A.E., (2004): Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Τόμος Α΄
5. Horngren T. Charles, Bhinaani Alnoor, Datar m. Srikant, Foster George, (2002): Management and cost accounting, Financial Times, Prentice Hall
6. International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.), (2004:)International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s), I.A.S.C.F. Publication Department, London
7. Meigs Walter – Meigs Robert, (1987): Accounting: The basis for business Decisions, Mc Graw – Hill, Inc.
8. Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, (2008): Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, WILEY IFRS 2008
9. Βασιλάτου – Θανοπούλου Έλλη, (1998): Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα
10. Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., (2005) :Λογιστική Κόστους. Αρχές και εφαρμογές, PI Publishing, 2^η έκδοση
11. Έρευνα Grant Thornton, (2005): Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης; Τα αποτελέσματα της έρευνας της Grant Thornton, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών – Grant Thornton A.E.
12. Έρευνα Grant Thornton, (2006): Επιπτώσεις των I.F.R.S. από την πρώτη εφαρμογή τους στις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, Grant Thornton A.E.
13. Έρευνα PricewaterhouseCoopers, (2002): Europe and International Financial Reporting Standards 2005 - Your questions answered, PricewaterhouseCoopers
14. Πάγγγιος Κ. Ιωάννης, (1993): Θεωρία κόστους, Σταμούλη Α.Ε.
15. Παπαδημητρόπουλος Θ. Άγγελος, (1998): Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Προτάσεις καλύτερης εφαρμογής του (Ιδιαίτερα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις), Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα



16. Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος, (1992): Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς
17. Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος, (1992): Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς
18. Παπάς Α. Αντώνης, (1998): Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα, Τόμος Α', Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα
19. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, (2004): Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα
20. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, (2002): Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα
21. Σιγαλού Σωτηρία, (2004): Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Λονδίνο
22. Φίλιππας Δ. Νικόλαος, (2005): Επενδύσεις, Εκδόσεις Πανεπιστημιακό – Κων/νος Σμπίλιας, Αθήνα
23. Χέβας Λ. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη, (2000): Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Omneya H. Abd-Elsalam – Pauline Weetman, (2003): “Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 12, Issue 1
2. Akwasi A. Ampofo – Robert J. Sellani, (June 2005): “Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (I.A.S.): implications for the harmonization of accounting standards”, Accounting Forum, Volume 29, Issue 2
3. Anderson M., Banker R., Janakiraman S., (2003): Are Selling, General Administrative Costs “Sticky”?, Journal of Accounting Research, vol. 41, No1, March
4. Boyd D., Cox J., (2002): Optimal Decision making using cost accounting Information, International Journal of Production Research, Vol. 40, No 8
5. Brierley J., (2001): Research into product costing practice: a European Perspective, The European Accounting Review, Vol. 10, No2



6. Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy, (2005): "Why do National G.A.A.P. differ from I.A.S.? The role of Culture", *The International Journal of Accounting*, Volume 40, Issue 4
7. Paul De Lange – Bryan Howieson, (1 June 2004): "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism", *Critical Perspectives on Accounting*, In Press
8. Alexandra Fontes, Lúcia Lima Rodrigues, Russell Craig, (December 2005): "Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards", *Accounting Forum*, Volume 29, Issue 4
9. Robert K. Larson – Donna L. Street, (2004): "Convergence with I.F.R.S. in an expanding Europe: Progress and Obstacles identified by large accounting firms' survey", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 13, Issue 2
10. Esther Ortiz, (February 2005): "G.A.A.P. choice by European companies", *European Business Review*, Volume 17, Issue 1
11. Malcolm Smith, (April 1996): "Qualitative characteristics in accounting disclosures: a desirability trade-off", *Managerial Auditing Journal*, Volume 11, Issue 3
12. • Chris Taylor, (June 2003): "I.A.S. – the road to international (dis)harmony", *Balance Sheet*, Volume 11, Issue 2
13. Grant Thornton, (Σεπτέμβριος 2005): «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα»
14. Robert K. Larson – Donna L. Street, (2004): "Convergence with I.F.R.S. in an expanding Europe: Progress and Obstacles identified by large accounting firms' survey", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 13, Issue 2
15. Ann B. Murphy, (October 2000): "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices", *The International Journal of Accounting*, Volume 35, Issue 4
16. Esther Ortiz, (February 2005): "G.A.A.P. choice by European companies", *European Business Review*, Volume 17, Issue 1
17. Deloitte Touche Tohmatsu, (2005): *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu
18. Ζέρβα Δ. Χαρά, (Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2005): «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;», *Δικαιόραμα*
19. Η Καθημερινή (1 Ιουλίου 2004): «Με βάση τα Δ.Λ.Π. όλες οι καταστάσεις το 2007»



20. Κρυσταλλάκος Πέτρος, (22 Ιανουαρίου 2005): «Παγκόσμια Συμφωνία για τα Δ.Λ.Π.», Η Ναυτεμπορική
21. Κρυσταλλάκος Πέτρος, (10 Απριλίου 2006): «Τα προβλήματα και οι επιπτώσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.»
22. Μαργαρίτη Λίλιαν, (19 Μαρτίου 2004): «Συνέντευξη του κ. Γκίκα Δημητρίου: Το όφελος και το κόστος από τα Δ.Λ.Π.», Κέρδος
23. Μονεμβασιώτης Σταύρος, (4 Ιανουαρίου 2005): «Χρονιά διαχωρισμού εταιριών και προσεκτικών επιλογών», Η Ναυτεμπορική
24. Η Ναυτεμπορική (1 Φεβρουαρίου 2006): «Προγραμματισμός Δράσης της ΕΛΤΕ για το 2006: Έμφαση στον Ποιοτικό Έλεγχο των επιχειρήσεων»
25. Σιμωνετάτος Άγγελος, (2003): Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Δυσκολίες και Προοπτικές, Διαπιστώσεις Διεθνούς Έρευνας, Account, Τεύχος 229

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Αποστόλου Απόστολος, «Συγκρισιμότητα Λογιστικών Πληροφοριών κατά τη φάση Μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.)», www.aislab.aueb.gr
2. Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: www.gus.gr
3. Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «Ημερησία»: www.imerisia.gr
4. Ιστοσελίδα οργανισμού Free Software Foundation Europe: www.fsfeurope.org/projects
5. Ιστοσελίδα εταιρίας SAP - Προμηθευτής Επιχειρησιακού Λογισμικού: www.sap.com
6. Ιστοσελίδα εταιρίας Ernst & Young: <http://www.ey.com/global>
7. Ιστοσελίδα International Accounting News: www.iasplus.com
8. Ιστοσελίδα International Accounting Standards Board: www.iasb.org
9. Ιστοσελίδα Financial Accounting Standards Board: www.fasb.org