



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΗ**



**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΒΛΑΣΣΑΚΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΑΜ: 8358
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ: ΓΑΡΕΦΑΛΑΚΗΣ
ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ**

*«Οι άνθρωποι πρέπει να είναι πόροι για μία
επιχείρηση, όχι κόστος.»*

Peter Drucker

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των σπουδών μου στο Τμήμα Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τ.Ε.Ι Κρήτης. Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον καθηγητή μου κ. Γαρεφαλάκη Αλέξανδρο για το θέμα της πτυχιακής και την άψογη συνεργασία μας. Η καθοδήγηση του υπήρξε καθοριστική στην ολοκλήρωση της πτυχιακής μου εργασίας. Οι υποδείξεις του και η κριτική του στο κείμενο οδήγησαν στο βέλτιστο αποτέλεσμα. Επίσης, νιώθω την ανάγκη να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, που με στηρίζουν σε ότι και αν κάνω, για την ενθάρρυνση και την συμπαράσταση τους κατά τη διάρκεια της συγγραφής της πτυχιακής.

Σας ευχαριστώ,
Βλασσάκη Ευαγγελία

<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>	
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>	4
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</u>	6
1.1 ΑΝΑΔΡΟΜΗ	6
1.2 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</u>	8
2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	8
2.2 ΡΥΘΜΙΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ.....	9
2.2.1 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ.....	9
2.2.2 ΤΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ	11
2.2.3 ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ	12
2.3 ΘΕΩΡΙΕΣ ΚΟΙΝΟΠΟΗΣΗΣ. (ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗ)	16
2.3.1 ΘΕΩΡΙΑ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΩΝ.....	17
2.3.2 ΘΕΩΡΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΑΝΑΓΚΗΣ	18
2.3.3 ΘΕΩΡΙΑ ΣΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ.....	19
2.4 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ.....	19
2.4.1 ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ	20
2.4.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ	21
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....</u>	23
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	23
3.2 ΔΙΕΘΝΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	23
3.3 ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ	30
3.3.1 ΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟΙ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ	30
3.3.2 ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	33
3.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	35
3.4.1 ΠΡΟΩΡΟ ΚΑΛΕΣΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ.....	35
3.4.2 ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΑΔΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (AISG) 1966-1977	37
3.4.3 ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ IASC	37
3.4.3.1 ΣΤΑΔΙΟ ΣΥΝΕΝΑΙΣΗΣ	38
3.4.3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ	39
3.4.3.3 ΕΠΙΚΥΡΩΣΗ IOSCO	40
3.4.3.4 ΑΝΑΔΟΜΗΣΗ IASC.....	41
3.4.3.5 Η ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΟΥ IASB	47
3.5 Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΤΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ	48

3.5.1	ΒΑΘΜΟ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΑ ΔΠΧΠ	49
3.5.2	ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ....	52
3.5.3	ΣΧΕΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΙΣ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΕΣ ΧΩΡΕΣ.....	57
3.6	ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΠΧΠ.....	62
3.6.1	Ο ΣΤΟΧΟΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ	62
3.7	ΕΤΗΣΙΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΧΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥΣ	63
3.8	ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ	64
3.9	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ	65
3.10	ΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ	67
3.11	ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ.....	69

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, ΣΤΙΣ ΗΠΑ ΚΑΙ
ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ..... 71**

4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	71
4.2	ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	72
4.3	ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΧΩΡΩΝ	73
4.3.1	ΠΟΛΙΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ Ε.Ε.....	74
4.3.2	ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΗΠΑ	74
4.4	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ	76
4.5	ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ.....	78
4.5.1	ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	79
4.5.2	ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ (CAPITAL MARKET)	80
4.5.2.1	Η ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΗ ΑΡΧΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ (Ε.Κ)	80
4.5.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ/ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ.....	81
4.6	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	82
4.7	<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</u>	84

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Οι διαφορές στους κοινωνικούς, οικονομικούς και πολιτιστικούς παράγοντες έχουν προκαλέσει συστήματα λογιστικής ανά τον κόσμο ώστε να εξελιχθεί με διάφορους τρόπους, με αποτέλεσμα αυτό που αναφέρεται συνήθως ως «ποικιλομορφία της λογιστικής». Ο όρος λογιστική ποικιλομορφία χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις εθνικές διαφορές στη μέτρηση λογιστικής, δημοσιοποίησης και στα ελεγκτικά πρότυπα (Meek and Saudargan 1990). Η επίπτωση της διαφορετικότητας λογιστικής είναι ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών που μεταβιβάζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις σε διαφορετικές χώρες. Η ύπαρξη ποικίλων χρηματοοικονομικών πρακτικών υποβολής εκθέσεων και οι επιβλαβείς επιπτώσεις τους στην συγκρισιμότητα των οικονομικών εκθέσεων έχουν αναγνωριστεί από καιρό (Turner 1983). Για να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα της διαφορετικότητας λογιστικής, πολλοί έχουν εκφράσει την ανάγκη για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται κατά την σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων. Η ανάγκη για συγκρίσιμα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έχει καταστεί ύψιστης σημασίας στην παγκόσμια σκηνή ως διεθνείς κεφαλαιαγορές και πολυεθνικές εταιρείες που επιδιώκουν κεφάλαια πέραν των συνόρων της χώρας τους.

Προκειμένου να επιτευχθεί η διεθνούς λογιστική εναρμόνιση, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASB) προσπάθησε από την ίδρυση της το 1973 να δημιουργήσει ένα σύνολο υψηλής ποιότητας προτύπων λογιστικής που μπορούν να εφαρμοστούν σε διεθνές επίπεδο. Το 2001, η IASB αναδιαρθρώθηκε για να δημιουργήσει ένα ανεξάρτητο καθορισμό προτύπων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Τα πρότυπα που παράγονται από την IASB ονομάστηκαν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IASs). Τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καλούνται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRSs). Ενώ το IASB δεν έχει την εξουσία να επιβάλει τα πρότυπα των χωρών μελών, ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (IOSCO), έχει παράσχει σημαντική υποστήριξη για τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Το 2000, ο IOSCO ενέκρινε ένα ψήφισμα που υποστηρίζει τα μέλη της που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ. Ένας μεγάλος αριθμός των αναπτυσσόμενων και

ανεπτυγμένων χωρών στον κόσμο έχουν αποδεχθεί τα εν λόγω πρότυπα. Από τις αρχές του 2007, σχεδόν 100 χώρες υποστήριξαν ότι έχουν υιοθετήσει ή επέτρεψαν τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (IASB 2007).

Παρά την αυξανόμενη υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, πρόσφατη έρευνα παρέχει σημαντικές ενδείξεις μη συμμόρφωσης με τα εν λόγω πρότυπα από τις εταιρείες που υποστηρίζουν ότι τα έχουν υιοθετήσει (Street and Grey 2001, Glaum and Street 2003). Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), έχει παρατηρήσει ότι οι ελεγκτές υποστηρίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ όταν οι λογιστικές πολιτικές και σημειώσεις αναφέρονται διαφορετικά (Cairns 1997). Λαμβάνοντας υπόψη αυτά τα συμπεράσματα, η δραστηριότητα και η αποτελεσματικότητα των οργανισμών επιβολής που είναι αρμόδιοι για την προώθηση της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν αμφισβητηθεί (Glaum and Street 2003).

Οι αναπτυσσόμενες χώρες έχουν ενθαρρυνθεί από τον IOSCO, το IASB, την Παγκόσμια Τράπεζα, τα Ηνωμένα Έθνη και πολλούς ερευνητές (πχ Perera 1985, Belkaoui 1988, 1994 Nobes and Parker 2002) για να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Υποστηρίζουν ότι οι χώρες αυτές δεν διαθέτουν αρκετούς πόρους και εμπειρία για να διατυπώσουν, να διατηρήσουν και να ρυθμίσουν τα πρότυπα τους. Προσθέτουν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις αναπτυσσόμενες χώρες θα διευκολύνει στην ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών τους και θα οδηγήσει έτσι στην οικονομική ανάπτυξη τους. Αφετέρου, αρκετοί ερευνητές έχουν αμφισβητήσει την ορθότητα των ΔΛΠ σε αναπτυσσόμενες και αναδυόμενες χώρες, όπως τα πρότυπα αυτά έχουν αναπτυχθεί σε ένα διαφορετικό κοινωνικό, θρησκευτικό, πολιτικό και οικονομικό σύστημα (πχ Samuels and Oliga 1982). Στην πράξη, ο αριθμός των αναπτυσσόμενων χωρών που θα υιοθετήσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αυξάνεται (IASB 2007). Ορισμένες από αυτές τις χώρες έχουν χρησιμοποιήσει τα ΔΛΠ ως εθνικά πρότυπα χωρίς τροποποιήσεις (Wallace and Briston 1993). Μελέτες που ερευνούν την τήρηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις χώρες αυτές είναι πολύ περιορισμένες. Οι Chamisa (2000) and Ali (2005) διαπίστωσαν την ανεπάρκεια των μελετών αυτών και απαίτησαν περαιτέρω ειδική έρευνα για κάθε χώρα σε αυτό το τομέα.

1.2 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το υπόλοιπο της πτυχιακής εργασίας είναι οργανωμένο σε τρία ακόμη κεφάλαια ως ακολούθως:

Το κεφάλαιο 2 ασχολείται με θέματα που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις όπως είναι η ρύθμιση και η υποβολή τους, οι θεωρίες κοινοποίησης, καθώς και τα διοικητικά σχόλια που γίνονται σε μια επιχείρηση.

Το κεφάλαιο 3 παρέχει μια εισαγωγή σε διάφορα ζητήματα που σχετίζονται με την διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Τα ζητήματα που αναθεωρούνται είναι: (1) διεθνής διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις, (2) τα οφέλη και τα εμπόδια στη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής, (3) η ιστορία της διεθνούς εναρμόνισης της λογιστικής και η εξέλιξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, (4) η υιοθέτηση και η συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και (5) οι διαφορετικοί όροι και έννοιες που σχετίζονται με τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής.

Το κεφάλαιο 4 παρουσιάζει τις βασικές πληροφορίες για την Ελλάδα, τις ΗΠΑ και την Ευρώπη, με έμφαση στην οικονομία και το περιβάλλον της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Παρέχει βασικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική ανάπτυξη, την ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς καθώς και το κοινωνικό και πολιτικό πλαίσιο των χωρών. Κανονισμοί που σχετίζονται με τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εξετάζονται σε αυτό το κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της επίδοσης, της οικονομικής θέσης μιας μονάδας και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες, όπου είναι ικανοί να κατανοήσουν την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης προκειμένου να πάρουν

οικονομικές αποφάσεις. Επίσης, δείχνουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση.

2.2 ΡΥΘΜΙΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

Η υποβολή των οικονομικών εκθέσεων αποτελεί σημαντικό στοιχείο του συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης και ορισμένες αποτυχίες της εταιρικής διακυβέρνησης μπορούν επομένως να οφείλονται λόγω των ανεπαρκών οικονομικών εκθέσεων. Αφ' ενός ορισμένα προβλήματα της διαδικασίας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (όπως η ενδεχόμενη έλλειψη ανεξάρτητου ελεγκτή) μπορεί να έχουν την προέλευση τους σε ελαττώματα του συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης. Έτσι, οποιαδήποτε εκτίμηση για το πώς η χρηματοοικονομική πληροφόρηση μπορεί να βελτιωθεί πρέπει να σχετίζεται με το σύστημα της εταιρικής διακυβέρνησης μέσα στο οποίο λειτουργεί. Αυτό θα καθορίσει τόσο την κατάλληλη μορφή οικονομικής έκθεσης όσο και τα μέσα (πχ με τη μορφή κανονισμού) όπου οι οικονομικές εκθέσεις μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα. Σε αυτό το έγγραφο εξετάζουμε τα εξής θέματα: την ανάγκη για ρύθμιση της υποβολής των οικονομικών εκθέσεων προκειμένου να εκπληρώσει αυτό τον ρόλο και τη μορφή που ενδέχεται να λάβει μια τέτοια ρύθμιση.

2.2.1 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

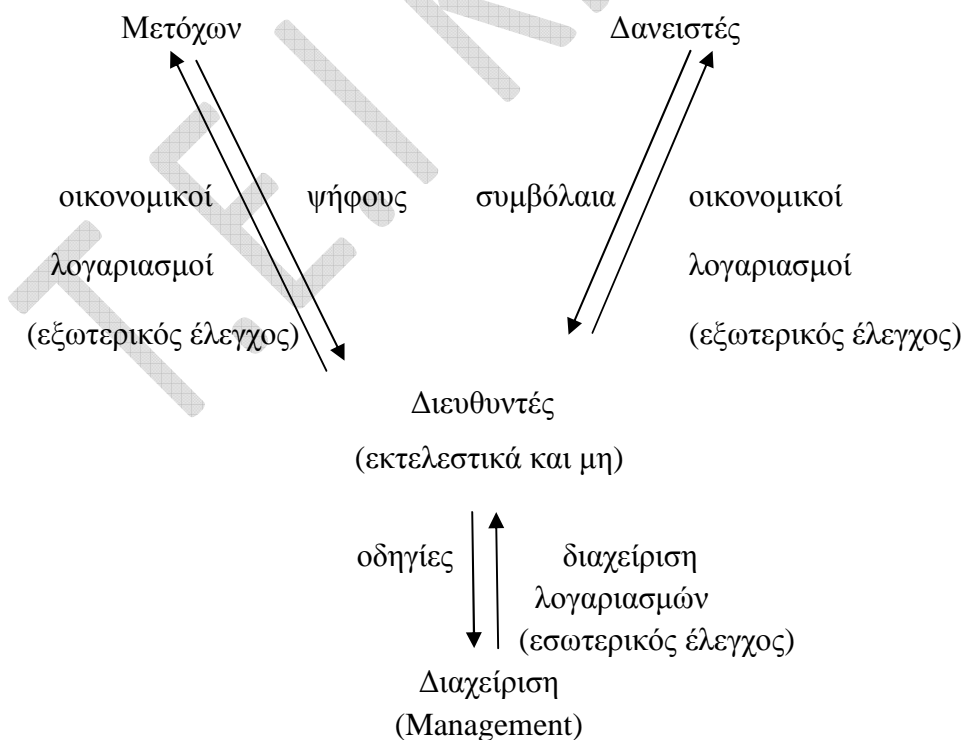
Η οικονομική υποβολή έκθεσης, όπως καθορίζεται στο σχήμα που θα δούμε παρακάτω, είναι ένα κρίσιμο στοιχείο που είναι αναγκαίο για να λειτουργήσει αποτελεσματικά το σύστημα εταιρικής διακυβέρνησης. Χωρίς καλές πληροφορίες οικονομικής λογιστικής, οι πάροχοι της χρηματοδότησης δεν μπορούν να ελέγξουν την απόδοση των διευθυντικών στελεχών αποτελεσματικά (και εξίσου, χωρίς καλή διαχείριση λογιστικών πληροφοριών, οι διευθυντές δεν μπορούν να υλοποιήσουν τις λειτουργίες ελέγχου και λήψης αποφάσεων αποτελεσματικά). Ωστόσο, έχουμε ήδη δει ότι η παροχή της καλής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν αποτελεί επαρκή προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης. Μια επαρκής παροχή πληροφοριών δεν θα είναι αποτελεσματική εάν υπάρχουν προβλήματα από την πλευρά ζήτησης (οι χρήστες δεν το επεξεργάζονται) ή εάν ο ενημερωμένος χρήστης δεν είναι σε θέση να ασκήσει ένα ρόλο ελέγχου (λόγω των υψηλών δαπανών ελέγχου). Έτσι, ενώ

η βελτιωμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα μπορούσε να διαδραματίσει ένα ρόλο στη βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης, σίγουρα δεν μπορεί να εγγραφεί κάτι τέτοιο.

Στο υπόλοιπο του παρόντος εγγράφου, θα εξετάσουμε τα τρέχοντα προβλήματα της υποβολής των οικονομικών εκθέσεων γιατί μπορεί να χρειαστεί να αντιμετωπιστούν από τον κανονισμό, καθώς και τη μορφή που ενδέχεται να λάβει μια τέτοια ρύθμιση. Αυτά τα προβλήματα εξετάζονται μέσα στο πλαίσιο του συστήματος της εταιρικής διακυβέρνησης, διότι είναι εκείνη που καθορίζει τη φύση του προβλήματος. Εντούτοις, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι η άμβλυνση των προβλημάτων της υποβολής των οικονομικών εκθέσεων δεν αποτελεί μια πλήρη θεραπεία για τις δυσκολίες του υποκείμενου συστήματος της εταιρικής διακυβέρνησης. Αυτό θα απαιτήσει την αντιμετώπιση πρόσθετων θεμάτων με εκείνη της παροχής λογιστικών πληροφοριών. Μια σχηματική άποψη του Βρετανικού Συστήματος της εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι πάροχοι των οικονομικών

Σχήμα 2.1:



2.2.2 ΤΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

Τα ζητήματα στην υποβολή των οικονομικών εκθέσεων που θεωρούνται ως □ προβλήματα, είναι αρκετά γνωστά και έχουν συζητηθεί (Tweedie and Whittington 1990). Ουσιαστικά, η τρέχουσα πρακτική λογιστικής επιτρέπει ένα βαθμό της επιλογής για τον προσδιορισμό της μεθόδου μέτρησης των κριτηρίων για την αναγνώριση και του ορισμού της οντότητας της λογιστικής, στα οποία βασίζονται οι οικονομικές εκθέσεις. Η άσκηση της επιλογής αυτής για τη βελτίωση της απόδοσης και την εμφανή κατάσταση μια επιχείρησης είναι γενικά γνωστή ως δημιουργική λογιστική. Οι στόχοι της είναι συχνά μια από τις δύο μεταβλητές, τα κέρδη ανά μετοχή (ένα κρίσιμο συστατικό της αναλογίας τιμών/αποδοχών που χρησιμοποιούνται ευρέως από τους αναλυτές επενδύσεων) και του δείκτη μόχλευσης (ο λόγος του χρέους προς ίδια κεφάλαια, συχνά χρησιμοποιείται ως μέτρο της οικονομικής φερεγγυότητας, ευρέως θεωρείται θεωρείτε ότι είναι σχετικό με τις αποφάσεις δανεισμού και μερικές φορές ενσωματώνονται σε συμβόλαια χρέους). Οι τεχνικές είναι πολλές και ποικίλες, αλλά περιλαμβάνουν εκτός ισολογισμού χρηματοδότηση, χρήση πολύπλοκων μέσων κεφαλαίων και πολλές διαφορετικές πτυχές των λογιστικών για συγχωνεύσεις και εξαγορές.

Στο βαθμό που η δημιουργική λογιστική επιβάλλει επιπλέον κόστος επεξεργασίας των πληροφοριών σχετικά με τους χρήστες και σε ακραίες περιπτώσεις περιλαμβάνει τη μη δημοσιοποίηση των πληροφοριών, μπορεί να συμβάλει στα προβλήματα τόσο της προσφοράς όσο και της ζήτησης για τις πληροφορίες λογιστικής που συζητήθηκαν νωρίτερα στα πλαίσια της εταιρικής διακυβέρνησης. Ωστόσο, προτού να μπορέσουμε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι η σωστή λύση για αυτό είναι η επιβολή των λογιστικών προτύπων, μέσω κανονισμού, πρέπει να εξετάσουμε το ζήτημα του κατά πόσον η δημιουργική λογιστική είναι το αποτέλεσμα της αποτυχίας της αγοράς ή εάν πρόκειται για μια σωστή απάντηση στις τρέχουσες συνθήκες της προσφοράς και της ζήτησης στην αγορά, για τον κανονισμό της λογιστικής.

2.2.3 ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

Εάν το ανώτερο επιχείρημα γίνεται αποδεκτό, τότε υπάρχει μια περίπτωση για το κανονισμό της λογιστικής (για να επινοήσει τη σύμβαση πληροφοριών που απαιτείται) και του λογιστικού ελέγχου (για να βελτιώσει την εκ των υστέρων αστυνόμευση της σύμβασης). Εμπειρικά, μπορεί να ζητηθεί από τα αποδεικτικά στοιχεία ότι η λογιστική και ο έλεγχος, είναι στη πραγματικότητα ρυθμισμένα με κάποια μορφή σε όλα από προηγμένες οικονομίες της ελεύθερης αγοράς και ότι αυτό το σύστημα φαίνεται να έχει ευρεία υποστήριξη από τους λογιστές, τους ελεγκτές και τους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών (αν και προφανώς κάποια άτομα θα παραπονεθούν για μεμονωμένες περιπτώσεις κανονισμού που έχουν ένα δυσμενές αποτέλεσμα στα δικά τους συμφέροντα).

Ένα σημαντικό θέμα, με το οποίο δεν έχουμε ασχοληθεί είναι η μορφή του κανονισμού. Χαρακτηριστικά η παλαιότερη και πιο κυρίαρχη μορφή κανονισμού είναι η αυτορρύθμιση, από λογιστές, ελεγκτές ή άλλους προπαρασκευαστές των οικονομικών πληροφοριών. Αυτό έγινε τυπικά από επαγγελματικούς φορείς, προς όφελος της διευκόλυνσης της εργασίας των μελών τους.

Ένα παράδειγμα είναι η σειρά των συστάσεων σχετικά με τις λογιστικές αρχές που δημοσιεύθηκαν από το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία (ICAEW), πολύ πριν να υπάρξουν οποιαδήποτε επίσημα λογιστικά πρότυπα. Αυτά μπορούν να ερμηνευτούν ως προσπάθεια να επινοηθεί μια τυποποιημένη σύμβαση υπηρεσιών που τα μέλη του επαγγέλματος θα ακολουθούσαν, βελτιώνοντας κατά συνέπεια την ποιότητα του προϊόντος τους (με τη βελτίωση της συγκρισιμότητας και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων). Ο κανονισμός του ελέγχου στο Ηνωμένο Βασίλειο, επίσης, αναπτύχθηκε από τις δραστηριότητες ενός επαγγελματικού φορέα (η Επιτροπή Ελέγχου πρακτικών, APC, του ICAEW) και εξακολουθεί να υποστηρίζεται (χρηματοδοτείται) από μια ομάδα επαγγελματικών φορέων (μέλη του CCAB), όπως ήταν η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων, ASC (1970 έως 1990).

Φαίνεται πιθανό ότι οι επικριτές του κανονισμού που υποστηρίζουν την ελεύθερη άποψη δεν θα είχαν αντίρρηση στην αυτορρύθμιση αυτή καθ' εαυτή: ο κύριος στόχος φαίνεται να είναι κανονισμός δημόσιου τομέα. Ωστόσο, φαίνεται ιστορικά να υπάρχει μια τάση για την αυτορρύθμιση που αναπτύσσεται προς το κανονισμό δημόσιου τομέα ή περισσότερο σε γενικές γραμμές βάσει κανονισμού ιδιωτικού τομέα ή συνδυασμό και των δύο. Για παράδειγμα, στο Ηνωμένο Βασίλειο, η χαλαρή αυτορρύθμιση των

συστάσεων του ICAEW, αντικαταστήθηκε το 1970 από την Οργανωτική Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής, ένα πιο επίσημο σώμα που εξέθεσε τις απόψεις του σε δημόσιο σχόλιο από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που βρίσκονται εκτός του επαγγέλματος λογιστικής. Δεδομένου ότι αυτό αναπτύχθηκε (όπως η Επιτροπή των λογιστικών προτύπων ASC) κέρδισε την υποστήριξη όλων των κορυφαίων επαγγελματικών οργανισμών (μέσω της Συμβουλευτικής Επιτροπής Φορέων Λογιστικής, CCAB) και επίσης διευρύνει τη συμμετοχή της για να συμπεριλάβει περισσότερους μη λογιστές, δηλαδή αυτό έγινε ευρύτερα βασισμένο, αλλά ακόμα στον ιδιωτικό τομέα. Τέλος, μετά την έκθεση Dearing (1988) και του νόμου περί εταιρειών (1989), αντικαταστήθηκε από το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (ASB) το 1990. Το ASB έχει μια ακόμα ευρύτερη βάση, μέσω της χορηγίας και της εποπτείας από την οικονομική έκθεση του Συμβουλίου (FRC), το οποίο αντιπροσωπεύει ένα ευρύ φάσμα συμφερόντων πέραν των φορέων λογιστικής. Το ASB έχει επίσης έναν βαθμό από την κυβερνητική υποστήριξη, μέσω της νομικής αρχής του νόμου περί εταιρειών (1989) και μέσω κάποιας κυβερνητικής χρηματοδότησης.

Στις ΗΠΑ, η κυβερνητική υποστήριξη για τα λογιστικά πρότυπα, ήρθε πολύ νωρίτερα. Η Επιτροπή Κινητών Αξιών και Κεφαλαιαγοράς (SEC) ιδρύθηκε το 1934, με αρχή να καθορίσουν τα λογιστικά πρότυπα για τις επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα ή οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Καταρχάς η SEC μεταβίβασε ένα μεγάλο μέρος αυτής της εργασίας σε μια επιτροπή του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA) (αποτελεσματική μορφή αυτορρύθμισης) και αργότερα (το 1959) αυτό ανασυγκροτήθηκε (εν μέρει αποτέλεσμα της SEC) ως Λογιστικές Αρχές Διοικητικού Συμβουλίου (APB), όπου είχε περισσότερο προσωπικό υποστήριξης και καλύτερη εκπροσώπηση των χρηστών των λογαριασμών και ως εκ τούτου, θα μπορούσε να περιγραφεί ως ευρύτερη βάση. Το 1973 (και πάλι με την υποστήριξη της SEC) το APB αντικαταστάθηκε από το FASB που είναι ευρύτερα βασισμένο σε μια ξεχωριστή οντότητα από το AICPA και αντλώντας τη χορηγία του από διάφορες πηγές. Έτσι, στις ΗΠΑ, όπως και στο Ηνωμένο Βασίλειο έχουν δει μια μετάβαση αυτορρύθμισης σε πιο ευρεία βάση και περισσότερη ρύθμιση στον ιδιωτικό τομέα και έχουν αναπτύξει ένα βαθμό κυβερνητικής υποστήριξης για την εκπόνηση προτύπων και στις δύο χώρες. Παρόμοια στοιχεία μπορούν να παρατηρηθούν στην ανάπτυξη της θέσπισης των λογιστικών προτύπων σε άλλες αγγλόφωνες χώρες οι οποίες έχουν παρόμοια συστήματα εταιρικής διακυβέρνησης και ως εκ τούτου παρόμοιους ρόλους για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων, αν και η ακριβής μορφή και ακολουθία των

συμβάντων ποικίλλει ανάλογα με την ιστορική και θεσμική ρύθμιση. Για παράδειγμα, η ρύθμιση των λογιστικών προτύπων έχει ένα βαθμό κυβερνητικής υποστήριξης στην Αυστραλία και στον Καναδά. Στη Νέα Ζηλανδία και τη Νότια Αφρική, από την άλλη πλευρά, τα λογιστικά πρότυπα εξακολουθούν να βασίζονται σε επαγγελματικούς φορείς για την εξουσία τους.

Προκειμένου να κατανοήσουμε αυτή τη διαδικασία, πρέπει να λάβουμε υπόψη δύο σημαντικά πιθανά προβλήματα της αυτορρύθμισης. Πρόκειται για την επιβολή και την ανεξαρτησία. Υποστηρίζουν ότι κάτω από τις εξουσίες επιβολής είναι αναγκαία μια αποτελεσματική διαδικασία καθορισμού προτύπων. Αυτά μπορούν να ληφθούν με δύο τρόπους. Ένα αυτορρυθμιζόμενο σώμα μπορεί να επιβάλλει πρότυπα, εάν έχει το μονοπώλιο εξουσίας όσον αφορά την παροχή των σχετικών υπηρεσιών, έτσι ώστε να μπορεί να αποκλείσει (με κατάργηση καταχώρησης) τις παροχές που δεν πληρούν τις προδιαγραφές παροχής υπηρεσιών.

Ωστόσο το μονοπώλιο εξουσίας θα οδηγήσει σε καλέσματα από άλλα ενδιαφερόμενα μέρη (όπως οι χρήστες της υπηρεσίας) για ένα ευρύτερο φάσμα των συμφερόντων που πρέπει να εκπροσωπούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού προτύπων. Αυτό θα οδηγήσει στην αυτορρύθμιση που αντικαθίστανται από την πιο ευρεία ρύθμιση βάση του ιδιωτικού τομέα, η οποία έχει μεγαλύτερη ανεξαρτησία από την ομάδα που ρυθμίζεται. Εναλλακτικά, εάν η αυτορρυθμιζόμενη οργάνωση δεν διαθέτει επαρκή μονοπωλιακή εξουσία για την επιβολή των προτύπων, θα είναι αναποτελεσματική και όσοι έχουν συμφέρον για την τυποποίηση της υπηρεσίας θα επιδιώξει κυβερνητική υποστήριξη για ρύθμιση.

1. **Επιβολή:** Τα μέλη ενός επαγγέλματος μπορούν να είναι πρόθυμα να εγγραφούν σε έναν εθελοντικό κώδικα, αλλά θα υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο κώδικας θα έρχεται σε αντίθεση με τα δικά τους συμφέροντα και θα μουν στον πειρασμό να σπάσουν τον κώδικα στην πράξη. Στην περίπτωση των λογιστικών προτύπων, για παράδειγμα, μπορεί να μουν στον πειρασμό να δρέπουν με την καλή συμπεριφορά των άλλων στη δημιουργία εμπιστοσύνης στους λογαριασμούς: μια ιδανική κατάσταση για κάποια άτομα μπορεί να είναι ότι οι λογαριασμοί έχουν γενικά υψηλή αξιοπιστία επειδή άλλοι ακολουθούν τα πρότυπα αλλά αυτά τα άτομα δεν τα ακολουθούν και επομένως αποκτούν αξιοπιστία εις βάρος των άλλων.

Συνεπώς, απαιτείται κάποια μορφή επιβολής. Αυτό μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Πρώτον, με την επαγγελματική πειθαρχία και δεύτερον με την νομική υποστήριξη. Η επαγγελματική πειθαρχία θα είναι αποτελεσματική ενάντια σε αυτά τα άτομα, μόνο αν έχουν την εξουσία να τους επιβληθούν κυρώσεις και αυτά με τη σειρά τους συνεπάγονται σε ένα βαθμό μονοπωλιακής ισχύος από το επάγγελμα. Εάν το επάγγελμα έχει τελικά τη δύναμη και τη θέληση να σταματήσουν αυτά τα άτομα από την άσκηση και εάν ο επαγγελματικός κώδικας παραβιάζεται, αυτό είναι ένα εν δυνάμει ισχυρό κίνητρο για την επιβολή του. Εάν όμως αυτά τα άτομα μπορούν να ενταχθούν σε ένα άλλο ανταγωνιστικό επαγγελματικό φορέα, τότε το επάγγελμα στερείται μια ισχυρή κύρωση. Σε αυτή τη περίπτωση θα πρέπει να στραφούν σε νομική υποστήριξη για επιβολή της νομοθεσίας και αυτό θα οδηγήσει προς μια μορφή κανονισμού του δημόσιου τομέα, δεδομένου ότι το κράτος δεν θα δώσει τη νομική υποστήριξη, χωρίς να διατηρεί κάποιο έλεγχο στην άσκηση της εξουσίας.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, είναι αξιοσημείωτο ότι το ASC που ασχολήθηκε με τα λογιστικά πρότυπα που ισχύουν για τους συντάκτες των λογαριασμών, των οποίων η απασχόληση δεν εξαρτάται από την ένταξη ενός επαγγελματικού φορέα, έχει αντικατασταθεί από το ASB, το οποίο έχει ένα βαθμό νομικής υποστήριξης. Η Ελεγκτική Επιτροπή Πρακτικής (APC), ασχολήθηκε συγκεκριμένα με τους ελεγκτές, οι οποίοι πρέπει να είναι μέλη του επαγγελματικού φορέα CCAB, προκειμένου να ασκούν δημόσια πράξη και ούτε η ίδια ούτε ο διάδοχος της έχουν απαιτήσει νομική υποστήριξη από το Διοικητικό Συμβούλιο (APB). Είναι σημαντικό να σημειωθεί ο ρόλος του CCAB σε επαγγελματικό επίπεδο εφαρμογής. Οι επαγγελματικοί οργανισμοί που ενεργούν από κοινού μπορούν να εξασφαλίσουν ότι όλοι οι επαγγελματικοί ελεγκτές (με ελάχιστες εξαιρέσεις) καλύπτονται από την πειθαρχία, έτσι ώστε να μην υπάρχει ζήτημα μεταξύ των επαγγελματικών οργανώσεων, οι οποίες ενδέχεται να υπομονεύσουν τα πρότυπα που καθορίζονται από μεμονωμένους φορείς.

2. **Ανεξαρτησία:** Αυτό το δεύτερο πρόβλημα της αυτορρύθμισης, είναι κατά μια έννοια η κατοπτρική εικόνα του πρώτου, διότι είναι πιθανό να είναι ένα σοβαρό πρόβλημα όταν το αυτορρυθμιζόμενο σώμα έχει μονοπώλιο. Από καιρό έχει αναγνωρισθεί ότι τα μέλη του ίδιου επαγγέλματος που συνεργάζονται μπορεί να οδηγήσουν σε «μια συνομοσία εναντίον του κοινού» (Adam Smith, 1776). Έτσι, οι συνήγοροι που είναι υπέρ της προσέγγισης της ελεύθερης αγοράς θα ήταν αντίθετοι με την αυτορρύθμιση που ανήλθε στην άσκηση της μονοπωλιακής

εξουσίας προς όφελος των ρυθμιστικών αρχών. Η παρόμοια αντίθεση θα προέρχονταν και από εκείνους που θεωρούν ότι η ρύθμιση θα πρέπει να εξυπηρετεί ένα ευρύτερο δημόσιο συμφέρον. Με αυτό τον τρόπο, μπορούν να ερμηνευτούν οι πρόσφατες κριτικές της λειτουργίας της APC στο Ηνωμένο Βασίλειο. Για παράδειγμα, μπορεί να φαίνεται ότι τα ελεγκτικά πρότυπα έχουν ως σκοπό να περιορίσουν την ευθύνη των ελεγκτών παρά την εξυπηρέτηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Υπάρχουν δύο πιθανές λύσεις για το πρόβλημα αυτό. Η πιο ριζική λύση είναι η ρύθμιση του δημόσιου τομέα. Ενώ, λιγότερο ριζική λύση είναι η ρύθμιση του ιδιωτικού τομέα, δηλαδή η ίδια οργανωμένη ομάδα εκπροσώπων μεταβιβάζει την κανονιστική λειτουργία σε ένα σώμα το οποίο περιλαμβάνει τους χρήστες της υπηρεσίας και άλλους εκπροσώπους του ευρύτερου δημόσιου συμφέροντος, έτσι ώστε τα στενά συμφέροντα των ρυθμιζόμενων ομάδων πλέον δεν κυριαρχούν. Η αντικατάσταση της APC από την APB, μπορεί να θεωρηθεί ως αυτού του τύπου: Το APB έχει περισσότερα μέλη μη-ελεγκτών, που εκπροσωπούν ευρύτερα συμφέροντα από εκείνα του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών. Η Επιτροπή Εξαγορών, η οποία ρυθμίζει την συμπεριφορά της με τις δημόσιες προσφορές εξαγοράς, είναι άλλο ένα επιτυχημένο παράδειγμα επιτυχίας της ρύθμισης του ιδιωτικού τομέα σε ένα σχετικό τομέα. Αυτό χρησιμοποιεί την πειθαρχική εξουσία της ανταλλαγής αποθεμάτων, που προέρχεται από την απόλυτη εξουσία να αναστείλει την εισαγωγή της μετοχής, αν και η επιτροπή αντιπροσωπεύει ένα ευρύ φάσμα συμφερόντων. Το Χρηματιστήριο θα μπορούσε επίσης να παρέχει μια πειθαρχική βάση για τη στενότερη ρύθμιση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, αλλά έχει δείξει ελάχιστο ενδιαφέρον για την επέκταση των δραστηριοτήτων της προς αυτή τη κατεύθυνση.

2.3 ΘΕΩΡΙΕΣ ΚΟΙΝΟΠΟΗΣΗΣ. (ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗ)

Για να κατανοηθεί η μεταβολή ως προς το βαθμό της συμμόρφωσης της κοινοποίησης μεταξύ των επιχειρήσεων έχουν χρησιμοποιηθεί αρκετές θεωρίες. Οι πιο συνηθισμένες θεωρίες που χρησιμοποιούνται είναι η θεωρία αντιπροσωπειών, η θεωρία κεφαλαιακής ανάγκης και η θεωρία σηματοδότησης. Αυτές οι θεωρίες έχουν χρησιμοποιηθεί για να κατανοήσουμε τα κίνητρα των επιχειρήσεων για την αύξηση της συμμόρφωσης με την

υποχρεωτική δημοσιοποίηση ή την εθελοντική δημοσιοποίηση. Μια σύντομη περιγραφή των θεωριών αυτών παρέχεται παρακάτω.

2.3.1 ΘΕΩΡΙΑ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΩΝ

Μια σχέση αντιπροσώπευσης προκύπτει από τη σύμβαση μεταξύ των μετόχων (οι προϊστάμενοι) και των διευθυντικών στελεχών (οι παράγοντες) μιας επιχείρησης. Στα πλαίσια της παρούσας σύμβασης οι μέτοχοι μεταβιβάζουν την αρχή λήψης αποφάσεων στα διευθυντικά στελέχη. Αυτή η κατάσταση η οποία χαρακτηρίζεται από το διαχωρισμό της κυριότητας και του ελέγχου, μια σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να προκύψει μεταξύ των μετόχων και των διευθυντών. Και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είναι θεωρημένα για να μεγιστοποιούν την χρησιμότητα και δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύουμε ότι οι διευθυντές θα ενεργούν πάντοτε για το συμφέρον των μετόχων. Αυτή η σύγκρουση συμφερόντων δίνει αφορμή για το « πρόβλημα αντιπροσωπειών » του οποίου το ψήφισμα αναλαμβάνει τις δαπάνες αντιπροσωπειών (από τον έλεγχο, τη σύνδεση και την υπολειμματική ζημιά). Οι εν λόγω δαπάνες μπορούν να μειωθούν συντάσσοντας τις εκθέσεις λογιστικής και αυξάνοντας την ποσότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις αυτές. Ένας τρόπος για να αυξηθεί η ποσότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές τις εκθέσεις είναι να ανταποκριθούν περισσότερο στην υποχρεωτική δημοσιοποίηση (Jensen and Meckling 1979, Kelly 1983, Morris 1987).

Jensen and Meckling (1979) περιέγραψαν επίσης μια σχέση αντιπροσώπευσης μεταξύ ενός συνόλου αρχών, των ομολογιούχων της εταιρίας και των διαχειριστών οι οποίοι ενεργούν για λογαριασμό των μετόχων. Σε αυτή τη σχέση, μια σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ των ομολογιούχων και των διαχειριστών δημιουργεί ένα άλλο « πρόβλημα αντιπροσωπειών » το οποίο οδηγεί σε συμπληρωματικές δαπάνες στο κόστος του χρέους. Τα προβλήματα αντιπροσωπειών προέρχονται από τη δυνατότητα όπου οι διαχειριστές θα ελάμβαναν μέτρα που θα μετέφεραν τον πλούτο μακριά από τους ομολογιούχους. Ως αποτέλεσμα, οι ομολογιούχοι που ήθελαν να προστατεύσουν τα συμφέροντα τους περιελάμβαναν περιοριστικές ρήτρες στη σύμβαση χρέους ώστε να περιοριστεί η δυνατότητα στους διαχειριστές να συμπεριφέρονται με αυτό τον τρόπο. Οι δαπάνες ελέγχου καλύπτουν τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στη συγγραφή αυτών των περιοριστικών συμφωνιών και την επιβολή τους. Οι ομολογιούχοι θα

τιμολογήσουν-προστασία μέσω των επιτοκίων ή περιορίζουν τη χρηματοδότηση τους και τελικά οι διαχειριστές θα επιβαρυνθούν αυτές τις δαπάνες ελέγχου. Επομένως, για τη μείωση αυτών των δαπανών, οι διαχειριστές έχουν ένα κίνητρο να αναλάβουν το κόστος σύνδεσης (αύξηση της συμμόρφωσης με υποχρεωτική ή εθελοντική δημοσιοποίηση) για τη διευκόλυνση της αξιολόγησης των ομολογιούχων από την ικανότητα της εταιρείας να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις και να βεβαιώσουν τους ομολογιούχους ότι τα συμφέροντα τους προστατεύονται κατάλληλα.

2.3.2 ΘΕΩΡΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΑΝΑΓΚΗΣ

Έχει υποστηριχθεί ότι οι επιχειρήσεις έχουν κίνητρα για να συντάξουν τις οικονομικές εκθέσεις και για να παρουσιάσουν περισσότερη συμμόρφωση με την υποχρεωτική δημοσιοποίηση, λόγω της λειτουργίας των ανταγωνιστικών δυνάμεων της αγοράς (Healy and Palepu 2001). Οι επιχειρήσεις έχουν την τάση να ανταγωνίζονται στην κεφαλαιαγορά όσον αφορά τα μέσα μετοχικού κεφαλαίου ή δανειακά μέσα που προσφέρονται. Λόγω της αβεβαιότητας σχετικά με την ποιότητα των εν λόγω αξιόγραφων, οι χρηματιστηριακές δυνάμεις ακούν πίεση στις επιχειρήσεις να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους όρους και την αναμενόμενη απόδοση των διαθέσιμων μέσων.

Ο Choi (1973) παρουσίασε το τι θα μπορούσε να ονομαστεί θεωρία «κεφαλαιακής ανάγκης», η οποία συνδέει το επίπεδο δημοσιοποίησης μιας επιχείρησης με το κόστος του κεφαλαίου. Η θεωρία προτείνει ότι οι επιχειρήσεις αποκαλύπτουν περισσότερες πληροφορίες για να μειώσουν την αβεβαιότητα των επενδυτών όσον αφορά τις σημερινές και μελλοντικές υποθέσεις της επιχείρησης, επιτρέποντας τους να αποδεχθούν ένα χαμηλότερο ποσοστό της επιστροφής και, ως εκ τούτου, δίνοντας ένα χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου για την επιχείρηση. Foster (1986) συνοψίζει, πως οι κεφαλαιαγορές μπορούν να επηρεάσουν το περιεχόμενο των οικονομικών εκθέσεων. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις προσπαθούν να αντλήσουν κεφάλαια με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, που ανταγωνίζονται μεταξύ τους, στις αγορές κεφαλαίου σχετικά με τον τύπο της εγγύησης που προσφέρει και το θέμα αυτό αφορά και τις μελλοντικές αποδόσεις. Μπορεί να υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την ποιότητα της εταιρείας και ο τους τίτλους. Σε τέτοιες περιπτώσεις οι επενδυτές θα απαιτήσουν πληροφορίες για να αξιολογήσουν το χρόνο και το κίνδυνο των υφιστάμενων και μελλοντικών ταμειακών

ροών. Αυτό τους επιτρέπει να εκτιμήσουν την αξία της επιχείρησης και να προβούν σε άλλες επενδυτικές αποφάσεις, όπως η επιλογή ενός χαρτοφυλακίου τίτλων. Ως αποτέλεσμα, οι επιχειρήσεις έχουν κίνητρα να αποκαλύπτουν πληροφορίες στις οικονομικές εκθέσεις τους και να παρουσιάσουν υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης με απαιτήσεις υποχρεωτικής δημοσιότητας που θα μειώσει το κίνδυνο πληροφοριών, Αυτό τους επιτρέπει να αντλήσουν κεφάλαια με χαμηλότερο κόστος.

2.3.3 ΘΕΩΡΙΑ ΣΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

Εφαρμογή της θεωρίας σηματοδότησης (Spence 1973) στις οικονομικές δημοσιεύσεις. Ο Hughes (1986) υποστήριξε ότι οι διευθυντές θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών τους για να επισημάνουν τις προσδοκίες και τις προθέσεις τους. Αυτά τα σήματα είναι αξιόπιστα επειδή η ποιότητα της εταιρείας μπορεί να παρατηρηθεί πιο εύκολα αργότερα και στη συνέχεια οι εταιρείες που έχουν στείλει ψεύτικα σήματα θα τιμωρηθούν. Επιπλέον, η εθελοντική χρήση των διεθνών προτύπων από τις εταιρείες θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σαν σήμα για να επισημάνει στους συμμετέχοντες στην αγορά ότι η εταιρεία είναι έτοιμη να διαθέσει περισσότερες πληροφορίες ή να χρησιμοποιήσει περισσότερο περιοριστικά λογιστικά πρότυπα. Ο Ashbaugh (2001) αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα διεθνή πρότυπα για την καλύτερη επικοινωνία με τους ξένους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών, προκειμένου να διευκολυνθεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και να παρέχουν περισσότερο τυποποιημένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες στην ετήσια οικονομική έκθεση.

2.4 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ

Στις 8 Δεκεμβρίου 2010, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε μια δήλωση διαδικασιών των “Διοικητικών Σχολίων □ ενός IFRS, ένα πλαίσιο για την παρουσίαση των διοικητικών σχολίων για να συνοδεύσουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα διοικητικά σχόλια είναι μια περιγραφική έκθεση που παρέχει ένα πλαίσιο εντός του οποίου θα ερμηνεύσει την οικονομική θέση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας. Παρέχει επίσης στη διαχείριση μια

ευκαιρία να εξηγήσουν τους στόχους και τις στρατηγικές της για την επίτευξη των στόχων αυτών. Οι χρήστες συνηθίζουν να χρησιμοποιούν το είδος των πληροφοριών που παρέχονται στα διοικητικά σχόλια προκειμένου να αξιολογήσουν τις προοπτικές μιας οικονομικής οντότητας και τους γενικής φύσεως κινδύνους, καθώς επίσης και την επιτυχία της διοικητικής στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων. Για πολλές οντότητες, τα διοικητικά σχόλια αποτελούν ήδη ένα σημαντικό στοιχείο της επικοινωνίας τους με τις κεφαλαιαγορές, τη συμπλήρωση καθώς και την ολοκλήρωση των οικονομικών καταστάσεων.

Σε πολλές χώρες χρησιμοποιούν ήδη παρόμοιες αφηγηματικές εκθέσεις οι οποίες περιγράφονται μερικές φορές ως διοικητική συζήτηση και ανάλυση (MD&A), λειτουργικό και οικονομικό έλεγχο (OFR), επιχειρησιακή αναθεώρηση ή διοικητική έκθεση.

2.4.1 ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

ΣΚΟΠΟΣ:

Τα διοικητικά σχόλια πρέπει να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ολοκληρωμένες πληροφορίες που παρέχουν ένα πλαίσιο για τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες πληροφορίες εξηγούν τη διοικητική άποψη όχι μόνο για το τι έχει συμβεί, συμπεριλαμβανομένων τόσο των θετικών και των αρνητικών συνθηκών, αλλά και γιατί έχει συμβεί και ποιες είναι οι επιπτώσεις για το μέλλον της εταιρείας.

Επίσης, συμπληρώνουν και ολοκληρώνουν τις οικονομικές καταστάσεις με τις ολοκληρωμένες πληροφορίες σχετικά με τους πόρους της οικονομικής οντότητας και τις απαιτήσεις κατά της οντότητας και τους πόρους της, καθώς και τις συναλλαγές και άλλα συμβάντα που τις αλλάζουν.

Τέλος, τα διοικητικά σχόλια πρέπει να εξηγήσουν τις κύριες τάσεις και τους παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν την μελλοντική απόδοση, τη θέση και την πρόοδο της οικονομικής οντότητας. Κατά συνέπεια ο σχολιασμός της διοίκησης φαίνεται όχι μόνο στο παρόν, αλλά κατά το παρελθόν και το μέλλον.

ΑΡΧΕΣ:

- Η διοίκηση θα πρέπει να παρουσιάσει τα σχόλια που είναι σύμφωνα με τις ακόλουθες αρχές:
 - I. να παρέχουν εκτιμήσεις της διοίκησης για τις επιδόσεις, τη θέση και τη πρόοδο της οικονομικής οντότητας.
 - II. να συμπληρώσει και να ολοκληρώσει τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Σε σχέση με τις αρχές αυτές, ο σχολιασμός της διοίκησης θα πρέπει να περιλαμβάνει:
 - I. προνοητικές πληροφορίες
 - II. πληροφορίες που διαθέτουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που περιγράφονται στο εννοιολογικό πλαίσιο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Τα διοικητικά σχόλια θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες για να βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για να αξιολογήσουν την απόδοση της οντότητας και τις ενέργειες της διαχείρισης σχετικά με τις στρατηγικές και τα σχέδια για την πρόοδο. Αυτό το είδος σχολιασμού θα βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν, για παράδειγμα:
 - I. τις εκθέσεις κινδύνου της οντότητας, τις στρατηγικές της για την διαχείριση των κινδύνων και την αποτελεσματικότητα των εν λόγω στρατηγικών.
 - II. πως οι πόροι που δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εργασία της οντότητας, και
 - III. πως οι μη-οικονομικοί παράγοντες έχουν επηρεάσει τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

2.4.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΧΟΛΙΩΝ

Η ιδιαίτερη έμφαση του σχολιασμού της διοίκησης θα εξαρτηθεί από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οικονομικής οντότητας, τα διοικητικά σχόλια πρέπει να περιλάβουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των 5 στοιχείων που απεικονίζονται παρακάτω στον πίνακα. Ο πίνακας συνδέει αυτά τα στοιχεία με την αξιολόγηση του IASB (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) και τις ανάγκες των κύριων χρηστών των διοικητικών σχολίων:

Στοιχεία	Ανάγκες των χρηστών
Η φύση της επιχείρησης	Η γνώση της επιχείρησης στην οποία μια οικονομική οντότητα εμπλέκεται και το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται.
Διοικητικοί στόχοι και οι στρατηγικές τους για την επίτευξη των στόχων αυτών	Για να αξιολογήσουν τις στρατηγικές που υιοθετούνται από την οντότητα και τη πιθανότητα ότι εκείνες οι στρατηγικές θα είναι επιτυχής όσον αφορά την εκπλήρωση των στόχων της διοίκησης.
Οι σημαντικότεροι πόροι, οι κίνδυνοι της οικονομικής οντότητας και οι σχέσεις	Μια βάση για τον καθορισμό των πόρων που διαθέτει η εταιρεία, καθώς και τις υποχρεώσεις για τη μεταφορά των πόρων σε άλλους και την ικανότητα του φορέα να δημιουργήσει μακροπρόθεσμες και βιώσιμες καθαρές εισροές των πόρων και των κινδύνων στους οποίους εκτίθενται οι δραστηριότητες που αποφέρουν πόρους τόσο βραχυπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα.
Τα αποτελέσματα των διαδικασιών και οι προοπτικές	Η δυνατότητα να γίνει κατανοητό εάν μια οικονομική οντότητα έχει εκδώσει τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις προσδοκίες, και έμμεσα, το πόσο καλά έχει κατανοήσει τη διαχείριση της αγοράς, την εκτέλεση της στρατηγικής και τη διαχείριση των πόρων, τους κινδύνους της οικονομικής οντότητας και τις σχέσεις.
Τα μέτρα και οι δείκτες απόδοσης που η διοίκηση χρησιμοποιεί για την αξιολόγηση των επιδόσεων του φορέα έναντι των δηλωμένων στόχων.	Η ικανότητα να στραφεί στα μέτρα και τους δείκτες απόδοσης που χρησιμοποιεί η διοίκηση για να αξιολογήσει και να διαχειριστεί την απόδοση της οντότητας έναντι των δηλωμένων στόχων και των στρατηγικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναφερθούμε σε διάφορα ζητήματα που αφορούν την διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Στην παράγραφο 3.2 θα αναφερθούμε στις αιτίες για τις διαφορές που υπάρχουν διεθνώς στις οικονομικές καταστάσεις. Στην παράγραφο 3.3 θα προσδιορίσουμε τους πιθανούς δικαιούχους της διεθνούς εναρμόνισης και τα εμπόδια που έχουν εμποδίσει την διαδικασία εναρμόνισης. Στην παράγραφο 3.4 θα εξετάσουμε την ιστορία της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης, την εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και την αναδιάρθρωση των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής Επιτροπής (I.A.S.C). Η παράγραφος 3.5 επικεντρώνεται στην έρευνα που σχετίζεται με την υιοθέτηση και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Στην παράγραφο 3.6 θα αναφέρουμε το πλαίσιο ρύθμισης των ΔΠΧΠ, ενώ η παράγραφος 3.7 συζητά για τις ετήσιες εκθέσεις και τη χρήση αυτών. Στις παραγράφους 3.8 και 3.9 γίνεται μια περίληψη για την προαιρετική και υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η παράγραφος 3.10 θεωρεί τους διάφορους όρους και τις έννοιες σχετικούς με τη διεθνή εναρμόνιση και συμμόρφωση της λογιστικής με το IASs. Τέλος, το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με μια περίληψη στην παράγραφο 3.11

3.2 ΔΙΕΘΝΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι λογιστικές πληροφορίες για να είναι χρήσιμες στη λήψη οικονομικών αποφάσεων θα πρέπει να είναι σχετικές και συγκρίσιμες. Για να επιτύχουν τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών, αρχές της λογιστικής χρησιμοποιούμενες από εταιρείες σε όλο το κόσμο πρέπει να είναι παρόμοιες. Μελέτες που έχουν γίνει κατέδειξαν την ύπαρξη διεθνών διαφορών στις λογιστικές πρακτικές και τις επιβλαβείς επιπτώσεις τους επί της συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων. Αυτές οι διαφορές μπορούν να παρατηρηθούν σε θέματα όπως η εξυγίανση στη λογιστική για υπεραξία, σε αναβαλλόμενους φόρους, μακροπρόθεσμες μισθώσεις, στα αποθέματα, στον πληθωρισμό, στα συνολικά κέρδη και ζημιές. Πολλοί ερευνητές, έχουν απαριθμήσει μια σειρά παραγόντων που θεωρούνται ότι είναι οι πιθανές αιτίες αυτών των διαφορών

στις λογιστικές πρακτικές που παρατηρούνται σε διάφορες χώρες. Οι σημαντικότερες πιθανές αιτίες που θα αναφερθούν παρακάτω είναι ο πολιτισμός, τα νομικά συστήματα, πηγές χρηματοδότησης και η φορολογία.

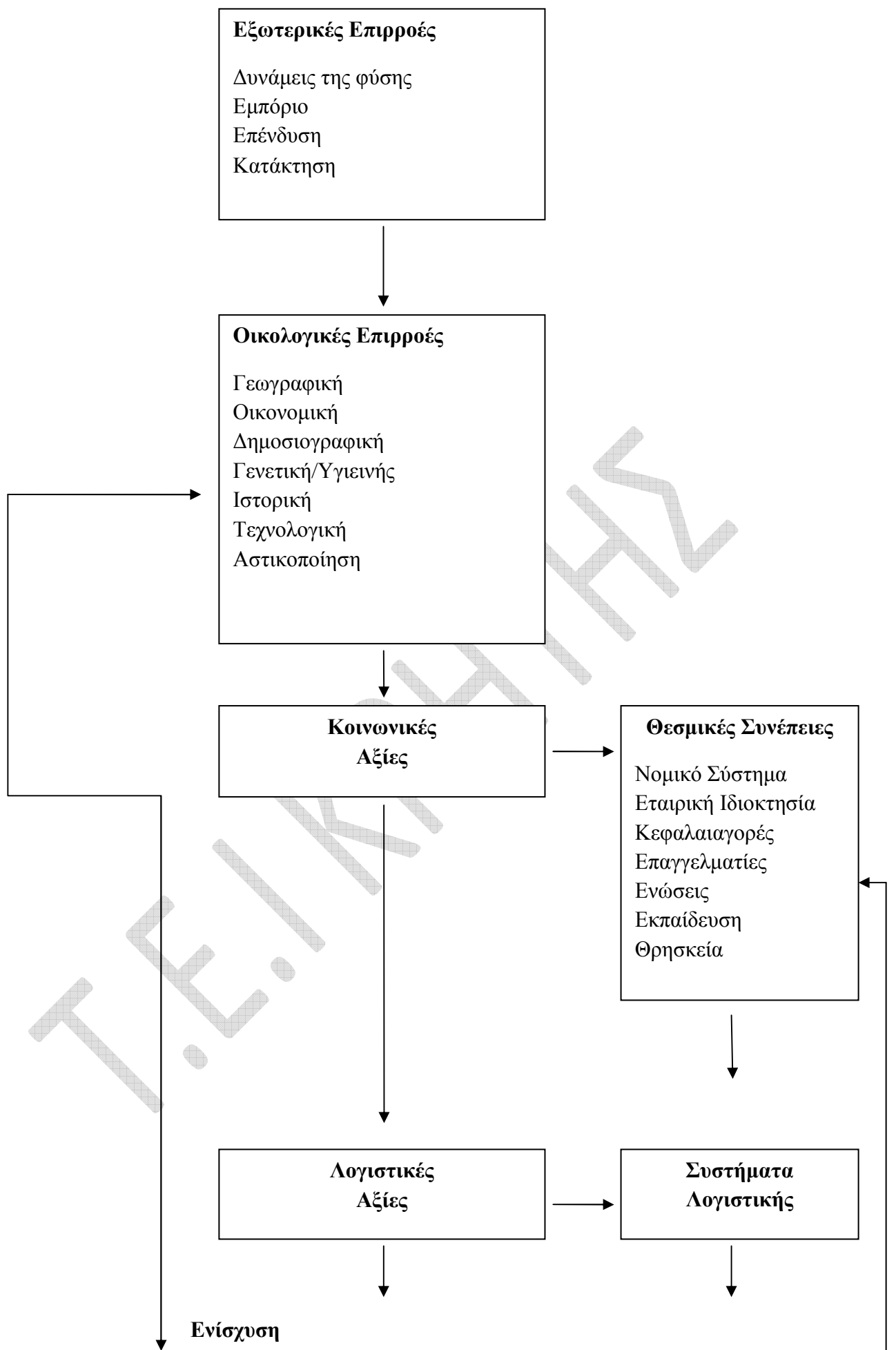
a. ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΣ: Οι πολιτιστικές διαφορές μεταξύ των περισσότερων χωρών του κόσμου προσδιορίζονται ως σημαντικός παράγοντας επηρεάζοντας στην υποβολή έκθεσης και την κοινοποίηση λογιστικής συμπεριφοράς. Μελέτες που έγιναν προσπάθησαν να συνδέσουν τον πολιτισμό και την λογιστική ανάπτυξη στηριγμένες σε τέσσερις βασικές διαστάσεις του πολιτισμού: ατομικισμό έναντι κοινωνικοοικονομικού συστήματος, μεγάλων έναντι μικρών δυνατών αποστάσεων, ισχυρής έναντι αδύναμης αποφυγής αβεβαιότητας, αρρενωπότητας έναντι θηλυκότητας. Grey (1988, σελ.8) εφάρμοσε αυτές τις πολιτιστικές αξίες για να εξηγήσει τις διεθνείς διαφορές στη λογιστική και προσδιόρισε τέσσερα ζευγάρια αντιπαραβαλλόμενων λογιστικών αξιών:

- **Ο επαγγελματισμός έναντι του νομικού ελέγχου:** Η προτίμηση για την άσκηση της μεμονωμένης επαγγελματικής κρίσης και τη διατήρηση της αυτορρύθμισης, σε αντίθεση με τη συμμόρφωση με καθοδηγητικές νομικές απαιτήσεις και νομικό έλεγχο.
- **Ομοιομορφία έναντι ευελιξίας:** Μια προτίμηση για την επιβολή ομοιόμορφων λογιστικών πρακτικών μεταξύ των επιχειρήσεων και την συνεπής χρήση τέτοιων πρακτικών με την πάροδο του χρόνου, σε αντίθεση με την ευελιξία μέσα από συμφωνία με τις αντιληπτές περιστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων.
- **Συντηρητισμός σε σχέση με την αισιοδοξία:** Η προτίμηση για μια προσεκτική προσέγγιση στη μέτρηση έτσι ώστε να αντιμετωπιστεί η αβεβαιότητα του μέλλοντος, σε αντίθεση με μια πιο αισιόδοξη προσέγγιση όπως είναι η ελεύθερη οικονομία και η ανάληψη κινδύνων.
- **Μυστικότητα σε σχέση με τη διαφάνεια:** Μια προτίμηση για την εμπιστευτικότητα και το περιορισμό δημοσιοποίησης των πληροφοριών σχετικά με την επιχείρηση μόνο για όσους συμμετέχουν στη διαχείριση και την χρηματοδότηση της, σε αντίθεση με μια πιο διαφανή, ανοιχτή και δημόσια υπεύθυνη προσέγγιση.

Οι δύο πρώτες από αυτές τις λογιστικές αξίες αναφέρονται στην εξουσία και την επιβολή, οι επόμενες δύο αφορούν την μέτρηση και την δημοσιοποίηση. Το πλαίσιο του Grey για τη θεωρία της πολιτιστικής σχετικότητας στο τομέα της λογιστικής φαίνεται στο σχήμα 3.1

Σχήμα 3.1: Πολιτισμός, κοινωνικές αξίες και η υποομάδα της λογιστικής.

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



Πηγή: Gray (1988, σ. 7)

b. ΠΗΓΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ: Υπάρχουν δύο βασικά οικονομικά συστήματα: το σύστημα της αγοράς κεφαλαίου ή αλλιώς της κύριας αγοράς (π.χ. Ηνωμένες Πολιτείες και Ηνωμένο Βασίλειο), και το πιστωτικό σύστημα (π.χ. Γερμανία, Ιαπωνία, Γαλλία και Ιταλία). Σε ένα σύστημα κεφαλαιαγοράς όπου οι μέτοχοι είναι η κυρίαρχη πηγή χρηματοδότησης, η λογιστική έχει ως σκοπό να βοηθήσει τους μετόχους να αξιολογήσουν την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων και τις μελλοντικές ταμειακές ροές μαζί με τους σχετικούς κινδύνους. Συνεπώς, οι δημόσιες κοινοποιήσεις είναι εκτενείς και λεπτομερές. Συγκριτικά, στα πιστωτικά τμήματα όπου οι τράπεζες είναι η κυρίαρχη πηγή χρηματοδότησης, η λογιστική έχει ως σκοπό να προστατεύσει τους πιστωτές μέσω των συντηρητικών μετρήσεων λογιστικής. Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα έχουν άμεση πρόσβαση σε ένα μεγάλο μέρος των πληροφοριών που χρειάζονται και, επομένως, οι δημόσιες κοινοποιήσεις είναι περιορισμένες (Choi και λοιποί, 1999)

c. ΝΟΜΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ: Δύο τύποι νομικών συστημάτων έχουν αναπτυχθεί στη δύση: το κοινό σύστημα δικαίου και το νομικό σύστημα του κώδικα. Το κοινό σύστημα δικαίου ιδρύθηκε στην Αγγλία και αναπτύσσεται με την επιδίωξη των απαντήσεων στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, αντί της διατύπωσης ενός γενικού κανόνα για το μέλλον. Η λογιστική στις χώρες με κοινό σύστημα δικαίου δεν εξαρτάται από το νόμο. Αντ' αυτού, οι κανόνες για τις λογιστικές πρακτικές θεσπίζονται από τον ιδιωτικό τομέα (Nobes & Parker 2002).

Αντίθετα, το νομικό σύστημα του κώδικα δημιουργήθηκε στο ρωμαϊκό νόμο και αναπτύχθηκε στην Ηπειρωτική Ευρώπη. Το νομικό σύστημα του κώδικα χαρακτηρίζεται από ένα ευρύ σύνολο κανόνων που προσπαθούν να παρέχουν οδηγίες σε όλες τις καταστάσεις. Το εταιρικό δίκαιο στις χώρες είναι πολύ λεπτομερές και οι κανονισμοί λογιστικής τίθενται από την κυβέρνηση ως καταστατικό (Nobes & Parker 2002). Ο πίνακας 3.1 ταξινομεί τα νομικά συστήματα ορισμένων αναπτυγμένων χωρών.

Πίνακας 3.1: Δυτικά Νομικά Συστήματα

Κοινό Σύστημα Δικαίου	Νομικό Σύστημα Κώδικα
Αγγλία και Ουαλία	Γαλλία
Ιρλανδία	Ιταλία
Η.Π.Α	Γερμανία
Καναδάς	Ισπανία
Αυστραλία	Ολλανδία
Νέα Ζηλανδία	Πορτογαλία
	Ιαπωνία (Εμπορική)

Σημείωση: Οι νόμοι της Σκωτίας, του Ισραήλ, της Νότιας Αφρικής, του Κεμπέκ, της Λουϊζιάνας και των Φιλιππινών ενσωματώνουν τα στοιχεία και των δύο συστημάτων.

Πηγή: (Nobes & Parker 2002, σελ. 21)

d. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ: Η εθνική φορολογική νομοθεσία μπορεί να ταξινομηθεί ως ανεξάρτητη ή εξαρτώμενη από τη λογιστική. Σε χώρες όπως η Ολλανδία η οικονομική και φορολογική λογιστική είναι χωριστή: τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται με τη ρύθμιση δημοσιονομικών λογιστικών κερδών για τις διαφορές με τη φορολογική νομοθεσία. Εντούτοις, σε χώρες όπως η Γερμανία και η Σουηδία, η φορολογική νομοθεσία έχει μια μεγάλη επιρροή στα λογιστικά πρότυπα επειδή οι επιχειρήσεις πρέπει να καταγράψουν τα έσοδα και τις δαπάνες στους λογαριασμούς τους για να τα διεκδικήσουν για φορολογικούς σκοπούς. (Choi & λοιποί 1999). Τα φορολογικά συστήματα είναι από τις μέγιστες πηγές της ζήτησης για τις υπηρεσίες λογιστικής. Δεδομένου, ότι οι φορολογικές νομοθεσίες διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των χωρών μπορεί να αναμένεται ότι αυτή η τροποποίηση θα οδηγήσει σε διεθνή ποικιλομορφία λογιστικής.

Εξετάζοντας τα προβλήματα των διεθνών διαφορών στις πρακτικές λογιστικής και τις βασικές πιθανές αιτίες τους, είναι απαραίτητο να εξεταστούν οι προσεγγίσεις που έχουν προωθηθεί ως απαντήσεις σε αυτά τα προβλήματα. Τρεις σημαντικές σχολές σκέψης έχουν προκύψει: η καθολική σχολή λογιστικής, η συγκριτική (ή πολυεθνικών) σχολή λογιστικής και η διεθνής σχολή λογιστικής εναρμόνισης (Weirich & λοιποί 1971). Η συζήτηση αυτών των τριών σχολών είναι κατωτέρω.

- I. Καθολική Σχολή Λογιστικής:** Οι υποστηρικτές αυτής της σχολής θεωρούν τη διεθνή λογιστική ως «καθολικό σύστημα που θα μπορούσε να υιοθετηθεί σε όλες τις χώρες. Ένα παγκόσμιο σύνολο για γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής... θα καθιερώνονταν. Οι πρακτικές και οι αρχές θα αναπτύσσονταν που ίσχυσαν σε όλες τις χώρες.» (Weirich & λοιποί 1971, σελ. 80-81). Με άλλα λόγια, τα προβλήματα της διεθνούς λογιστικής ποικιλομορφίας θα λύνονταν με την έκδοση ενιαίων και άκαμπτων προτύπων που θα εφαρμόζονταν με τον ίδιο τρόπο από τους λογιστές σε όλο τον κόσμο (Hayes 1980).
- II. Συγκριτική Σχολή Λογιστικής:** Οι υποστηρικτές αυτής της σχολής υποστηρίζουν ότι δεν υπάρχει καθολική σχολή ή τέλειο σύνολο λογιστικών αρχών που να μπορεί να δημιουργηθεί λόγω του διαφορετικού γεωγραφικού, κοινωνικού, οικονομικού, πολιτικού και νομικού περιβάλλοντος σε όλο τον κόσμο. Σύμφωνα με αυτή τη σχολή, τα διεθνή λογιστικά συστήματα που περιλαμβάνουν τη συλλογή «όλες οι ποικιλίες των αρχών, των μεθόδων και των προτύπων της λογιστικής όλων των χωρών... με αυτό τον τρόπο απαιτεί ο λογιστής να είναι πολλαπλές η συνειδητή αρχή κατά τη μελέτη της διεθνούς λογιστικής. Εκτός από την κατανόηση των λογιστικών αρχών και των αποτελεσμάτων τους στην οικονομική υποβολή έκθεσης σε μια συγκεκριμένη χώρα, ο λογιστής οφείλει να κατέχει γνώση των λογιστικών αρχών εκείνης της ξένης χώρας και τα αποτελέσματα τους στην οικονομική υποβολή έκθεσης.» (Weirich & λοιποί 1971, σελ.80)
- III. Διεθνής Σχολή Λογιστικής Εναρμόνισης:** Οι απόψεις της διεθνής σχολής λογιστικής εναρμόνισης εμπίπτουν μεταξύ των δύο παραπάνω σχολών. Υποστηρικτές αυτής της σχολής δέχονται ότι η καθιέρωση ενός ενιαίου ή άκαμπτου συνόλου προτύπων είναι δύσκολο να επιτευχθεί λόγω των διαφορετικών οικονομικών, πολιτικών, κοινωνικών και νομικών περιβαλλόντων στις χώρες. Σύμφωνα με αυτή τη σχολή, τα προβλήματα που συνδέονται με την ποικιλομορφία της λογιστικής στις χώρες, θα εξετάζονταν με τον αποκλεισμό των κακών πρακτικών λογιστικής, την εξάλειψη των περιττών

διαφορών και, όπου οι διαφορές δικαιολογούνταν εξηγώντας γιατί υπάρχουν (Fitzgerald 1981).

Η θεμελιώδης κριτική της πρώτης σχολής, της καθολικής λογιστικής, είναι ότι είναι ιδιαίτερα μη ρεαλιστική υπό την έννοια ότι αποτυγχάνει να εξετάσει τις διαφορετικές νομικές, οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές δυνάμεις μεταξύ των διάφορων χωρών. Επιπλέον, είναι ιδιαίτερα απίθανο ότι όλες οι χώρες θα αποδέχονταν και θα ακολουθούσαν αυστηρά και άκαμπτα τα πρότυπα. Αφ' ενός, η δεύτερη σχολή, η συγκριτική λογιστικά, επικρίνεται ως υπερβολικά φορτική.

3.3 ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Αυτό το τμήμα προσπαθεί να προσδιορίσει τους πιθανούς δικαιούχους της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης και των εμποδίων που έχουν επιβραδύνει τη διαδικασία εναρμόνισης.

3.3.1 ΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟΙ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ

Οι ομάδες που είναι πιθανό να ωφεληθούν από την διεθνή λογιστική εναρμόνιση περιλαμβάνουν: πολυεθνικές εταιρείες, διεθνείς επενδυτές, διεθνείς λογιστικές εταιρείες, επαγγελματικούς οργανισμούς λογιστικής, φορολογικές αρχές και κινητές αξίες, μεμονωμένους επαγγελματίες λογιστικής, διεθνείς διακυβερνητικούς οργανισμούς, διεθνείς δανειστές και προμηθευτές. Ακολουθεί συζήτηση αυτών των διαφόρων ομάδων.

- a. Πολυεθνικές εταιρείες:** Οι πολυεθνικές εταιρείες θα ωφελούνταν από τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση με διαφορετικούς τρόπους. 1^{ov}) Η προετοιμασία και ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών στο εξωτερικό θα απλοποιούνταν πολύ. 2^{ov}) Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις για την υποβολή εκθέσεων των χρηματιστηρίων στο εξωτερικό θα ήταν ευκολότερη και, επομένως, η αύξηση της χρηματοδότησης σε περισσότερες από μια χώρες και στις διεθνείς αγορές θα ήταν ευκολότερη. 3^{ov}) Η αποτίμηση και η αξιολόγηση των αλλοδαπών εταιρειών για πιθανή συγχώνευση ή εξαγορά, θα διευκολύνονταν πολύ και πιθανώς ακριβέστερα. 4^{ov}) Ο καλύτερος διοικητικός

έλεγχος θα επιτυγχάνονταν, επειδή η εναρμόνιση θα βοηθούσε την εσωτερική επικοινωνία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. 5^ο) Μια μείωση των δαπανών λογιστικού ελέγχου θα μπορούσε να επιτευχθεί. Τέλος, η μεταφορά του προσωπικού λογιστικής από μια χώρα σε άλλη θα ήταν ευκολότερη. (Samuels and Piper 1985, Nobes and Parker 2002)

- b. Διεθνείς επενδυτές:** Οι διεθνείς επενδυτές είναι εκείνοι που επιδιώκουν τις επενδύσεις έξω από τη δική τους χώρα. Σήμερα, με την ανάπτυξη των υπολογιστών υψηλής τεχνολογίας και πληροφοριών, μια μαζική ποσότητα των διεθνών χρηματοοικονομικών πληροφοριών προσεγγίζεται εύκολα στο διαδίκτυο. Κατά συνέπεια, το ενδιαφέρον για τις διεθνείς επενδύσεις έχει αυξηθεί. Η σύγκριση των διεθνών ευκαιριών επένδυσης θα διευκολυνόταν εάν οι οικονομικές καταστάσεις προετοιμάστηκαν σύμφωνα με ένα συνεπές και ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων (Chandler 1992). Τέτοια συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις, θα αύξανε τη διεθνή εμπιστοσύνη των επενδυτών και θα βελτίωνε την αξιολόγηση του κινδύνου.
- c. Διεθνείς λογιστικές εταιρείες:** Η ποικιλομορφία των λογιστικών προτύπων στις διάφορες χώρες έχει αποτελέσει σοβαρό πρόβλημα στις διεθνείς λογιστικές εταιρείες. Αυτές οι εταιρείες παρέχουν τον έλεγχο και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες σε πολλές χώρες. Όσο ευρύτερη είναι η ποικιλομορφία μεταξύ των εθνικών λογιστικών προτύπων, τόσο κατάρτιση απαιτείται να εξοικειωθεί το προσωπικό των λογιστικών εταιρειών με τους κανονισμούς και τα λογιστικά πρότυπα των χωρών. Επομένως, η διεθνής λογιστική εναρμόνιση θα επέτρεπε στις διεθνείς λογιστικές εταιρείες να ωφεληθούν από μια ουσιαστική μείωση των δαπανών κατάρτισης και από τη διευκόλυνση της πρόσληψης και τη μεταφορά του προσωπικού σε διεθνές επίπεδο.
- d. Επαγγελματικοί Οργανισμοί Λογιστικής:** Η καθιέρωση ενός ενιαίου συνόλου διεθνών λογιστικών προτύπων θα εξοικονομούσε στους επαγγελματικούς οργανισμούς λογιστικής (ειδικά στις αναπτυσσόμενες χώρες) ένα μεγάλο μέρος του χρόνου και του κόστους με την εξάλειψη της αλληλοεπικάλυψης των ερευνητικών προσπαθειών. Οι αναπτυσσόμενες χώρες δεν μπορούν να έχουν τους πόρους ή την επαγγελματική ικανότητα για να αναπτύξουν τα δικά τους λογιστικά πρότυπα. Αντ' αυτού, θα μπορούσαν να υιοθετήσουν (πιθανώς σε κάποια μικρή τροποποίηση) τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (IASs/IFRSs), (Samuels και Piper 1985, Belkaoui 1988, Chanler 1992). Εάν αυτές οι χώρες υιοθετήσουν τα ΔΛΠ

σαν τα εθνικά τους πρότυπα μπορούν εκτός από το χρόνο και το κόστος να έχουν ευκολότερη πρόσβαση στη διεθνή χρηματοδότηση. Παραδείγματα των χωρών που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ στο σύνολο τους είναι η Κροατία, Κύπρος, Κουβέιτ, Λετονία, Μάλτα, Ομάν, Πακιστάν, Τρινιδάδ και Τομπάγκο (Nober 1998)

- e. **Άλλα ρυθμιστικά όργανα:** Η μείωση των εθνικών λογιστικών διαφορών θα έκανε την εργασία των ρυθμιστικών αντιπροσωπειών όπως οι φορολογικές αρχές και αξίες λιγότερο περίπλοκη. Οι οργανισμοί αυτοί το βρίσκουν ευκολότερο να εποπτεύσουν και να ελέγξουν τις ρυθμίσεις ειδικά κατά την εξέταση του εισοδήματος από τις εξωτερικές πηγές.
- f. **Μεμονωμένοι επαγγελματίες λογιστικής:** Η διεθνής λογιστική εναρμόνιση θα καθιστούσε την κατάρτιση και τα τεχνικά πρότυπα που απαιτούνται για τις θέσεις εργασίας σε όλο το κόσμο. Συνεπώς, οι μεμονωμένοι επαγγελματίες λογιστικής θα είχαν περισσότερες ευκαιρίες εργασίας και θα έβρισκαν ευκολότερα να εργαστούν στα διεθνή σύνορα.
- g. **Διεθνείς διακυβερνητικοί οργανισμοί:** Οργανισμοί όπως τα Ηνωμένα Έθνη (Ο.Η.Ε), η Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Υ) κ ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α) η ανάγκη να αξιολογηθούν τα προγράμματα, επεκτείνουν τις πιστώσεις και λαμβάνουν άλλες αποφάσεις για τα διαφορετικά έθνη του κόσμου. Τέτοιες αποφάσεις προβλέπουν λήψη των συγκρίσιμων οικονομικών πληροφοριών. Τα παγκόσμια λογιστικά πρότυπα θα παρείχαν τις συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από αυτές τις οργανώσεις.
- h. **Διεθνείς δανειστές και προμηθευτές:** Μια από τις σημαντικότερες πηγές των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για τη λήψη αποφάσεων από τους διεθνείς δανειστές και τους προμηθευτές είναι οι οικονομικές καταστάσεις. Παραδείγματος χάριν, προκειμένου να ληφθούν οι αποφάσεις δανεισμού και πίστωσης, οι τράπεζες χρειάζονται τις συγκρίσιμες πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση, την απόδοση και τις προοπτικές του πιθανού χρεώστη. Η διεθνής λογιστική εναρμόνιση θα καθιστούσε τις οικονομικές καταστάσεις σε χώρες περισσότερο συνεκτικές και κατανοητές, οι οποίες στη συνέχεια θα βοηθούσαν τους διεθνείς δανειστές και τους προμηθευτές για να λάβουν αποτελεσματικότερες και αποδοτικές αποφάσεις.

3.3.2 ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η προηγούμενη ενότητα ασχολείται με τα πλεονεκτήματα που αποκομίζονται από τη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής. Παρόλα αυτά τα πλεονεκτήματα και τις πιέσεις για τη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής, οι πρακτικές λογιστικής στις χώρες είναι ακόμα διαφορετικές και το επιθυμητό επίπεδο αρμονίας δεν έχει επιτευχθεί ακόμα. Αυτή η αργή πρόοδος προς την εναρμόνιση λογιστικής έχει συνδεθεί με την ύπαρξη διάφορων εμποδίων ή φραγμών. Μεταξύ αυτών είναι: ο εθνικισμός, η έλλειψη συντονισμού και η έλλειψη επιβολής του νόμου. Τα εμπόδια αυτά περιγράφονται παρακάτω.

- a. Εθνικισμός και αποικιοκρατία λογιστικής:** Η εθνική υπερηφάνεια ή η προκατάληψη είναι ένα από τα εμπόδια στη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής. (Nobes & Parker 2002) , σημειώνεται ότι ο εθνικισμός μπορεί να παρουσιαστεί με διαφορετικούς τρόπους. Αρχικά, ο εθνικισμός μπορεί να εκδηλωθεί στην “απροθυμία να γίνουν αποδεκτοί οι συμβιβασμοί που περιλαμβάνουν τις μεταβαλλόμενες πρακτικές λογιστικής προς εκείνους άλλων χωρών”. Αυτή η απροθυμία μπορεί να εμφανιστεί εκ μέρους των λογιστών, των επιχειρήσεων ή των κυβερνήσεων που μπορούν να μην επιθυμήσουν να χάσουν την εξουσία τους. Αφετέρου, ο εθνικισμός μπορεί να παρουσιαστεί στην έλλειψη γνώσης ή ενδιαφέροντος για τη λογιστική σε άλλες χώρες. Επιπλέον, μερικοί λογιστές, επιχειρήσεις και κυβερνήσεις ανησυχούν για το ότι θα ήταν δύσκολο να τροποποιηθεί ή να αλλαχτεί ένα διεθνές πρότυπο για την αντιμετώπιση της αλλαγής του μυαλού ή σε μια αλλαγή των περιστάσεων.

Τα ΔΛΠ (IASs) σαφώς επηρεάζονται από μεγάλες χώρες, κυρίως το Ηνωμένο Βασίλειο και τις ΗΠΑ. Hove (1990) και Hoarau (1995) σημειώνουν ισχυρές ομοιότητες μεταξύ των ΔΛΠ εκείνων του Ηνωμένου Βασιλείου και των ΗΠΑ και υποστηρίζουν ότι αυτή η ομοιότητα υπήρξε ως αποτέλεσμα της κυριαρχίας των δύο χωρών στο IASC και την μικρότερη συμμετοχή των αναπτυσσόμενων χωρών (η ιστορία του IASC αναθεωρείται στην παράγραφο 3.4.3). Επομένως, μπορεί να αναμένεται ότι μερικές χώρες θα δουν τη θέσπιση αυτών των προτύπων ως συγκροτήσεις μιας μορφής « αποικιοκρατίας λογιστικής » ή « ιμπεριαλισμού λογιστικής » ή « επιβολή των προτύπων από τις οικονομικά ανώτερες χώρες στις αναπτυσσόμενες χώρες » (Chandler 1992). Επιπλέον, η

επίσημη γλώσσα των περισσότερων οργανισμών που εργάζονται για τη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής (π.χ. IASC) είναι τα αγγλικά. Συνεπώς, τα μέλη από μη αγγλόφωνες χώρες πρέπει να είναι σε μειονεκτική θέση.(Chandler 1992)

Η απροθυμία να συμμορφωθούν με τα διεθνή πρότυπα μπορεί επίσης να υπάρξει από την πλευρά των πιο ισχυρών χωρών για την εναρμόνιση λογιστικής. Αυτές οι χώρες είναι απρόθυμες να επιτρέψουν στα ΔΛΠ να αντικαταστήσουν τα εθνικά τους πρότυπα επειδή τα λογιστικά τους πρότυπα θεωρούν ότι είναι πιο λεπτομερή από τα ΔΛΠ. Για παράδειγμα, τα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ (FASB) υποστήριξαν ότι οι αρχές της λογιστικής (GAAP) καλύπτουν περισσότερα θέματα σε μεγαλύτερο βάθος από ότι τα ΔΛΠ (Beresford 1990).

b. Επικοινωνία και μετάφραση: Καταρχήν, η έλλειψη συντονισμού μεταξύ των φορέων της λογιστικής σε διαφορετικές χώρες οδήγησε στις ανακόλουθες δηλώσεις και τους κανονισμούς λογιστικής σε όλο τον κόσμο οι οποίοι με τη σειρά τους έχουν εμποδίσει τη διαδικασία εναρμόνισης. Ένα περαιτέρω εμπόδιο επικοινωνίας στη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής συσχετίζεται με τη μετάφραση. Δεδομένου, ότι τα ΔΛΠ είναι στην αγγλική γλώσσα, η διαβίβαση αυτών των προτύπων σε μη αγγλόφωνη χώρα απαιτεί την μετάφραση τους και την ερμηνεία τους στην εθνική γλώσσα. Η εργασία της μετάφρασης γίνεται συνήθως από το λογιστικό σώμα στην εν λόγω χώρα. Επομένως, η μετάφραση ενδέχεται να μην αντιστοιχεί με το αρχικό ΔΛΠ. Για να αυξηθεί η ποιότητα των μεταφράσεων, το IASC δημιούργησε μια επίσημη διαδικασία μεταφράσεων το 1997. Στην πραγματικότητα, το IASC έχει μεταφράσει ήδη τα ΔΛΠ στις περισσότερες ευρωπαϊκές γλώσσες, καθώς και στα Αραβικά, Κινέζικα και Ιαπωνικά (IASB 2004b).

c. Έλλειψη επιβολής: Η δυνατότητα επιβολής των διεθνών προτύπων είναι ένα σημαντικό εμπόδιο της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης. Η «υψηλής ποιότητα οικονομική υποβολή έκθεσης απαιτεί όχι μόνο τις σαφείς αρχές της λογιστικής και την καλή ενισχυτική καθοδήγηση, αλλά και μια συνεπής εφαρμογή του καθεστώτος που υποστηρίζει την περαιτέρω ανάπτυξη τους» (Nobes 2003). Η επιβολή έχει τρία κύρια στάδια: τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου που υποστηρίζονται από τη διαχείριση που αφιερώνεται στην καλή

χρηματοοικονομική πληροφόρηση, τους ανεξάρτητους εξωτερικούς ελεγκτές και έναν μηχανισμό ελέγχου με εξουσία που κατέχετε από έναν ρυθμιστή. Προκειμένου τα πρώτα δύο στάδια να είναι κατάλληλα και να λειτουργήσουν σωστά πρέπει να υπάρχει ένας ενεργός και ισχυρός ρυθμιστής. (Nobes 2003). Η έλλειψη ισχυρών επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής σε ορισμένες χώρες και η έλλειψη μιας παγκόσμιας υπηρεσίας επιβολής έχουν καταστήσει την εργασία των τυποποιημένων ρυθμιστών του ιδιωτικού τομέα όπως το IASC, λιγότερο αποτελεσματική. (Nobes & Parker 2002)

3.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Αυτό το τμήμα αναθεωρεί το πρόωρο κάλεσμα για τη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής και την ιστορία του IASC και της πρόσφατης αναδόμησης του.

3.4.1 ΠΡΟΩΡΟ ΚΑΛΕΣΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Το ενδιαφέρον και η κίνηση προς τη μεγαλύτερη εναρμόνιση της διεθνούς λογιστικής έχουν αυξηθεί από την αρχή του τελευταίου αιώνα. Η έναρξη αυτής της κίνησης είχε επισημανθεί το 1904 όταν έγινε το πρώτο διεθνές συνέδριο λογιστικής στο Μισούρι των ΗΠΑ (Muller 1979, Samuels & Piper 1985). Εντούτοις, οι Samuels & Piper (1985) σημείωσαν ότι σε αυτό το συνέδριο δεν αφιερώθηκε πολύ χρόνος ώστε να συζητηθούν τα διεθνές ζητήματα λογιστικής δεδομένου ότι ο κύριος στόχος της συνεδρίασης ήταν να “ να αυξήσει τη θέση και να ενώσει το επάγγελμα στις ΗΠΑ □.

Τα επόμενα συνέδρια, ιδιαίτερα του 1926 και του 1929 εμφάνισαν αυξανόμενο ενδιαφέρον για τη διεθνή εναρμόνιση λογιστικής. Στο συνέδριο του 1926 τα σχέδια συζητήθηκαν για να επεκτείνουν την εθνικά βασισμένη λογιστική σε ένα σύστημα για να εξυπηρετήσουν μια παγκόσμια οικονομία. (Samuels & Piper 1985). Κατά τη διάρκεια του ίδιου χρόνου, ο P. D. Leake έγραψε ένα άρθρο στο Λογιστή, ζήτημα 2^{ης} Οκτωβρίου 1926, προτείνοντας κατά την άποψη του: «λόγω της μεγάλης και αυξανόμενης σπουδαιότητας του επαγγέλματος λογιστικής σε όλο τον κόσμο και των πολλών θεμάτων της διεθνούς ανησυχίας με την οποία οι λογιστές πρέπει να ασχοληθούν, προτείνετε ότι ο χρόνος μπορεί να είναι πλησίον για το σχηματισμό μιας διεθνούς ένωσης λογιστών, κάπως σαν την διεθνής ένωση νόμου» [αναφερόμενος στους Samuels & Piper (1985)].

Το ακόλουθο Διεθνές Λογιστικό Συνέδριο (1929) ήταν ένα πολύ μεγάλο συνέδριο. Εκπρόσωποι από δεκαεπτά χώρες συμμετείχαν σε αυτό και παρουσιάστηκαν 65 ενότητες. Σε αυτό το συνέδριο ο καθηγητής Kester του Πανεπιστημίου Κολούμπια υποστήριξε την τυποποίηση λογιστικής σε διεθνές επίπεδο. Το έγγραφο του Kester θεωρείται ένα από τα πιο πρόωρα καλέσματα για τη διεθνή τυποποίηση λογιστικής. Είπε: “ Καθώς ο πολιτισμός μας γίνεται πιο σύνθετος, γίνετε όλο και περισσότερο δύσκολο να κατανοηθεί και να ερμηνευτεί πλήρως. Μια μεγαλύτερη αποταμίευση θα αυξηθεί ως αποτέλεσμα την περαιτέρω επέκταση της μετακίνησης τυποποίησης στον τομέα των επιχειρησιακών αρχείων και των εκθέσεων. Φυσικά, αναγνωρίζεται ότι η ανάπτυξη των ομοιόμορφων και τυποποιημένων μεθόδων λογιστικής πρέπει να λάβει γνώση των νομικών απαιτήσεων και των περιορισμών των διάφορων χωρών. (αναφερόμενος σε Samuels & Piper 1985)

Στη συνέχεια οι Samuels & Piper (1985) σημείωσαν, ο Kester έθιξε δύο σημαντικά σημεία. Αρχικά, αναγνώρισε ότι η τυποποίηση λογιστικής πρέπει να λάβει υπόψη τις νομικές, πολιτικές και κοινωνικές διαφορές στις χώρες. Αφετέρου, απαρίθμησε μερικά από τα πλεονεκτήματα της διεθνούς τυποποίησης λογιστικής όπως η αποταμίευση του χρόνου και της προσπάθειας των λογιστών, οι βελτιώσεις στις μεθόδους λογιστικής στις διαφορετικές χώρες και η αξιοπιστία των πληροφοριών λογιστικής. Αυτά τα σημεία έχουν ξαναγραφεί πολλές φορές από τότε, με τα ονόματα των διαφορετικών συντακτών που εμφανίζονται.

Μετά από το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο το μεγαλύτερο ενδιαφέρον παρουσιάστηκε στην αυξανόμενη πολιτική και την οικονομική συνεργασία των χωρών. Το 1951 διάφορες ευρωπαϊκές χώρες το UEC (Union Europeenne des Experts Comptables Economiques et Financiers). Το UEC διοργάνωσε την πρώτη συνεδρίαση του το 1953 στην Ιταλία. Το κύριο θέμα της συνεδρίασης ήταν «η λογιστική ομοιομορφία και η οικονομική ολοκλήρωση»

Το κάλεσμα για περισσότερες διεθνείς προσπάθειες εναρμόνισης λογιστικής ήταν συχνότερο κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '50 και της δεκαετίας του '60. Ένας από τους πρώτους συνήγορους της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης ήταν ο Jacob Kraayenhof που αναφέρεται συχνά ως πατέρας του κινήματος της εναρμόνισης. Ήταν ο πρόεδρος του έβδομου διεθνούς συνεδρίου λογιστικής που διοργανώθηκε στο Amsterdam το 1957. Στο ετήσιο συνέδριο του 1959 του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA), ο Kraayenhof παρουσίασε μια εργασία απαιτώντας τη διεθνή συνεργασία και την τυποποίηση λογιστικής. Υποστήριξε έντονα κάποιο βαθμό

διεθνούς ομοιομορφίας στις αρχές της λογιστικής και όχι την άκαμπτη ομοιομορφία (Kraayenhof 1960, Mason 198, Samuels and Piper 1985).

Το ένατο διεθνές συνέδριο λογιστικής (1962) περιέλαβε συνεδρίες για την εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων και διαδικασιών, την εναρμόνιση των λογιστικών αρχών και προβλημάτων λογιστικής ιδιαίτερα σε διεθνείς επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι το ένατο συνέδριο απεικόνισε το αυξανόμενο ενδιαφέρον για τη διεθνή λογιστική γενικά και για τη διαδικασία εναρμόνισης ιδιαίτερα.

3.4.2 ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΑΔΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (AISG) 1966-1977

Παρά το γεγονός ότι η σημασία και η ανάγκη της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης είχαν αναγνωριστεί ήδη από το 1904, τα καλέσματα δεν τέθηκαν σε ενέργεια πριν το 1966. Σε εκείνο το έτος ο πρόεδρος του ιδρύματος ορκωτών λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία, ο Sir Henry Benson και οι πρόεδροι των οργανισμών λογιστικής στις ΗΠΑ και τον Καναδά συμμετείχαν σε μια συμφωνία για να οργανώσουν μια ομάδα μελέτης τριών εθνών, τη διεθνή ομάδα μελέτης λογιστών (AISG). Αρχικά, ο σκοπός του AISG ήταν να γίνουν και να δημοσιευθούν οι συγκριτικές μελέτες των προβλημάτων λογιστικής σε αυτές τις τρεις χώρες. Εκείνη τη στιγμή ο Sir Henry πρότεινε ότι, είτε παρόμοιες ομάδες μελέτης θα μπορούσαν να διοργανώνονται σε άλλες χώρες ή η AISG θα μπορούσε να επεκταθεί (Mason 1981, Samuels and Piper 1985). Η AISG διαλύθηκε το 1977. Κατά τη διάρκεια της 11^{ης} ζωής του, η AISG εξέδωσε είκοσι μελέτες για τα θέματα λογιστικής και ελέγχου. Ορισμένες από αυτές τις μελέτες χρησιμοποιήθηκαν από το IASC αργότερα.

3.4.3 ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ IASC

Η δημιουργία του AISG έθεσε το έδαφος για μια σημαντική ανάπτυξη στην εναρμόνιση της διεθνούς λογιστικής. Το 1972, στο δέκατο διεθνές συνέδριο λογιστικής στο Sidney, οι ανώτεροι υπάλληλοι των οργανισμών μελών του AISG συναντήθηκαν και πρότειναν ότι ένα διεθνές σώμα έπρεπε να συσταθεί που θα καθιέρωνε τα διεθνή πρότυπα λογιστικής. Ο Sir Henry Benson ήταν για άλλη μια φορά η κατευθυντήρια δύναμη πίσω από αυτή τη πρόταση. Εννέα μήνες αργότερα, την 29^η Ιουνίου 1973, το IASC ιδρύθηκε από τους κύριους επαγγελματικούς οργανισμούς λογιστικής σε εννέα χώρες: Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο

Βασίλειο και ΗΠΑ. Τα πρόσθετα μέλη προστέθηκαν στα επόμενα έτη. (Mason 1981, Samuels and Piper 1985).

Το IASC άρχισε τις διαδικασίες με δύο δηλωμένους στόχους:

α) να διατυπώσει και να δημοσιεύσει στα δημόσια λογιστικά πρότυπα ενδιαφέρον που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθήσει την παγκόσμια αποδοχή και την παρατήρηση τους και

β) να λειτουργεί γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανονισμών, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. (Cairns 1995)

Το 1982, δημιουργήθηκε μια στενή επαφή με τη διεθνή ομοσπονδία των λογιστών (IFAC), η οποία ιδρύθηκε το 1977. Η IFAC είναι μια ένωση των εθνικών επαγγελματικών οργανώσεων λογιστικής που αντιπροσωπεύουν λογιστές που απασχολούνται στη δημόσια πράξη, τις επιχειρήσεις και τη βιομηχανία, το δημόσιο τομέα και την εκπαίδευση, καθώς επίσης και μερικές εξειδικευμένες ομάδες που διασυνδέονται συχνά με το επάγγελμα. Ασχολούνται με τους τομείς εκτός από τη λογιστική όπως η ηθική, η εκπαίδευση, η διοικητική λογιστική και ο έλεγχος. Η σύνδεση με το IFAC έχει δώσει στο IASC πιο διεθνή υποστήριξη επειδή τα μέλη του IFAC έγιναν μέλη του IASC (Nobes and Parker 2002).

3.4.3.1 ΣΤΑΔΙΟ ΣΥΝΕΝΑΙΣΗΣ

Αρχικά, η προσέγγιση IASC ήταν να εκδοθούν τα “ πρότυπα συναίνεσης □ τα οποία συνόψισαν τις αποδεκτές λογιστικές πρακτικές σε διαφορετικές χώρες. Αυτά τα πρόωρα πρότυπα επικρίθηκαν για την αποτυχία να μειωθεί η οικονομική ποικιλομορφία υποβολής εκθέσεων επειδή επιτρέπουν πάρα πολλές εναλλακτικές μεθόδους λογιστικής στα πρότυπα. Εντούτοις, δεδομένου ότι η IASC ήταν στα πρώτα χρόνια της, αυτή η προσέγγιση «συναίνεσης» ήταν απαραίτητη για την επιβίωση της (Wallace 1990). Ο Sir Henry Benson σημείωσε ότι:

“Ξέρω ότι τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί μέχρι τώρα (μέχρι το 1976) δεν είναι τέλεια. Μερικές φορές απεικονίζουν έναν συμβιβασμό ή προτείνουν εναλλακτικές λύσεις. Μερικές φορές δεν μπορούν να διεισδύσουν αρκετά. Παρ’ όλα αυτά είναι μια γενναία έναρξη. Οποιαδήποτε προσπάθεια να είχε κινηθεί πάρα πολύ γρήγορα στα διαμορφωτικά έτη θα ήταν μοιραία. Πιστεύω ότι το IASC έχει έρθει για να μείνει και

ότι οι επιπτώσεις του θα αυξηθούν κατά τα επόμενα χρόνια. Δεν έχω σκεφτεί ποτέ ότι οι επιπτώσεις του IASC θα είναι επαναστατικές ή άμεσες ...οι επιπτώσεις θα είναι σημαντικές στα επόμενα 10 χρόνια και η σημασία τους θα κυριαρχήσει στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων περίπου στο έτος 2000 (αναφερόμενος σε Samuels and Piper, 1985)

3.4.3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ

Το 1989, το IASC αποκρίθηκε στις κριτικές που διατυπώθηκαν ενάντια στην προσέγγιση «συναίνεσης του» για την τυποποιημένη ρύθμιση με την έκδοση του σχεδίου έκθεσης 32 (E32), τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ο στόχος E32 ήταν να μειωθούν ή να αποβληθούν οι εναλλακτικές λύσεις και να κατασταθούν τα πρότυπα πιο λεπτομερή και καθοδηγητικά παρά εύκαμπτα και περιγραφικά της τρέχουσας πρακτικής. Το πρόγραμμα έγινε γνωστό ως “Η συγκρισιμότητα και το πρόγραμμα βελτιώσεων” και ολοκληρώθηκε το 1993 με την έγκριση δέκα αναθεωρημένων προτύπων:

ΔΛΠ2:Αποθέματα

ΔΛΠ8:Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους.

ΔΛΠ9:Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

ΔΛΠ11:Συμβάσεις κατασκευής έργων

ΔΛΠ16:Ενσώματες ακινητοποιήσεις

ΔΛΠ18:Έσοδα

ΔΛΠ19:Παροχές σε εργαζόμενους

ΔΛΠ21:Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος.

ΔΛΠ22:Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

ΔΛΠ23:Κόστος δανεισμού

Όλα αυτά τα πρότυπα τέθηκαν σε ισχύ στις αρχές του 1995.

3.4.3.3 ΕΠΙΚΥΡΩΣΗ IOSCO

Η συγκρισιμότητα και το πρόγραμμα βελτιώσεων αντιπροσώπευσαν μια σημαντική αλλαγή στην προσέγγιση του IASC για τον καθορισμό διεθνών λογιστικών προτύπων (IASs). Αυτή η αλλαγή ήταν ένα σημαντικό βήμα προς τη λήψη της υποστήριξης και της αναγνώρισης από εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων σε όλο τον κόσμο ιδίως του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (IOSCO), η παγκόσμια ένωση των εθνικών ρυθμιστικών επιτροπών κινητών αξιών. Η IOSCO άρχισε να δείχνει ενδιαφέρον για την εναρμόνιση της διεθνούς λογιστικής προς το τέλος της δεκαετίας του '80. Το 1987, η IOSCO εντάχθηκε στη συμβουλευτική ομάδα του IASC (Wallace 1990). Έγινε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου IASC το 1996.

Η IOSCO εξέφρασε ικανοποίηση για τις αναθεωρήσεις που έγιναν στο πρόγραμμα συγκρισιμότητας το 1993 και απαίτησε τις περαιτέρω αναθεωρήσεις και νέα ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, η IOSCO αποδέχθηκε 14 πρότυπα εκείνη τη στιγμή συμπεριλαμβανομένων 8 από τα 10 πρότυπα στο πρόγραμμα συγκρισιμότητας και 6 άλλα πρότυπα:

ΔΛΠ20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

ΔΛΠ24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

ΔΛΠ27: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές.

ΔΛΠ28: Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

ΔΛΠ29: Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωρισμένες οικονομίες.

ΔΛΠ31: Λογιστική των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες

Τα δύο πρότυπα που απορρίφθηκαν από το πρόγραμμα της IOSCO ήταν τα παρακάτω:

ΔΛΠ9: Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

ΔΛΠ19: Παροχές σε εργαζόμενους

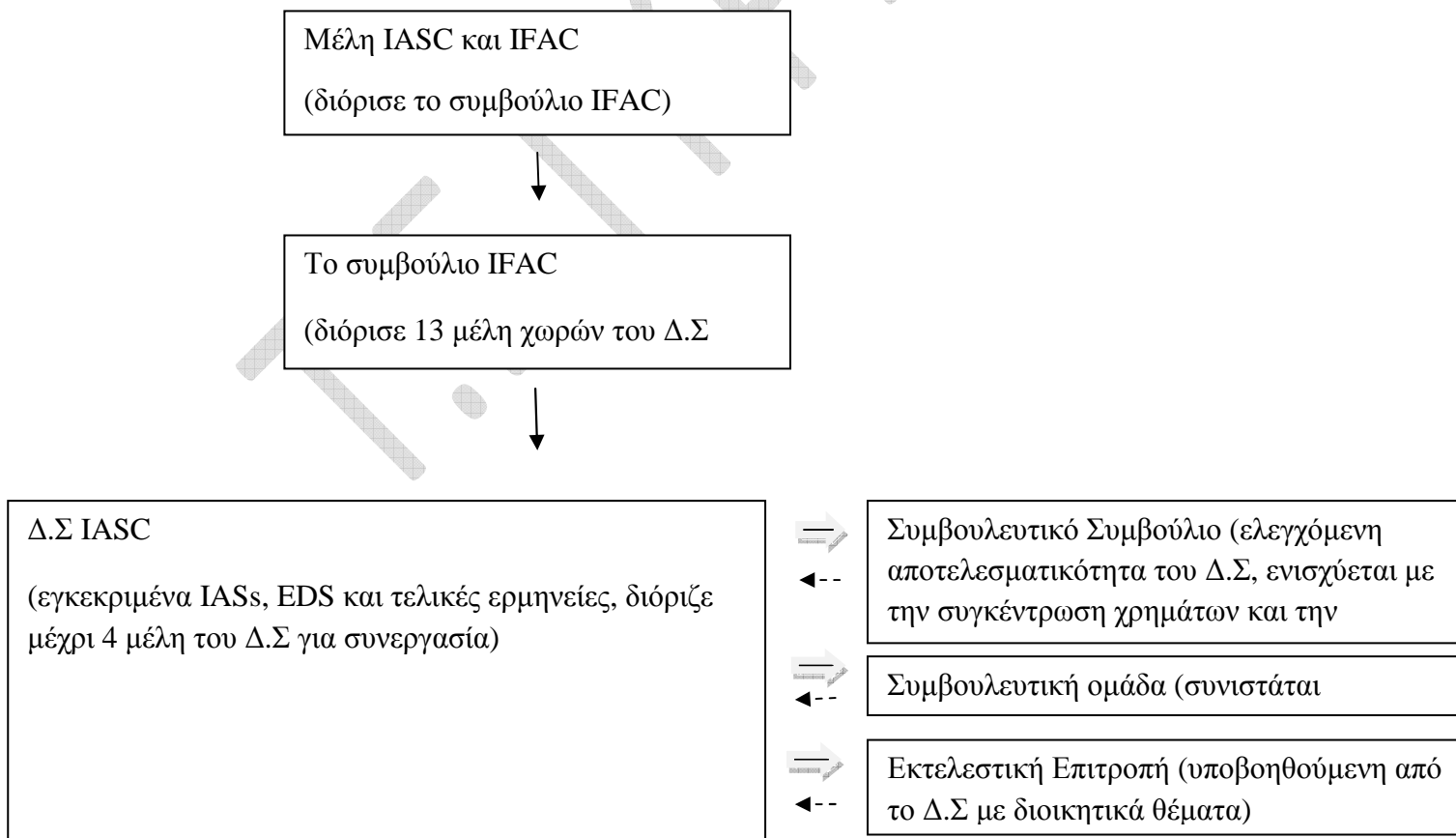
Επιπλέον, η IOSCO απαρίθμησε άλλα πρότυπα που θα πρέπει να εξεταστούν ή να βελτιωθούν εάν το IASs επρόκειτο να θεωρηθεί εύλογα πλήρες. Το 1995 το IASC και η IOSCO συμφώνησαν σχετικά με ένα πρόγραμμα εργασίας «πυρήνα λογιστικών προτύπων». Η IOSCO ανήγγειλε ότι η ολοκλήρωση αυτού του προγράμματος θα επέτρεπε να συστήσει την επικύρωση των ΔΛΠ για τις διασυνοριακές προσφορές. Από τη μεριά του το IASC συμφώνησε να ολοκληρώσει τον πυρήνα προτύπων μέχρι το 1999. (Street and Gray 1999, Zeff 2000).

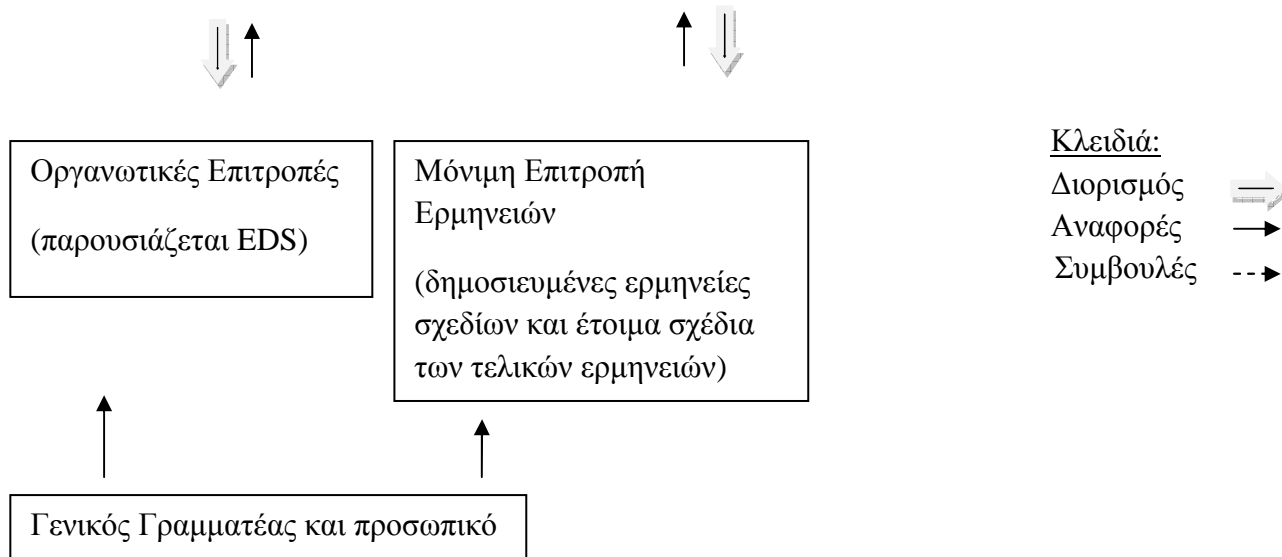
Το Νοέμβριο του 1998, το φιλόδοξο πρόγραμμα εργασίας ολοκληρώθηκε με την έγκριση του τελευταίου σημαντικού στοιχείου, IAS 39, χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση. Δύο μήνες αργότερα, η IOSCO άρχισε την αξιολόγηση της των προτύπων του IASC. Τελικά τον Μάιο του 2000, η IOSCO επικύρωσε τα «30 πρότυπα του 2000» και συνέστησε ότι τα μέλη του επιτρέπουν στους πολυεθνικούς εκδότες να χρησιμοποιήσουν αυτά τα πρότυπα στις διασυνοριακές προσφορές και στις λίστες (IASC 2000a). Αυτή η επικύρωση ήταν σαφώς ένα κύριο σημείο για τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση και το IASC.

3.4.3.4 ΑΝΑΔΟΜΗΣΗ IASC

Πριν από την αναδιάρθρωση του IASC το 2001 τα ΔΛΠ τέθηκαν με μερική απασχόληση στο IASC. Το Διοικητικό Συμβούλιο είχε 13 μέλη χωρών και μέχρι τρία πρόσθετα οργανωτικά μέλη. Εκτός από το Διοικητικό Συμβούλιο η προηγούμενη δομή του IASC (βλέπουμε σχήμα 3.2) περιέλαβε τα εξής:

Σχήμα 3.2: IASC παλαιά δομή, πηγή (IASC 1998)





- **Συμβουλευτική ομάδα:** Ο σκοπός του ήταν να συμβουλέψει το διοικητικό συμβούλιο για όλες τις πλευρές του προγράμματος, των σχεδίων και των προτεραιοτήτων του. Η ομάδα αποτελέστηκε από εκπροσώπους, από ένα ευρύ φάσμα των διεθνών οργανισμών με ενδιαφέρον στον τομέα λογιστικής.
- **Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών:** Ο σκοπός ήταν να αναπτύξει και να καλέσει δημόσιο σχόλιο στις ερμηνείες των ΔΛΠ υπό τον όρο ότι η τελική έγκριση θα την έπαιρνε το Διοικητικό Συμβούλιο της IASC.
- **Συμβουλευτικό Συμβούλιο:** Ο σκοπός του ήταν να ελέγχει την αποτελεσματικότητα του Διοικητικού Συμβουλίου και να βοηθήσει με την αύξηση των κεφαλαίων και της προώθησης.
- **Οργανωτικές Επιτροπές:** Ο ρόλος τους ήταν να μελετήσουν λεπτομερώς τα ζητήματα λογιστικής και να προετοιμάσουν τα σχέδια έκθεσης για την υποβολή στο Διοικητικό Συμβούλιο. (IASC 1998).

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '90, διάφοροι ερευνητές υποστήριξαν ότι οι αλλαγές πρέπει να γίνουν στη δομή και στις αρμοδιότητες της IASC προκειμένου να επιτευχθεί η πραγματική διεθνής λογιστική εναρμόνιση (Carlson 1997). Συνεπώς, το '97 η IASC δημιούργησε μια Στρατηγική Ομάδα Εργασίας (SWP) για να επανεξετάσει τη δομή και τη στρατηγική του και να εξετάσει εάν οι αλλαγές ήταν αναγκαίες μετά την ολοκλήρωση της IOSCO – IASC. Το SWP δημοσίευσε τη προμελέτη του διαμορφώνοντας το IASC για το μέλλον, το Δεκέμβριο του 1998 (IASC 1998). Οι λόγοι για την αλλαγή περιέλαβαν τα εξής:

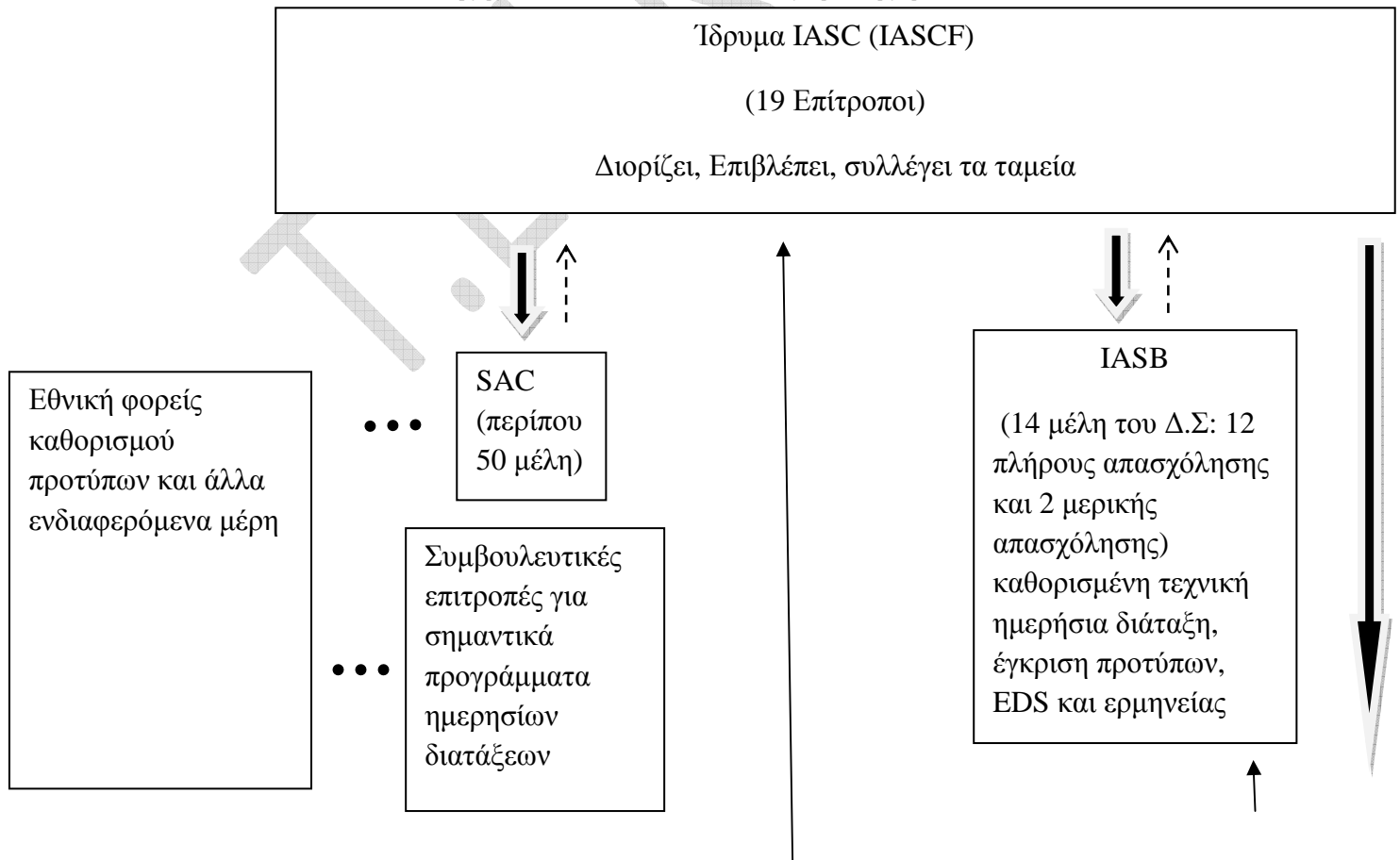
- Τη μείωση του φορτίου για τους μερικής απασχόλησης εκπροσώπους του Διοικητικού Συμβουλίου που εργάζονταν πολύ σκληρά, ιδιαίτερα για τα προηγούμενα δύο έτη, καθώς το πρόγραμμα πυρήνων ολοκληρώθηκε.

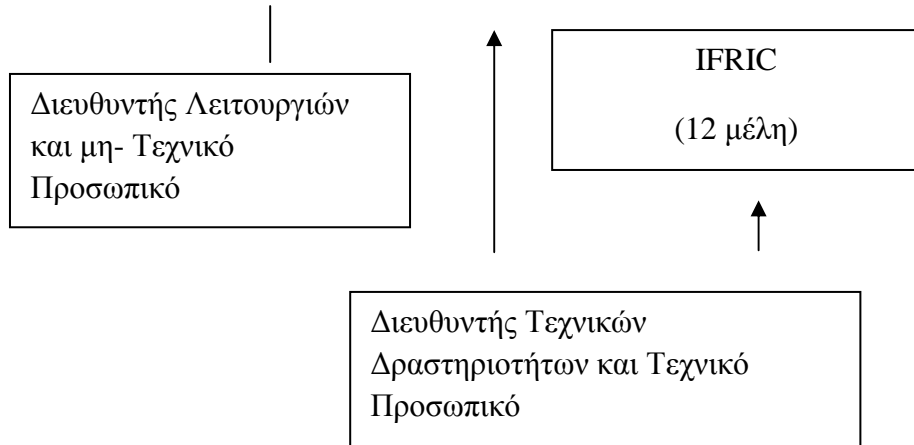
- Επιτρέποντας σε μια ευρύτερη ομάδα χωρών και οργανώσεων να είναι μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Αυξάνοντας το βαθμό συνεργασίας με τους εθνικούς φορείς θέσπισης προτύπων, ώστε να επιταχυνθεί η παγκόσμια σύγκλιση των προτύπων. (Nobes and Parker 2002)

Υπήρχε ο φόβος ότι ο αποκλεισμός των σημαντικότερων εθνικών φορέων καθορισμού προτύπων αν συμμετείχαν άμεσα στη διαδικασία IASC θα δημιουργούσε ένα περιβάλλον ανταγωνισμού αντί συνεργασίας. Ιδιαίτερα υπήρξε μια απειλή ότι το FASB των ΗΠΑ ή οι αγγλοσαξωνικοί φορείς καθορισμού προτύπων θα προσπαθούσαν να αναλάβουν σε όλο τον κόσμο τον καθορισμό προτύπων από την IASC (Nobes and Parker 2002).


Το Νοέμβριο του 1999, μετά την προσέλευση σχολίων και απόψεων το SWP δημοσίευσε την τελική πρόταση του «συστάσεις σχετικά με τη διαμόρφωση IASC για το μέλλον» (IASC 1999). Τον Δεκέμβριο του 1999, το Διοικητικό Συμβούλιο του IASC ενέκρινε την πρόταση και ψήφισε ομόφωνα να καταργηθεί, τον Μάιο του 2000 οι οργανισμοί μελών IASC έκαναν το ίδιο πράμα. Τέλος, την 1^η Απριλίου του 2001, η νέα δομή άρχισε να εφαρμόζεται. (βλέπε Σχήμα 3.3)

Σχήμα 3.3: IASC νέα δομή, πηγή (IASB 2004a)






Κλειδιά

Διορισμός: 

Αναφορές: 

Συμβουλές: 

Συνδέσεις μελών: 

Η νέα δομή διευθύνεται από ένα ίδρυμα αποκαλούμενο Διεθνές Ίδρυμα Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (IASCF). Το IASCF καταχωρείται νόμιμα στις ΗΠΑ ως εταιρεία μη κερδοσκοπική και ελέγχεται από 19 επιτρόπους οι οποίοι επιλέχθηκαν στις 22 Μαΐου 2000 από μια οργάνωση επιτρόπων που είχε συσταθεί από το παλιό Διοικητικό Συμβούλιο. (IASC 2000).

Το νέο σύνταγμα δηλώνει τρεις στόχους του IASCF:

- a. να αναπτύξουν στο δημόσιο ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών λογιστικών προτύπων και εφαρμοσμένων που απαιτούν υψηλή ποιότητα, οι διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις λογιστικές καταστάσεις και άλλες οικονομικές εκθέσεις να βοηθήσουν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες να λάβουν τις οικονομικές αποφάσεις.
- b. να προωθήσουν τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων και
- c. να επιτευχθεί σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής για την υποβολή εκθέσεων στις υψηλής ποιότητας λύσεις. (IASC 2002)

Το κύριο σώμα μέσα στη δομή IASCF που είχε την αποκλειστική ευθύνη για την ανάπτυξη και την έγκριση των λογιστικών προτύπων ονομάζεται Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), όπου εδρεύει στο Λονδίνο, το Ηνωμένο Βασίλειο. Άλλα συστατικά της νέας δομής είναι το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC) και η Διεθνής Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC). Περισσότερη συζήτηση αυτών των οργανισμών και των ευθυνών τους δίνεται κατωτέρω:

i. **Επίτροποι του IASCF:** Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των σχετικών οργανισμών του κυβερνώνται τελικά από τους επιτρόπους του IASCF που περιλαμβάνει δεκαεννέα άτομα από όλες τις γεωγραφικές περιοχές του κόσμου. Οι αρχικοί επίτροποι περιλαμβάνουν έξι από τη Βόρεια Αμερική, επτά από Ευρώπη, τέσσερις από Ασία και τον Ειρηνικό, ένα από Αμερική και ένα από τη Νότια Αμερική. (IASC2000b). Σύνταγμα του IASCF δηλώνει ότι οι επίτροποι πρέπει:

□ να παρουσιάσουν μια σταθερή δέσμευση για το ίδρυμα IASC και το IASB ως ένα υψηλής ποιότητας παγκόσμιο πρότυπο, να είναι οικονομικά γνωστό και να έχει την ικανότητα να ανταποκριθεί στην δέσμευση του χρόνου. Κάθε επίτροπος πρέπει να έχει την κατανόηση και να είναι ευαίσθητος σε διεθνή θέματα που σχετίζονται με την επιτυχία ενός διεθνούς οργανισμού, αρμόδιου για την ανάπτυξη των υψηλής ποιότητας παγκόσμιων λογιστικών προτύπων για τη χρήση στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και από άλλους χρήστες, (IASC-2002).

Οι ευθύνες των επιτρόπων περιλαμβάνουν: (a) το διορισμό των μελών του Συμβουλίου των ΔΛΠ, της Διεθνής Επιτροπής Διερμηνειών και της SAC, (b) έλεγχο της αποτελεσματικότητας του IASCF και του IASB, (c) εγκρίνοντας τον προϋπολογισμό του IASB και την άντληση κεφαλαίων, (d) την καθιέρωση και την τροποποίηση των λειτουργικών διαδικασιών του IASB, του IFRIC και της SAC, και (e) έγκριση τροποποίησης του συντάγματος.

ii. **Διοικητικό Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB):** Το IASB αποτελείται από δεκατέσσερα άτομα εκ των οποίων τα 12 μέλη είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα δυο μέλη μερικής απασχόλησης. Το σύνταγμα του IASCF δηλώνει ότι:

“ Οι επίτροποι θα επιλέξουν τα μέλη του IASB έτσι ώστε να περιλαμβάνει μια ομάδα ανθρώπων που αντιπροσωπεύει εντός αυτής της ομάδας, τον καλύτερο διαθέσιμο συνδυασμό τεχνικών δεξιοτήτων και την εμπειρία των σχετικών συνθηκών των επιχειρήσεων και συνθήκες αγοράς προκειμένου να συμβάλει στην ανάπτυξη υψηλής ποιότητας παγκόσμιων λογιστικών προτύπων, ,

Οι αρμοδιότητες του Συμβουλίου ΔΛΠ περιλαμβάνουν: (a) την έκδοση των λογιστικών προτύπων για διεθνή χρήση, (b) την προσέλκυση της κοινής γνώμης σχετικά με τρέχοντα και προτεινόμενα λογιστικά πρότυπα, (c) τη συνεργασία με άλλους εθνικούς φορείς καθορισμού προτύπων, (d) την έγκριση και έκδοση των τελικών αντιγράφων των προτύπων, των σχεδίων έκθεσης ή των τελικών ερμηνειών IFRIC και (e)

συνεργασία με άλλα ρυθμιστικά όργανα, όπως η IOSCO για την επίτευξη της εναρμόνισης.

Το IASB ανέλαβε τα καθήκοντα του την 1^η Απριλίου 2001. Για να διακρίνει το έργο του από αυτό του προκατόχου του, το IASB αποφάσισε να ονομάσει οτιδήποτε νέο ή αναθεωρημένο πρότυπο ως ‘Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης’ (IFRS), αντί ΔΛΠ (IAS). Αυτό δεν ισχύει για τις δευτερεύουσες τροποποιήσεις που γίνονται στα παλαιά πρότυπα.

- iii. **Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC):** Το SAC είναι ένα άλλο σώμα εμπειρογνομόνων που έχει περίπου 50 μέλη από διαφορετικά γεωγραφικά και επαγγελματικά υπόβαθρα που διορίζονται για ανανεώσιμη θητεία 3 ετών. Παρέχει ένα φόρουμ για τα ενδιαφερόμενα μέρη (οργανισμούς και άτομα) σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για να συμβάλει στη διατύπωση των λογιστικών προτύπων. Το σύνταγμα του IASCF περιγράφει τα καθήκοντα του SAC ως: (α) παροχή συμβουλών στο IASB σχετικά με τις αποφάσεις και τις προτεραιότητες ημερησίων διατάξεων στην εργασία του IASB, (b) ενημέρωση του IASB για τις απόψεις των οργανώσεων και των ατόμων στο Συμβούλιο σχετικά με σημαντικά προγράμματα καθορισμού προτύπων και (c) παροχή άλλων συμβουλών στο IASB ή στους επιτρόπους . (IASCF 2002).
- iv. **Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Ερμηνειών (IFRIC):** Τον Δεκέμβριο του 2001, η μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών του προηγούμενου IASC ανασυγκροτήθηκε ως Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Ερμηνειών (IFRIC). Το IFRIC έχει 12 μέλη που διορίζονται από τους επιτρόπους για 3 έτη. Οι ευθύνες του IFRIC περιλαμβάνουν:
- a) ερμηνεία της εφαρμογής των IASs και IFRSs και παροχή έγκαιρης καθοδήγησης σχετικά με ζητήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που δεν αντιμετωπίζονται από το IASs ή IFRSs που είναι πιθανό να λάβει διαφορετική ή απαράδεκτη επεξεργασία λόγω έλλειψης επιτακτικής καθοδήγησης στα πλαίσια του IASB και αναλαμβάνοντας άλλα καθήκοντα κατόπιν αιτήματος του IASB.
 - b) ερμηνείες σχεδίων έκδοσης για το δημόσιο σχόλιο και
 - c) αναφορά του IASB και απόκτηση έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για τις τελικές ερμηνείες.

Κατά την ανάπτυξη των ερμηνειών, η IFRIC συνεργάζεται στενά με διεθνείς φορείς καθορισμού προτύπων ώστε να επιτευχθεί η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των προτύπων IASB για λύσεις υψηλής ποιότητας.

Συνολικά, οι εργασίες του IASC/IASB έχουν ασκήσει σημαντική επίδραση στην ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων σε ολόκληρο τον κόσμο και ως εκ τούτου σημείωσε σημαντική πρόοδο προς την κατεύθυνση της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης. Θεωρείτε, ότι με τη νέα δομή, το IASB έχει μια πιο ενισχυμένη νομιμότητα και ως εκ τούτου θα λάβουν περισσότερη διεθνή υποστήριξη και αναγνώριση.

3.4.3.5 Η ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΟΥ IASB

Στη συνεδρίαση του Δεκεμβρίου 2000, το παλαιό Διοικητικό Συμβούλιο του IASC ενέκρινε μια δήλωση που παραδίδεται στο διάδοχο του. Η δήλωση σημειώνει την εργασία που βρίσκετε σε εξέλιξη και απεικονίζει τις σκέψεις κάποιου Διοικητικού Συμβουλίου. Αρχικά, η επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου κάλεσε το IASB για να συνεχίσει να εργάζεται με τα σχέδια σχετικά με τους επιχειρηματικούς συνδυασμούς προεξόφλησης (παρούσα αξία), την υποβολή εκθέσεων χρηματοοικονομικής απόδοσης, την ασφάλεια, τις εξορυκτικές βιομηχανίες και τα οικονομικά όργανα. Δεύτερον, το Διοικητικό Συμβούλιο προτείνει την προσθήκη νέων προγραμμάτων στην ημερήσια διάταξη του IASB:

- Ένα πρόγραμμα για τη σύγκλιση των εθνικών και διεθνών προτύπων.
- Ένα νέο πρόγραμμα βελτιώσεων για να εξεταστούν και να αντιμετωπιστούν σχετικά θέματα με τα υπάρχοντα IASs (ΔΛΠ).
- Μερίδιο με βάση τις πληρωμές.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- Αφηγηματικές και περιγραφικές εκθέσεις εκτός σημειώσεων.
- Αναπροσαρμογή του πλαισίου και της εισαγωγής στα IASs (ΔΛΠ).
- Πρόσθετη έκδοση IASs (ΔΛΠ) για τις μικρές επιχειρήσεις.
- Αξιολόγηση των διατάξεων των IASs (ΔΛΠ) που αφορούν τη λογιστική πληθωρισμού (IASC 2000c).

Το 2001 το IASB ανέλαβε από την IASC την ευθύνη για τα λογιστικά πρότυπα. Από τότε, το IASB έχει εμπλακεί σε ουσιαστικές εργασίες για την αναβάθμιση της ποιότητας των προτύπων. Η εργασία έχει τρεις βασικούς τομείς: (α) συνεχόμενα προγράμματα, όπως η λογιστική για τις εξορυκτικές βιομηχανίες και για τις ασφαλιστικές εταιρείες, (β) σημαντικές μεταρρυθμίσεις που περιλαμβάνουν προτάσεις για την επέκταση κεφαλαιοποίησης σε όλες τις μισθώσεις και πρόταση να επεκταθεί η δήλωση εισοδήματος για να συμπεριληφθούν όλες οι πτυχές των συνολικών εσόδων, και (c) νέο πρόγραμμα βελτιώσεων για την εξάλειψη περαιτέρω εναλλακτικών λύσεων σε υπάρχοντα IASs (ΔΛΠ). (Nober and Parker 2002).

3.5 Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΤΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Αυτή η ενότητα διερευνά τις αντιλήψεις των διευθυντών των ελληνικών επιχειρήσεων σχετικά με τις δαπάνες και τα οφέλη που προκύπτουν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ή ΔΠΧΑ από τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Τα οφέλη που προκύπτουν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ σχετίζονται κυρίως με την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ υποτίθεται για να παρέχουν μια πιστή απεικόνιση της οικονομικής θέσης της εταιρίας και των οικονομικών επιδόσεων. Η πιο πλήρης και αναλυτική γνωστοποίηση γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις και αυτό είναι ευκολότερο για τους επενδυτές και τους άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας να αξιολογήσουν την οικονομική θέση και την οικονομική επίδοση (Sunder 2007). Το κόστος της εφαρμογής των ΔΠΧΠ συνήθως αφορά δαπάνες κατάρτισης προσωπικού, δαπάνες συμβούλων και δαπάνες προσαρμογής υφιστάμενων πληροφοριακών συστημάτων. Μια έρευνα πραγματοποιήθηκε προκειμένου να συγκεντρωθούν οι πληροφορίες σχετικά με τις αντιλήψεις των διευθυντών του δείγματος των ελληνικών επιχειρήσεων για τα οφέλη και το κόστος που προκύπτουν από την εισαγωγή των ΔΠΧΠ. Τα συμπεράσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι Έλληνες διευθυντές θεωρούν ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ βελτίωσε την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων. Αφ' ενός, φαίνεται ότι η εισαγωγή των ΔΠΧΠ είναι μια υψηλού κόστους διαδικασία.

Η προηγούμενη έρευνα έχει ερευνήσει το κόστος και τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις (Καραμάνης και Παπαδάκης 2008). Η παρούσα μελέτη, εκτός από τη διερεύνηση του κόστους και τα οφέλη που σχετίζονται με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ στην Ελλάδα, διερευνά κατά πόσο οι οικονομικοί διευθυντές των ελληνικών επιχειρήσεων πιστεύουν ότι οι δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ δικαιολογούνται από την άποψη των οικονομικών οφειλών. Τα συμπεράσματα αυτής της μελέτης μπορεί να είναι χρήσιμα για τις ρυθμιστικές αρχές της λογιστικής για τον προσδιορισμό και την αξιολόγηση των οφειλών και των δαπανών που συνεπάγονται από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Η πιθανή σημασία από τα συμπεράσματα αυτής της μελέτης ενισχύεται από το γεγονός ότι διεξάγεται στο επιχειρηματικό περιβάλλον στην Ελλάδα που κατέχουν ορισμένα δομικά χαρακτηριστικά. Στην Ελλάδα, όπως και σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες (πχ Γαλλία, Ιταλία) πολλές εισηγμένες εταιρείες χαρακτηρίζονται από υψηλό βαθμό συγκέντρωσης ιδιοκτησίας (Nobes and Parker 2000), ενώ ένα σημαντικό ποσοστό των εισηγμένων εταιρειών μπορούν να προσδιοριστούν ως ελεγχόμενες (Ballas and Tzovas 2008). Τα τραπεζικά δάνεια αποτελούν μια σημαντική πηγή χρηματοδότησης για τις περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις. Ο κυρίαρχος ρόλος της πίστωσης τραπεζών στη χρηματοδότηση των επιχειρήσεων είναι ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό και όχι μόνο του ελληνικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος αλλά και πολλών άλλων ευρωπαϊκών χωρών (πχ Γαλλία, Γερμανία). Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προετοιμάζονται μόνο για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ωστόσο, το γεγονός ότι για δεκαετίες οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων χρησιμοποιήθηκαν για φορολογικούς σκοπούς σημαίνει ότι τα φορολογικά ζητήματα θα μπορούσαν να επηρεάσουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η ομοιότητα των χαρακτηριστικών του ελληνικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος με αυτή των άλλων ευρωπαϊκών χωρών σημαίνει ότι τα συμπεράσματα αυτής της μελέτης μπορούν να συμβάλουν στον προσδιορισμό του κόστους και των οφειλών που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

3.5.1 ΒΑΘΜΟ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΑ ΔΠΧΠ

Αρκετές μελέτες έχουν προσπαθήσει να ερευνήσουν τι επιπτώσεις των προσπαθειών της IASC σχετικά με το βαθμό της διεθνούς εναρμόνισης και το βαθμό συμμόρφωσης

με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Nair and Frank (1981) εξέτασαν την επίδραση της αρχικής προσπάθειας της IASC σχετικά με το βαθμό της διεθνούς εναρμόνισης. Χρησιμοποίησαν δεδομένα από τρεις έρευνες της Price Waterhouse (P.W) (1973, 1975 και 1979) για να εξετάσουν την επίδραση του ΔΛΠ 1 έως 10 σχετικά με τις πρακτικές λογιστικής που εφαρμόζονται σε 37 χώρες. Τα δεδομένα αναλύθηκαν χρησιμοποιώντας την ανάλυση διακύμανσης του Friedman. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο βαθμός εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων μεταξύ των χωρών που ερευνήθηκαν είχε αυξηθεί κατά την περίοδο της ύπαρξης του IASC, ειδικά μετά την έκδοση του πρώτου ΔΛΠ το 1975. Οι πρακτικές λογιστικής που είχαν συμφωνηθεί από τις χώρες που συμμετείχαν στην έρευνα είχαν αυξηθεί από οκτώ το 1973, σε 49 το 1979. Ωστόσο, ο Nobes (1981, 1987) και Tay and Parker (1990) επέκριναν τα δεδομένα που συλλέγονταν σύμφωνα με τις έρευνες P.W. Υποστήριξαν ότι η αξιοπιστία των εν λόγω ερευνών είναι περιορισμένη, επειδή αναμιγνύουν την πρακτική με τα πραγματικά πρότυπα λογιστικής.

Evans and Taylor (1982) μελέτησαν κατά πόσον τα πρότυπα της IASC παρακολουθούνται από τις χώρες-μέλη και ερεύνησαν τις επιπτώσεις των ΔΛΠ στις οικονομικές πρακτικές υποβολής εκθέσεων στη Γαλλία, την Ιαπωνία, το UK, τις ΗΠΑ και τη Δυτική Γερμανία. Τα ΔΛΠ που επιλέχθηκαν για την μελέτη ήταν: ΔΛΠ2-Αποτίμηση και παρουσίαση αποθεμάτων, ΔΛΠ3-Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ4-Λογιστική Υποτίμησης, ΔΛΠ6-Λογιστικές απαντήσεις στις μεταβαλλόμενες τιμές και ΔΛΠ7-Κατάσταση μεταβολών οικονομικής θέσης. Εξέτασαν τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις ενός δείγματος από μεγάλες εταιρείες σε κάθε χώρα για την περίοδο 1975-1988 για να καθορίσουν το ποσοστό συμμόρφωσης με τα 5 ΔΛΠ. Επίσης κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι: “Το IASC έχει πολύ μικρή επίπτωση στις λογιστικές πρακτικές των χωρών που ερευνούνται. Εκτός από μερικές περιπτώσεις, μιας χώρας που ακολουθεί μια συγκεκριμένη μέθοδο πριν από την επικύρωση ενός προτύπου IASC συνέχισε να ακολουθεί την ίδια πρακτική μετά την έκδοση του προτύπου.”

McKinnon and Janell (1984) εξέτασαν το βαθμό αποδοχής των προτύπων της IASC από τις χώρες σε μια πολύ ευρύτερη γεωγραφική κλίμακα. Επέλεξαν τρία θέματα που καλύπτονται από την υποτίμηση IASC, τη μέθοδο της καθαρής θέσης και των συναλλαγματικών διαφορών. Χρησιμοποίησαν τα δεδομένα της έρευνας P.W το 1979. Εξήντα τέσσερις χώρες ερευνήθηκαν συμπεριλαμβανομένων των 33 που είναι μέλη του IASC. Διακόσιες εξήντα επτά πρακτικές ταξινομήθηκαν σε κατηγορίες αποδοχής, που

κυμαίνονται από 'απαιτείται' σε 'μη επιτρεπόμενο'. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η IASC δεν είχε καταφέρει την αλλαγή των υφιστάμενων προτύπων ή τη θέσπιση νέων προτύπων.

Dournik and Taylor (1985) εξέτασαν την τήρηση των οκτώ πρώτων ΔΛΠ σε 16 χώρες της Δυτικής Ευρώπης για να εξακριβώσουν το βαθμό στον οποίο εκείνες οι χώρες συμμορφώθηκαν σ' ένα βασικό πυρήνα της πρακτικής λογιστικής. Τα στοιχεία συλλέχθηκαν μέσω της έρευνας P.W το 1979 και ενός ερωτηματολογίου που έγινε ταχυδρομικώς. Τα ευρήματα αποκαλύπτουν ότι μεταξύ των πέντε ευρέως καθορισμένων γεωγραφικών περιοχών (Αφρική, Ασία και Αυστραλία, Ευρώπη, Λατινική Αμερική και Βόρεια Αμερική), η Ευρώπη είχε το χαμηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης με το ΔΛΠ τόσο το 1979 όσο και το 1983. Ωστόσο, η Ευρώπη κατέγραψε την υψηλότερη ποσοστιαία αύξηση στη συμμόρφωση κατά τη περίοδο 1979 ως 1983. Υποστηρίζουν ότι παρά το γεγονός ότι κάποια αύξηση σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχει συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου 1979-1983, πολλές διαφορές εξακολουθούσαν να υπάρχουν μεταξύ των λογιστικών πρακτικών της Δυτικής Ευρώπης. Ο Nobes (1987) αμφισβήτησε ορισμένα από αυτά τα συμπεράσματα. Σε μια μεταγενέστερη μελέτη ο Nobes (1990) μελέτησε τις πρακτικές λογιστικής των αμερικανικών πολυεθνικών εταιρειών και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η τήρηση των ΔΛΠ ήταν αμελητέα.

Οι Street και λοιποί (1999) μελέτησαν το βαθμό στον οποίο οι επιχειρήσεις υποστηρίζουν ότι συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ και τη φύση και τη σημασία της μέτρησης και κοινοποίησης σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Επέλεξαν 49 μεγάλες επιχειρήσεις από 12 χώρες για το έτος 1996. Από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στο δείγμα, εάν η ετήσια έκθεση αναφέρει ότι τα ΔΛΠ ακολουθήθηκαν, εκείνο το ΔΛΠ ακολουθήθηκε με περιορισμένη εξαίρεση ή η εξαίρεση στα ΔΛΠ ήταν ασήμαντη ως προς τη φύση. Δέκα ΔΛΠ εξετάστηκαν για να μετρήσουν το βαθμό συμμόρφωσης και κοινοποίησης. Διαπίστωσαν ότι ο βαθμός συμμόρφωσης από επιχειρήσεις που υποστηρίζουν ότι συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ ήταν πολύ μικτός. Μόνο 20 (41%) των 49 επιχειρήσεων που ερευνήθηκαν συμμορφώθηκαν με όλα τα ΔΛΠ.

Η εστίαση της μελέτης που αναθεωρήθηκε παραπάνω ήταν συγκριτική αναλύοντας τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μεταξύ διαφορετικών χωρών και διαφορετικών χρονικών περιόδων. Ένας άλλος σημαντικός τομέας της μελέτης σχετικά με τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η επιρροή των εταιρειών για συγκεκριμένα

χαρακτηριστικά βαθμού συμμόρφωσης. Οι μελέτες που σχετίζονται με αυτό το τομέα εξετάζονται στην επόμενη ενότητα.

3.5.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Μια σειρά από μελέτες έχουν ερευνήσει τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών μιας συγκεκριμένης εταιρείας και της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Αυτές περιλαμβάνουν τους: Solas (1994), Dumontier and Raffournier (1998), Murphy (1999), El- Gazzar και λοιποί (1999), Tower και λοιποί (1999), Street and Bryant (2000), Street and Gray (2001), Glaum and Street (2003), Abd- Elsalam and Weetman (2003) και Ali και λοιποί (2004).

Ο Solas (1994) εξέτασε το βαθμό συμμόρφωσης με το ΔΛΠ1, το οποίο απαιτεί την κοινοποίηση των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και το ΔΛΠ5 που καθορίζει την ελάχιστη κοινοποίηση των πληροφοριών στις οικονομικές εκθέσεις. Ο συντάκτης χρησιμοποίησε ετήσιες εκθέσεις του 1988 από 45 εταιρείες παραγωγής και παροχής υπηρεσιών. Ανέπτυξε ένα δείκτη με βάση τις απαιτήσεις του ΔΛΠ1 και ΔΛΠ5 και προσδιόρισε τέσσερα εταιρικά χαρακτηριστικά, όπως το μέγεθος του ενεργητικού, το ποσοστό επιστροφής, του αριθμού μετοχών και του περιθωρίου αποδοχών. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης ήταν χαμηλό (46,95%) και δεν διαπίστωσε καμία σημαντική συσχέτιση με τις εταιρικές μεταβλητές χαρακτηριστικών.

Οι Dumontier and Raffournier (1998) εξέτασε τα κίνητρα εισηγμένων εταιρειών που συμμορφώνονται εθελοντικά με τα ΔΛΠ. Η μελέτη εξέτασε τη σύνδεση μεταξύ της απόφασης να συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ και τα διάφορα χαρακτηριστικά των εταιρειών. Ένα δείγμα 133 εισηγμένων εταιρειών περιλήφθηκαν και ταξινομήθηκαν σε τρεις ομάδες ανάλογα με το κατά πόσον συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ, με τις οδηγίες της ΕΕ μόνο ή με κανένα από αυτά τα πρότυπα. Η συμμόρφωση με κάθε ένα από αυτά τα πρότυπα ήταν να μετράται με βάση τον ισχυρισμό της επιχείρησης. Εταιρείες που δηλώνουν τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ με ορισμένες εξαιρέσεις κοινοποίησης ταξινομήθηκαν στην ομάδα ΔΛΠ επειδή ήταν εμφανές στους ερευνητές ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις που υιοθετούσαν τα ΔΛΠ δεν πληρούν το σύνολο των απαιτήσεων κοινοποίησης των ΔΛΠ. Η μελέτη διαπίστωσε ότι οι μεταβλητές όπως το μέγεθος, το διεθνές περιβάλλον, η καταχώρηση κατάστασης, ο τύπος των ελεγκτών και

η δομή ιδιοκτησίας έχει μια θετική επιρροή στην εθελοντική συμμόρφωση με τα ΔΛΠ. Αφ' ετέρου, παράγοντες όπως η μόχλευση, η αποδοτικότητα και ο βαθμός έντασης κεφαλαίου διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν καμία σημαντική σχέση με την εθελοντική συμμόρφωση με τα ΔΛΠ.

Ο Murphy (1999) πραγματοποίησε μια παρόμοια μελέτη για να προσδιορίσει τα χαρακτηριστικά της εταιρείας ώστε να μπορέσει να διακρίνει μεταξύ της ομάδας των 22 εταιρειών που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ και μιας ομάδας 22 εταιρειών που χρησιμοποιούν τα τοπικά πρότυπα. Η μελέτη διαπίστωσε ότι οι δύο ομάδες διαφέρουν όσον αφορά το επίπεδο δραστηριότητας στον εξωτερικό τομέα, όπως μετράται από το ποσοστό των πωλήσεων στο εξωτερικό, καθώς και το ποσοστό των ξένων καταχωρήσεων στο χρηματιστήριο. Δεν παρουσίαζαν διαφορές όσον αφορά το χρέος/προς ίδια κεφάλαια, η αξία της αγοράς / περιουσιακά στοιχεία, το μέγεθος ή τον έλεγχο. Το σύνολο των στοιχείων συλλέχθηκε χρησιμοποιώντας τη βάση δεδομένων της World score το Νοέμβριο του 1995 και το Διεθνές εγχειρίδιο του Moody. Ένας περιορισμός αυτής της μελέτης θα μπορούσε να είναι ένα μικρό μέγεθος του δείγματος.

Οι El-Gazzar και λοιποί (1999) διερευνούν τα κίνητρα και τα χαρακτηριστικά των πολυεθνικών επιχειρήσεων που συμμορφώνονται εθελοντικά με τα ΔΛΠ. Περιέλαβαν 87 επιχειρήσεις σύμφωνα με την IASC και επέλεξαν ένα δείγμα ελέγχου από την μη-IASC σύμφωνα με τις εταιρείες για τα τρία έτη μελέτης τους. Εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τα ΔΛΠ και των πολυεθνικών καταχωρήσεων, ξένων πωλήσεων, μόχλευσης και της συμμετοχής της ΕΕ. Διαπίστωσαν ότι η χρήση των ΔΛΠ επηρεάζεται από πολλές ξένες καταχωρήσεις στο χρηματιστήριο, το μέγεθος των ξένων διαδικασιών μιας επιχείρησης και τη συμμετοχή σε περιφερειακούς οργανισμούς (ΕΕ).

Οι Tower και λοιποί (1999) ερευνήσαν την έκταση της τήρησης των ΔΛΠ σε έξι χώρες της Ασίας-Ειρηνικού (Αυστραλία, Χόνγκ-Κονγκ, Μαλαισία, Φιλιππίνες, Σιγκαπούρη και Ταϊλάνδη) και αξιολογούν την επίδραση ενός αριθμού χαρακτηριστικών της επιχείρησης σχετικά με το επίπεδο συμμόρφωσης. Τα χαρακτηριστικά που περιλαμβάνονται στην επιχείρηση ήταν: η χώρα προέλευσης, το μέγεθος της επιχείρησης, η μόχλευση, η αποδοτικότητα, η βιομηχανία και ο αριθμός των ημερών από την έκδοση της ετήσιας έκθεσης της επιχείρησης. Εξέτασαν ένα δείγμα το 1997, δέκα εισηγμένων εταιρειών τις ετήσιες εκθέσεις σε κάθε μια από τις έξι χώρες. Ένα δείγμα συμμόρφωσης δομήθηκε και δύο αναλογίες δεικτών συμμόρφωσης υπολογίστηκαν. Αναλογία 1: υπέθεσε ότι η μη-κοινοποίηση ενός στοιχείου μιας

επιχείρησης σημαίνει ότι δεν ισχύει. Αναλογία 2: υποθέτει ότι αυτό σημαίνει πως η επιχείρηση δεν συμμορφώθηκε. Χρησιμοποιώντας την αναλογία 1 βρήκαν ένα γενικό μέσο όρο επιπέδου 91% συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ, με ελάχιστο ποσοστό 81% και μέγιστο 100%. Η μέση τιμή της αυστηρότερης αναλογίας 2 ήταν 42%, με ελάχιστο 20% και μέγιστο 73%. Όσον αφορά τους καθοριστικούς παράγοντες της συμμόρφωσης, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η χώρα προέλευσης είναι η σαφής κινητήρια δύναμη. Αλλά χαρακτηριστικά δεν ήταν σημαντικά. Ο λόγος που πρόβαλαν τις σημαντικές διαφορές μεταξύ των χωρών ήταν η μεγάλη εξάρτηση που διατίθενται στα ΔΛΠ των λογιστικών προτύπων της Αυστραλίας, της Ταϊλάνδης, της Μαλαισίας και της Σιγκαπούρης εκτιμώντας ότι το Χόνγκ-Κόνγκ και οι Φιλιππίνες ήταν περισσότερο επηρεασμένες σε μεγάλο βαθμό από τα λογιστικά πρότυπα του Ηνωμένου Βασιλείου και των ΗΠΑ.

Οι Street and Bryant (2000) εξέτασαν το βαθμό στον οποίο οι επιχειρήσεις από 17 χώρες που υποστήριζαν ότι έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ συμμορφώθηκαν στην πραγματικότητα ή υπερβαίνουν οι απαιτήσεις κοινοποίησης των ΔΛΠ. Στόχος τους ήταν να προσδιορίσουν κατά πόσον υπήρχαν σημαντικές διαφορές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων με τις λίστες των ΗΠΑ, τις αρχειοθετήσεις και εκείνες που δεν είναι σε καμία λίστα ή δεν έχουν αρχειοθετηθεί όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του IASB και το επίπεδο της αποκάλυψης. Οι συντάκτες χρησιμοποίησαν 82 ετήσιες εκθέσεις της εταιρείας για το έτος 1998 για όλες τις εταιρείες που ταυτίζονται με τα ΔΛΠ και προσδιορίστηκαν με τις λίστες των ΗΠΑ ή τις αρχειοθετήσεις. Προσπάθησαν επίσης να εξετάσουν την ένωση μεταξύ του επιπέδου συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ και των επτά χαρακτηριστικών της εταιρείας, δηλαδή, το μέγεθος της επιχείρησης, την κατάσταση της, την αποδοτικότητα, την βιομηχανία, την πολιτική (οι υποσημειώσεις έδειξαν ότι τα ΔΛΠ ήταν βάση για τις οικονομικές καταστάσεις). OPACCT (η γνώμη του ελεγκτή δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προετοιμάζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ) και OPAUDIT (η γνώμη του ελεγκτή δείχνει ότι η εταιρεία ακολουθεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα). Διαπίστωσαν ότι ο βαθμός συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις κοινοποίησης των ΔΛΠ ήταν μεγαλύτερος για τις επιχειρήσεις που ήταν στη λίστα των ΗΠΑ ή είχαν αρχειοθετηθεί, απ' ότι για τις επιχειρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονταν στη λίστα των ΗΠΑ ή στην αρχειοθέτηση. Ένα υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης της κοινοποίησης βρέθηκε που σχετίζεται με την γνώμη του ελεγκτή που υποστήριξε ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν σύμφωνες με τα ΔΛΠ και ότι τα ΔΕΠ ακολουθήθηκαν κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Street and Gray (2001) επέκτεινε την εργασία του Street and Bryant (2000) εξετάζοντας ένα μεγαλύτερο δείγμα των επιχειρήσεων από περισσότερες χώρες, επιτρέποντας έτσι τον περαιτέρω διαχωρισμό των επιχειρήσεων χωρίς την λίστα των ΗΠΑ ή την αρχειοθέτηση. Χρησιμοποίησαν ετήσιες εκθέσεις από 279 επιχειρήσεις, από 32 χώρες για το οικονομικό έτος που έληξε το 1998. Πρόσθεσαν επίσης τέσσερα νέα χαρακτηριστικά επιχειρήσεων στη μελέτη (χώρα προέλευσης, τύπο ελεγκτή, πολυεθνικότητα και το μέγεθος του εγχώριου χρηματιστηρίου). Η έκταση της μη συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ αξιολογήθηκε χρησιμοποιώντας μια λίστα ελέγχου των ΔΛΠ για τις απαιτούμενες κοινοποιήσεις και τις πρακτικές μέτρησης. Όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις κοινοποίησης των ΔΛΠ, η συμμόρφωση διαπιστώθηκε ότι είναι υψηλότερη για τις επιχειρήσεις με μη τοπική λίστα που ήταν στις βιομηχανίες μεταφορών, ηλεκτρονικών και επικοινωνιών, που αναφέρονται στη χρήση των ΔΛΠ που ελέγχθηκαν από μια μεγάλη ελεγκτική εταιρεία και που ήταν εγκατεστημένες στη Κίνα ή την Ελβετία. Παρ' όλα αυτά, σημαντικά χαμηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης παρατηρήθηκαν για τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία, τη Γερμανία ή άλλες χώρες της Δυτικής Ευρώπης. Όσον αφορά, τη συμμόρφωση με τη μέτρηση των ΔΛΠ, οι συντάκτες διαπίστωσαν υψηλότερο επίπεδο της συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που έκαναν αποκλειστική αναφορά στη χρήση των ΔΛΠ, ελέγχθηκαν από μια μεγάλη ελεγκτική εταιρεία, η οποία ήταν εγκατεστημένη στην Κίνα. Ένα χαμηλότερο επίπεδο στη μέτρηση συμμόρφωσης βρέθηκε στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία και την Αφρική.

Οι Glaum and Street (2003) εξέτασαν τον βαθμό στον οποίο οι εισηγμένες εταιρείες της Γερμανίας συμμορφώθηκαν με τις απαιτήσεις κοινοποίησης των ΔΛΠ και το GAAP των ΗΠΑ για το οικονομικό έτος 2000. Το δείγμα αποτελείται από τις ετήσιες εκθέσεις 100 επιχειρήσεων που προετοίμασαν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ΔΛΠ και από 100 επιχειρήσεις που προετοίμασαν τις οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στο GAAP των ΗΠΑ. Διαπίστωσαν ότι τα επίπεδα συμμόρφωσης κυμαίνονταν από 41% έως 100%, με ένα μέσο όρο 83%. Το μέσο επίπεδο υποχρεωτικής συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν τα ΔΛΠ ήταν 81%, με ελάχιστο 42% και μέγιστο 100%. Για εκείνους που εφαρμόζουν το GAAP των ΗΠΑ ήταν 87%, με ελάχιστο ποσοστό 52% και μέγιστο 99%. Διαπίστωσαν ότι το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης σχετίζεται θετικά με το μέγεθος του ελέγχου της επιχείρησης, την έκθεση ελέγχου (έκθεση ελέγχου αναφέρεται στη χρήση των ΔΕΠ ή το GAAP των

ΗΠΑ), την επιλογή (η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τα ΔΛΠ ή τα GAAP των ΗΠΑ) και την κατάσταση καταχώρησης.

Abd-Elsalam and Weetman (2003) εξέτασαν τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ από μη χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις στην Αίγυπτο. Αξιολόγησαν την επίδραση της σχετικής εξοικείωσης και τη δυνατότητα προσβασιμότητας στις κοινοποιήσεις των ΔΛΠ, όταν για πρώτη φορά τα ΔΛΠ εισήχθησαν στην Αίγυπτο. Διαπίστωσαν ότι το επίπεδο συμμόρφωσης με τις γνωστές πτυχές των απαιτήσεων κοινοποίησης των ΔΛΠ ήταν σημαντικά υψηλότερο από το επίπεδο συμμόρφωσης με τις σχετικά άγνωστες πτυχές της κοινοποίησης των ΔΛΠ. Αξιολόγησαν επίσης τη σχετική συμμόρφωση με τα ΔΛΠ σε σχέση με τα εταιρικά χαρακτηριστικά. Διαπιστώθηκε ότι οι σχετικά λιγότερο γνωστές απαιτήσεις των ΔΛΠ, ο βαθμός της συμμόρφωσης σχετίζεται με τον τύπο της εταιρείας λογιστικού ελέγχου και με την παρουσία μιας ειδικής δήλωσης για τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ.

Ali και λοιποί (2004) αξιολόγησαν το βαθμό συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις κοινοποίησης που εξουσιοδοτήθηκαν από δεκατέσσερα ΔΛΠ με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα ενός μεγάλου δείγματος από 566 εισηγμένες εταιρείες σε τρεις μεγάλες χώρες της Νότιας Ασίας: Ινδία, Πακιστάν και το Μπανγκλαντές. Αξιολόγησαν επίσης τη σχέση μεταξύ ενός αριθμού εταιρικών χαρακτηριστικών και του βαθμού συμμόρφωσης με τα εν λόγω πρότυπα. Πέντε εταιρικά χαρακτηριστικά εξετάστηκαν: το μέγεθος της επιχείρησης, την αποδοτικότητα, την πολυεθνική θέση της επιχείρησης, τη μόχλευση και τη ποιότητα των εξωτερικών ελεγκτών. Βρήκαν σημαντική μεταβολή στα συνολικά επίπεδα συμμόρφωσης της κοινοποίησης σε όλες τις χώρες και διαφορετικά εθνικά λογιστικά πρότυπα. Επίσης, διαπίστωσαν ότι τα επίπεδα συμμόρφωσης ήταν θετικά τα οποία σχετίζονται με το μέγεθος της επιχείρησης, την αποδοτικότητα και την πολυεθνική θέση της εταιρείας και δεν σχετίζονται με τα επίπεδα μόχλευσης και την ποιότητα των εξωτερικών ελεγκτών.

Οι μελέτες που περιγράφονται ανώτερο δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις που απαιτούν τη συμμόρφωση δεν μπορούν στη πραγματικότητα να πληρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επιπλέον, αυτές οι μελέτες παρουσιάζουν αντιφατικά αποτελέσματα όσον αφορά τη σύνδεση μεταξύ των χαρακτηριστικών της εταιρείας και το επίπεδο συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Για παράδειγμα, Dumontier and Rafournier (1998) και Ali και λοιποί (2004) βρήκαν θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης και της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ, ενώ ο Solas (1994), Tower και λοιποί

(1999) και Murphy (1999) δεν βρήκαν καμία σημαντική συσχέτιση.

3.5.3 ΣΧΕΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΙΣ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΕΣ ΧΩΡΕΣ

Όπως έχει συζητηθεί τα συστήματα υποβολής εκθέσεων, οικονομικά και λογιστικά, επηρεάζονται από το περιβάλλον τους. Επομένως, προκειμένου τα συστήματα να παραμείνουν χρήσιμα και συναφείς, θα πρέπει να είναι σε θέση να ανταποκριθούν και να απεικονίσουν τις οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικό-πολιτισμικές συνθήκες στις οποίες λειτουργούν (Enthoven 1977, Choi and Muller 1984).

Με βάση το ανώτερο επιχείρημα ακαδημαϊκοί και άλλοι έθεσαν μια ανησυχία ότι τα λογιστικά συστήματα στις αναπτυσσόμενες και αναδυόμενες χώρες είναι σχετικά ανεπαρκή και αναξιόπιστα και ότι η διαδικασία καθορισμού προτύπων στις χώρες αυτές δεν ακολούθησε μια κατάλληλη στρατηγική στο τοπικό τους περιβάλλον ή το θεσμικό πλαίσιο τους (πχ Briston 1978, Hove 1986, Belkaoui 1988). Η ενότητα αυτή εξετάζει ορισμένες από τις κριτικές που διατυπώθηκαν κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις αναπτυσσόμενες χώρες.

Σύμφωνα με τον Belkaoui (1988) υπάρχουν τέσσερις στρατηγικές καθορισμού προτύπων που διατίθενται για τις αναπτυσσόμενες χώρες:

1. Η εξελικτική προσέγγιση, η οποία σημαίνει ότι μετά τον καθορισμό των συγκεκριμένων στόχων και τις ανάγκες της λογιστικής, η συγκεκριμένη αναπτυσσόμενη χώρα ανέπτυξε τις δικές της λογιστικές τεχνικές, τις έννοιες, τους θεσμούς, το επάγγελμα και την εκπαίδευση λογιστικής χωρίς οποιεσδήποτε εξωτερικές παρεμβάσεις ή επιρροές.
2. Η ανάπτυξη μέσω της μεταφοράς της τεχνολογίας λογιστικής που προκύπτει από διάφορες διεθνείς συμφωνίες, οι οποίες απαιτούν ανταλλαγή πληροφοριών και τεχνολογίας από τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες των διεθνών λογιστικών επιχειρήσεων, των πολυεθνικών και των ακαδημαϊκών που ακούν επάγγελμα σε αναπτυσσόμενες χώρες. Hove (1986) αναφέρει δύο προϋποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες η τεχνολογία λογιστικής έχει μεταφερθεί από τη μια χώρα σε άλλη. Αρχικά, η δεύτερη χώρα δεν έχει κανένα οργανωμένο σώμα της λογιστικής αρχής κατά πρώτον, και δεύτερον επενδύθηκαν μεγάλα ποσά κεφαλαίου για την πρώτη χώρα στην επιχείρηση κατά την δεύτερη χώρα, με συνέπεια την ικανότητα από την πλευρά των επενδυτών να επιβάλλουν τις δικές

τους λογιστικές πρακτικές που εφαρμόζονται στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Η ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων με βάση την ανάλυση των αρχών λογιστικής και των πρακτικών στις ανεπτυγμένες χώρες και το πλαίσιο του υποκείμενου περιβάλλοντος τους.
4. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ: Ο Belkaoui (1988) σημείωσε ότι η λογική πίσω από την υιοθέτηση των ΔΛΠ από αναπτυσσόμενες χώρες μπορεί να είναι: “α) μείωση του κόστους εγκατάστασης και της παραγωγής των λογιστικών προτύπων, β) η ένωση μονάδας της διεθνούς εναρμόνισης, γ) να διευκολύνει την ανάπτυξη των ξένων επενδύσεων που μπορεί να χρειάζονται, δ) επιτρέπουν το επάγγελμα για να μιμηθούν τα καθιερωμένα επαγγελματικά πρότυπα συμπεριφοράς και δεοντολογίας και ε) να νομιμοποιήσει τη θέση της ως πλήρες μέλος της Διεθνούς Κοινότητας „

Η βιβλιογραφία σχετικά με την ορθότητα των ΔΛΠ στις αναπτυσσόμενες χώρες διαιρέθηκε μεταξύ των υποστηρικτών και των αντιπάλων. Μεταξύ των μελετών που έχουν γίνει σημαντικές συνεισφορές στη συζήτηση είναι: Enthoven (1997), Briston (1978), Samuels and Oliga (1982), Parera (1985 και 1989), Hove (1986), Belkaoui (1994).

Ο Enthoven (1977) πραγματοποίησε μια εκτενή και λεπτομερή μελέτη στα συστήματα λογιστικής που χρησιμοποιούνται στις αναπτυσσόμενες χώρες και γενικά στην Αφρική και την Ασία κυρίως. Η μελέτη πραγματοποιήθηκε μεταξύ του 1978 και του 1976 και βασίστηκε σε ευρείες και εκτενείς έρευνες που καλύπτουν 16 αναπτυσσόμενες χώρες συνολικά. Εκτός από τη γενική λογιστική και την υποβολή εκθέσεων, η μελέτη Enthoven κάλυψε τη διοικητική λογιστική, τη λογιστική της κυβέρνησης και τη φορολογία. Η μελέτη καθοδηγήθηκε από την πεποίθηση ότι το λογιστικό σύστημα στο ευρύτερο πλαίσιο παίζει σημαντικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη: « Η λογιστική για να είναι χρήσιμη σε μια ολοκληρωμένη βάση στην οικονομική ανάπτυξη, θα πρέπει να συλληφθεί και να ασκηθεί σε ένα ευρύτερο πλαίσιο. Θα πρέπει να περιλαμβάνει δημόσιες και ιδιωτικές επιχειρήσεις (οικονομικών και διαχείρισης), κυβερνητική και εθνική (μακροεντολή) λογιστική, αυτοί οι κλάδοι της λογιστικής αποτελούν το λογιστικό σύστημα πληροφοριών » (Enthoven 1977).

Για τη βελτίωση της λογιστικής στις αναπτυσσόμενες χώρες, ο Enthoven προσδιόρισε αρκετά προβλήματα ή σημεία που πρέπει να εξεταστούν. Μερικά από αυτά είναι:

- Η λογιστική ως σχετική πληροφορία, μέτρηση, λήψη αποφάσεων και υποβολή εκθέσεων του συστήματος δεν θεωρείται ιδιαίτερα σε πολλές οικονομίες. Η πραγματική σημασία των λογιστικών πληροφοριών και αξιολογήσεων δεν έχει αξιοποιηθεί επαρκώς.
- Η οικονομική λογιστική συχνά περιορίζεται στην ανεπαρκή καταγραφή των συναλλαγών, είναι στοιχειώδης και όχι ενημερωμένη. Εξακολουθεί να ισχυρεί αποκλειστικά με σκοπό την ικανοποίηση των διατυπώσεων που απαιτούνται από την νομοθεσία και τις φορολογικές αρχές.
- Οι μέθοδοι και οι πρακτικές λογιστικές συνήθως είναι ξεπερασμένες και μπορεί να υπάρξουν συνέπειες στην εφαρμογή τους.
- Οι οικονομικές καταστάσεις συχνά προετοιμάζονται με υπερβολική καθυστέρηση και είναι ανεπαρκής και συνεπώς λίγης χρήσης.
- Οι πληθωριστικές τάσεις καθιστούν το ιστορικό κόστος λιγότερο χρήσιμο με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.
- Εξειδικευμένο προσωπικό στο τομέα λογιστικής και διαχείρισης είναι σπάνιο.
- Η διοίκηση δεν έχει αρκετή γνώση και εκπαίδευση ώστε να μπορέσει να χρησιμοποιήσει τις λογιστικές πληροφορίες αποτελεσματικά. Κατά συνέπεια, πολλές αναπτυσσόμενες χώρες εξαρτώνται από εξωτερικούς επαγγελματικούς φορείς λογιστικών.

Ο Enthoven παραδέχεται ότι δεν υπάρχουν εύκολες απαντήσεις για τη βελτίωση των συστημάτων λογιστικής στις αναπτυσσόμενες χώρες. Σημειώνει ότι: □ τα προβλήματα που ανακύπτουν στη λογιστική των επιχειρήσεων (και άλλα συστήματα) σε αναπτυσσόμενες οικονομίες είναι ένα σύνθετο πολιτιστικό-ιστορικό, οικονομικό, θεσμικά επαγγελματικό, νομικό, εκπαίδευσης και κατάρτισης. Η αποκατάσταση του επικρατούντος λογιστικού συστήματος των επιχειρήσεων, των προτύπων και των διαδικασιών σε πολλές αναπτυσσόμενες οικονομίες είναι μια πολύπλοκη εργασία που απαιτεί αξιολόγηση από κάθε χώρα ξεχωριστά. Η βελτίωση και η τεχνική βοήθεια επιτρέπεται, επομένως, πρέπει να βασιστεί σε μια απογραφή των αδυναμιών ενός προγράμματος της λογιστικής που αφορούν τους τρόπους και τα μέσα για την επίλυση αυτών των αδυναμιών,

Ο Briston (1978) μελέτησε την εξέλιξη της λογιστικής στις αναπτυσσόμενες χώρες μέσω Ινδονησίας, Σρι Λάνκα και Τανζανία για την απεικόνιση του επιχειρήματος του. Εκείνος αρχίζει το άρθρο του με αναφορά στο (1977) τον ευρύτερο ορισμό του Enthoven της λογιστικής. Στη συνέχεια ο Briston επέκρινε τη στενή εστίαση του στο

Ηνωμένο Βασίλειο και στα λογιστικά συστήματα των ΗΠΑ και αμφισβήτησε τη σημασία των εν λόγω συστημάτων στις αναπτυσσόμενες χώρες. Δήλωσε:

“ Μια ανάλυση των προτύπων του Ηνωμένου Βασιλείου και των λογιστικών συστημάτων των ΗΠΑ αποδεικνύει ότι ενδιαφέρονται μόνο για τα προβλήματα της εταιρικής πληροφόρησης και του ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, ενώ οι ανάγκες πληροφόρησης των στελεχών, του τομέα δημόσιας διοίκησης καθώς και των αρμόδιων της κυβέρνησης δεν θεωρούνται ως ανησυχία του λογιστή.,

Παρατήρησε ότι: « παρά την εικονική έλλειψη σχέσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και από την παρεμβολή των λογιστικών των ΗΠΑ στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, το σύστημα αυτό όχι μόνο συνεχίζει να ευδοκimei στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες αλλά σταδιακά καθιερώθηκε μια κυρίαρχη θέση σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες.» Αυτή η εξάπλωση των Δυτικών λογιστικών συστημάτων, παρατήρησε να ενθαρρύνεται μέσα από παράγοντες όπως οι πολυεθνικές, οι διεθνείς λογιστικές εταιρείες, η εξωτερική ενίσχυση και ο παράγοντας της εκπαίδευσης και της γλώσσας.

Ο Briston (1978) επικρίνει την προσπάθεια της IASC, τα Ηνωμένα Έθνη και άλλους οργανισμούς τυποποίησης σε διεθνές ιδιωτικό τομέα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Υποστήριξε ότι κάθε χώρα θα πρέπει ενθαρρυνθεί για να δημιουργήσουν ένα σύστημα πληροφοριών ανάλογα με τις ανάγκες τους, αντί να ζητούν την τυποποίηση της δομής και τις προδιαγραφές του συστήματος. Δήλωσε ότι ο στόχος της λογιστικής τυποποίησης “διευρύνει το χάσμα μεταξύ των λογιστών και των οικονομολόγων και καθιστώντας πιο πιθανό ότι ένα ικανοποιητικό σύστημα πληροφοριών για τον εθνικό οικονομικό προγραμματισμό και τον έλεγχο θα είναι πάντα εφικτό □

Στο ίδιο πνεύμα, ο Hove (1986) ισχυρίστηκε ότι:

“ η υπάρχουσα πρακτική λογιστικής σε όλες σχεδόν τις αναπτυσσόμενες χώρες προερχόταν από τις ανεπτυγμένες χώρες, αρχικά μέσω τις αποικιοκρατίας και έπειτα μέσα από τις δραστηριότητες των πολυεθνικών εταιρειών, των επαγγελματικών ιδρυμάτων λογιστικής και των ειδικών όρων συμφωνίας της οικονομικής βοήθειας και όχι ως απάντηση στις κοινωνικές ανάγκες των χωρών αυτών. ”

Επιπλέον, υποστηρίζει ότι οι πολιτικές εκπαίδευσης και κατάρτισης λογιστικής στις χώρες αυτές έχουν βασιστεί σε εκείνες των ανεπτυγμένων χωρών. Το αποτέλεσμα, υποστήριξε ότι ένα άσχετο σύστημα πληροφοριών παράγει ελλιπής και ενδεχομένως λανθασμένες πληροφορίες. Συνεπώς, οι λανθασμένες κυβερνητικές αποφάσεις και πολιτικές δεν επιτυγχάνουν τους επιθυμητούς στόχους. Κατέληξε στο συμπέρασμα: «

όσοι υποστηρίζουν την τυποποίηση των λογιστικών πρακτικών σε διεθνές επίπεδο δεν θα λύσουν το πρόβλημα, μόνο οι υπήκοοι των λιγότερο ανεπτυγμένων χωρών θα μπορούν και θα πρέπει να βρουν τρόπους για να διορθωθεί η κατάσταση»

Ο Chamisa (2000) αξιολόγησε την καταλληλότητα των ΔΛΠ στις αναπτυσσόμενες χώρες χρησιμοποιώντας την Ζιμπάμπουε ως αντικείμενο μελέτης. Ο ερευνητής χρησιμοποίησε τέσσερις βασικούς παράγοντες για να αξιολογήσει την καταλληλότητα των ΔΛΠ σε αναπτυσσόμενες χώρες: οι λογιστικές ανάγκες της χώρας, το σχετικό μέγεθος του δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα, η ύπαρξη μιας κεφαλαιαγοράς και το περιβάλλον. Από τη μια πλευρά, βρήκε τα ΔΛΠ να είναι “σχετικά με τη Ζιμπάμπουε και τις παρόμοιες καπιταλιστικές αναπτυσσόμενες χώρες όπου στον ιδιωτικό τομέα κυριαρχεί η οικονομία, υπάρχει κεφαλαιαγορά και η παρουσίαση μετόχων/δίκαιη άποψη είναι κυρίαρχη (αντί του πιστωτή/του φόρου/της συντηρητικής παρουσίας).” Από την άλλη πλευρά, υποστηρίζει ότι “...τα πρότυπα IASC είναι κατά ένα μεγάλο μέρος άσχετα με τις αναπτυσσόμενες χώρες όπου ο δημόσιος τομέας κυριαρχεί την οικονομία και οι κεφαλαιαγορές δεν υπάρχουν.” Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη την ποικιλομορφία των αναπτυσσόμενων χωρών, προειδοποίησε ότι τα ΔΛΠ δεν πρέπει να θεωρηθούν ως υποκατάστατα για την ανάπτυξη των εγχώριων λογιστικών προτύπων και επίσης δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως πανάκεια για όλα τα δεινά της λογιστικής των αναπτυσσόμενων χωρών. Και συνεχίζει:

“...υπάρχουν περιορισμοί και κίνδυνοι όταν τα συμπεράσματα γενικεύονται σχετικά με την έλλειψη σχέσεως των προτύπων IASC στις αναπτυσσόμενες χώρες. Οι περιορισμοί και οι κίνδυνοι προέρχονται κυρίως από το γεγονός ότι οι αναπτυσσόμενες χώρες είναι μια άμορφη και ετερογενής ομάδα. Οι αναπτυσσόμενες χώρες παρουσιάζουν ποικιλία από πολλές απόψεις. Πρώτον, η ομάδα περιλαμβάνει χώρες σε διαφορετικές γεωγραφικές θέσεις (σε Αφρική, Ασία, Λατινική Αμερική, Μέση Ανατολή, Ωκεανία και Δυτική Ευρώπη). Δεύτερον, η ομάδα περιλαμβάνει χώρες με διαφορετικές ιστορικές εξελίξεις και οικονομικές φιλοσοφίες. Τρίτον, οι αναπτυσσόμενες χώρες περιλαμβάνουν που βρίσκονται σε διαφορετικά στάδια της οικονομικής ανάπτυξης.”

3.6 ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΠΧΠ

Το πλαίσιο των ΔΠΧΠ περιγράφει τις βασικές έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για τους εξωτερικούς χρήστες. Το πλαίσιο των ΔΠΧΠ χρησιμεύει ως οδηγός για το Διοικητικό Συμβούλιο για την ανάπτυξη των μελλοντικών ΔΠΧΠ και ως οδηγός για την επίλυση των λογιστικών θεμάτων τα οποία δεν απευθύνονται άμεσα σε ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Διερμηνείας.

Έλλειψη ενός προτύπου ή Διερμηνείας που ισχύει συγκεκριμένα για μια συναλλαγή, η διαχείριση πρέπει να χρησιμοποιήσει την κρίση της για την ανάπτυξη και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που οδηγούν στις πληροφορίες που είναι συναφείς και αξιόπιστες. Κατά τη λήψη της απόφασεως αυτής, το ΔΛΠ 8 απαιτεί από τη διοίκηση να εξετάσει τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες μέτρησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα στο πλαίσιο των ΔΠΧΠ. Αυτή η αύξηση της σημασίας του πλαισίου ΔΠΧΠ προστέθηκε το 2003 σε αναθεωρήσεις του ΔΛΠ 8.

Το πλαίσιο προτύπου ασχολείται με:

- τον στόχο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών τον φορέα παροχής
- τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση των στοιχείων από τα οποία είναι κατασκευασμένες οι οικονομικές καταστάσεις
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του.

3.6.1 Ο ΣΤΟΧΟΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

Το πλαίσιο των ΔΠΧΠ σημειώνει ότι οι οικονομικές εκθέσεις γενικού σκοπού δεν μπορούν να παρέχουν όλες τις πληροφορίες που οι χρήστες μπορεί να χρειαστούν για την λήψη οικονομικών αποφάσεων. Θα πρέπει να εξετάσουν τις σχετικές πληροφορίες από άλλες πηγές, καθώς και σημειώνει ότι άλλα συμβαλλόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένης της προληπτικής εποπτείας και των ρυθμιστικών αρχών της αγοράς, μπορούν να βρουν χρήσιμες οικονομικές εκθέσεις γενικού σκοπού. Ωστόσο, το

Διοικητικό Συμβούλιο θεώρησε ότι οι στόχοι των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και οι στόχοι του δημοσιονομικού κανονισμού δεν μπορούν να είναι συνεπής. Ως εκ τούτου οι ρυθμιστικές αρχές δεν θεωρούνται κύριος χρήστης και οι οικονομικές εκθέσεις γενικού σκοπού δεν απευθύνονται κατά κύριο λόγο στις ρυθμιστικές αρχές.

3.7 ΕΤΗΣΙΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΧΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

Στα περισσότερα κράτη η νομοθεσία απαιτεί την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων των εταιρειών στα αρμόδια όργανα, τα οποία είναι υπεύθυνα για την αποδοχή και τον διορισμό των εκλεγμένων Διοικητικών Συμβουλίων των εταιρειών. Εκτός από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα IFRS ή το GAAP (εγχώρια λογιστικά πρότυπα) καθώς και την εθνική νομοθεσία (πχ το SOX των ΗΠΑ), τα έγγραφα αυτά είναι χρήσιμα για την εκτέλεση και άλλων λειτουργιών όπως το ενδιαφέρον για επενδύσεις, την προστασία των πιστωτών και τη γνωστοποίηση ενδοεπιχειρησιακών πληροφοριών.

Αυτά τα έγγραφα συνοδεύονται με το έντυπο από τις εταιρείες που ονομάζεται «ετήσια έκθεση».

Οι ετήσιες εκθέσεις έχουν αποκτήσει επιπρόσθετη αξία αφότου προσέθεσαν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες είναι υποχρεωτικές από τη νομοθεσία. Το γεγονός αυτό κατέστησε τις ετήσιες εκθέσεις ως το κυριότερο μέσο εσωτερικής και εξωτερικής επικοινωνίας των επιχειρήσεων και οι επενδυτές μπορούν να κατανοήσουν την οικονομική θέση της εταιρείας και την μελλοντική της κατεύθυνση.

Από τα μέσα της δεκαετίας του '50 οι μεγάλες κυρίως επιχειρήσεις ξεκίνησαν να επικοινωνούν με το περιβάλλον τους με την ετήσια έκθεση, δηλαδή με ένα έγγραφο που περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της επικοινωνίας αλλά επιπλέον περιέχει σαν επίσημο έγγραφο, αξιοπιστία στην εταιρεία, επίσης κοινοποιούνται στοιχεία από την Διοίκηση που αφορούν την εικόνα της εταιρείας και σημαντικό μέρος τους επιβεβαιώνεται και από τους ελεγκτές. Δηλαδή για να παραμείνουν οι επιχειρήσεις δημόσια είναι υποχρεωμένες με τα στοιχεία τα οποία παρέχουν να ενημερώνονται όσοι λαμβάνουν

αποφάσεις εκτός της επιχείρησης για το ποιες είναι και που οδηγούνται σε όλους τους τομείς από τον Οικονομικό, Εμπορικό μέχρι και τον Τεχνολογικό.

Οι περισσότερες χώρες απαιτούν από τις εταιρείες να προετοιμάσουν και να δημοσιεύσουν τις ετήσιες εκθέσεις και πολλές άλλες απαιτούν η ετήσια έκθεση να κατατεθεί στο μητρώο της επιχείρησης. Επίσης οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, απαιτείται να υποβάλλουν έκθεση σε συχνότερα χρονικά διαστήματα (ανάλογα με τους κανόνες που συμμετέχουν στο Χρηματιστήριο).

3.8 ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ

Προαιρετική υιοθέτηση των ΔΛΠ επιταχύνθηκε στα τέλη της δεκαετίας του 1990. Οι επιχειρήσεις που έχουν την ανάγκη από ξένα κεφάλαια επενδύσεων πρέπει να λαμβάνουν αποφάσεις με βάση τα χαρακτηριστικά της ανταλλαγής όπως οι αξίες ρευστότητας και οι εμπορικές συναλλαγές καθώς επίσης και τα πρότυπα λογιστικής που απαιτούνται στην εν λόγω ανταλλαγή. Περισσότερες επιχειρήσεις άρχισαν να επιλέγουν IAS καθώς τα χρηματιστήρια στην Ευρώπη έγιναν ευνοϊκότερα διατεθειμένα προς τα IAS. Νέα αγορά της Γερμανίας, το Ευρωπαϊκό ισοδύναμο των ΗΠΑ NASDAQ, ξεκίνησαν το 1997 να ενισχύσουν μικρές επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Όλες οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Νέας Αγοράς ήταν υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν είτε GAAP των ΗΠΑ είτε IAS.

Ένας άλλος σημαντικός λόγος για την αύξηση της προαιρετικής υιοθέτησης των ΔΛΠ ήταν ότι τα IAS έγιναν πολύ βελτιωμένα. Το 1987, απαντώντας στις επικρίσεις για τη μη συμμόρφωση και πάρα πολλών ευκαιριών για τη διαχείριση αποδοχών σύμφωνα με τα IAS, IASC ξεκίνησε μια σημαντική προσπάθεια να περιορίσουν την επιλογή της λογιστικής. Η συγκρισιμότητα και το πρόγραμμα βελτιώσεων ολοκληρώθηκαν το 1993 με αποτέλεσμα 10 νέων προτύπων (Harris and Muller 1999). Επιπλέον, ένα νέο σύνολο βασικών κανόνων των IAS ολοκληρώθηκε το 1998, το οποίο απαίτησε στις επιχειρήσεις που υποστηρίζουν ΔΛΠ συμμόρφωση ώστε να συμμορφωθούν πλήρως με τα πρότυπα (και όχι μόνο μερική συμμόρφωση που ίσχυε πριν το 1998). Τα βασικά πρότυπα έλαβαν υπό όρους έγκριση από τον Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, σε πολλές χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Αυστρίας, του Βελγίου, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της

Ιταλίας και της Ελβετίας, εθελοντικά επέτρεπαν στις επιχειρήσεις να επιλέξουν τα ΔΛΠ αντί των εγχώριων GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) (Van Tendello and Vanstraelen, 2005).

3.9 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ

Στις 6 Ιουνίου 2002, το Συμβούλιο των Υπουργών της Ε.Ε εξέδωσε μια επίσημη δήλωση για να απαιτήσει από όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ευρώπη να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ στους ενοποιημένους λογαριασμούς ή στην εταιρική χρήση που αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου 2005. Αρκετές μελέτες εξετάζουν τις οικονομικές συνέπειες των ανακοινώσεων και άλλων γεγονότων που προηγήθηκαν ή προήλθαν μετά από αυτές τις ανακοινώσεις. Comprix και λοιποί (2003) προσδιόρισαν 11 ημερομηνίες μεταξύ των ετών 2000 και 2002 που επισημαίνουν την πιθανότητα ή τη χρονική στιγμή της υιοθέτησης των ΔΛΠ στην Ε.Ε. Θεωρούν ότι η χρηματιστηριακή αγορά αντέδρασε θετικά στην είδηση που αυξάνει την πιθανότητα υιοθέτησης των ΔΠΧΠ.

Armstrong και λοιποί (2007) προσδιόρισαν 16 γεγονότα μεταξύ 2002 και 2005 που μπορούσαν να αλλάξουν την πιθανότητα υιοθέτησης των ΔΠΧΠ και της αμφισβητούμενης δίκαιης λογιστικής αξίας στα χρηματοοικονομικά μέσα, IAS 39. Διαπιστώνουμε ότι η αντίδραση της χρηματιστηριακής αγοράς είναι σημαντικά θετική (αρνητική) σε αντίδραση των γεγονότων που αύξησαν (μείωσαν) την πιθανότητα της έγκρισης και η αντίδραση είναι ισχυρότερη για τις επιχειρήσεις που δεν κάνουν λίστα στις ΗΠΑ. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι επενδυτές μετοχικού αντιλαμβάνονται το όφελος της εναρμόνισης, αλλά τα οφέλη αναμένεται να είναι μικρότερα για τις επιχειρήσεις που απαριθμούν στις ΗΠΑ, δεδομένου ότι η GAAP των ΗΠΑ είναι πιο κοντά στα ΔΠΧΠ από ότι ήταν το περισσότερο ευρωπαϊκό εσωτερικό GAAPs.

Σε αντίθεση με την τριών ημερών δοκιμασία ο Armstrong και λοιποί (2007), Pae και λοιποί (2006) εστίασαν στη μείωση του Q Tobin που σχετίζεται με τις υψηλές δαπάνες αντιπροσωπειών σε μια μακρά δοκιμή κατά τη διάρκεια της περιόδου, όταν η Ε.Ε κινείται προς τα ΔΠΧΠ. Εξετάζουν τις διαφορές που προκύπτουν από τη συγκέντρωση του ελέγχου (πχ οικογενειακή ή διασκορπισμένη ιδιοκτησία) και τις επιπτώσεις απόκλισης μεταξύ των δικαιωμάτων των ταμειακών ροών και των δικαιωμάτων που σχετίζονται με τον έλεγχο των φορέων. Διαπιστώνουν ότι από το 1999 ως το 2003, το Q Tobin αυξήθηκε περισσότερο για τις επιχειρήσεις της Ε.Ε που: 1) δεν εισήχθησαν στις

ΗΠΑ, 2) η οικογένεια ήταν ελεγχόμενη και 3) είχαν χαμηλή ανάλυση. Οι Pae και λοιποί (2006) απέδωσαν τα συμπεράσματα τους στην ανακοίνωση της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ στην Ε.Ε, τα οποία οδηγούν στις προσδοκίες των μειωμένων μελλοντικών δαπανών των αντιπροσωπειών.

Τα παραπάνω εξετάζουν την αντίληψη της χρηματιστηριακής αγοράς από τις οικονομικές συνέπειες της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΠΧΠ. Επειδή οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την εντολή είναι για χρήσεις που λήγουν την 31^η Δεκεμβρίου 2005, δεν είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε τυχόν εμπειρικές δοκιμές της πραγματικής λογιστικής εναρμόνισης μέσω της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ. Οι Barth και λοιποί (1999) εξετάζουν αναλυτικά την ποιότητα παροχής πληροφοριών της τιμής μετά από την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και διαπίστωσαν ότι οι αλλαγές στην ποιότητα παροχής πληροφοριών της τιμής μπορούν να προκύψουν από δύο αποτελέσματα. Πρώτον, υπάρχει μια άμεση ενημερωτική επίδραση, η οποία είναι η μεταβολή της μέτρησης σύμφωνα με τα νέα πρότυπα. Μια δεύτερη, έμμεση επίδραση είναι η μεταβολή στο ποσό πληροφοριών από τους εμπειρογνώμονες που ενσωματώνονται στις τιμές των μετοχών. Η αλλαγή αυτή καθορίζεται από το κόστος και το όφελος της απόκτησης πληροφοριών. Για παράδειγμα, εάν το σφάλμα μέτρησης μειώνεται από τα νέα πρότυπα, τόσο το όφελος και το κόστος της απόκτησης εμπειρογνωμοσύνης μειώνεται. Οι καθαρές επιπτώσεις στην τιμή των πληροφοριών από εμπειρογνώμονες θα εξαρτηθούν από τις νέες, σχετικά με το κόστος και το κέρδος εμπειρίας.

Οι άμεσες και έμμεσες επιπτώσεις μπορεί να έχουν αντίθετες επιδράσεις απέναντι στην ποιότητα παροχής πληροφοριών των τιμών. Παρά το γεγονός ότι μειώνεται το σφάλμα μέτρησης, η ποιότητα παροχής πληροφοριών των τιμών δεν μπορεί να αυξηθεί. Αυτό συμβαίνει επειδή η ποσότητα των πληροφοριών που αποκτήθηκαν από τους εμπειρογνώμονες μπορεί να μειωθεί ως αποτέλεσμα μιας σχετικής μείωσης των οφελών της απόκτησης πληροφοριών. Οι Barth και λοιποί (1999) εξερεύνησαν διάφορες συνθήκες που επηρεάζουν την κατεύθυνση της αλλαγής στην ποιότητα παροχής πληροφοριών των τιμών.

Οι Barth και λοιποί (1999) δείχνουν επίσης ότι το κόστος για τους επενδυτές μιας χώρας για να γίνουν εμπειρογνώμονες λογιστικής για μια άλλη χώρα μειώνεται όταν το GAAP για τις δύο χώρες προσεγγίζεται περισσότερο μεταξύ τους. Αυτή η αύξηση στην εμπειρογνωμοσύνη οδηγεί σε μια αύξηση της τιμής των μετοχών στη δεύτερη χώρα, επειδή υπάρχουν περισσότεροι επενδυτές οι οποίοι είναι ειδικοί στην ερμηνεία των

οικονομικών πληροφοριών της εν λόγω χώρας. Αφού έχει παρέλθει ο επαρκής χρόνος μετά την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ε.Ε, αυτό το αναλυτικό αποτέλεσμα θα μπορούσε να ελεγχθεί εμπειρικά. Μια έρευνα θα μπορούσε να εξετάσει κατά πόσο η ποιότητα παροχής πληροφοριών της τιμής των ΗΠΑ αλλάζει στη χρηματιστηριακή αγορά αφότου υιοθετηθούν τα ΔΠΧΠ από τις χώρες της Ε.Ε, τα οποία υποθετικά είναι παρόμοια με το GAAP των ΗΠΑ.

Ένας άλλος τρόπος υιοθέτησης των ΔΠΧΠ μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα αποδοχών που είναι μέσω παρακολούθησης των επενδυτών, των οποίων οι δαπάνες για την απόκτηση της εμπειρίας είναι μειωμένη. Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στις χώρες της Ε.Ε, μειώνει το κόστος των επενδυτών να αξιολογήσουν την ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων μεταξύ δύο επιχειρήσεων. Η ευκολία σύγκρισης ασκεί πίεση στους διαχειριστές να μειώσουν τα έσοδα διαχείρισης. Μέχρι σήμερα δεν υπάρχει καμία άμεση εμπειρική δοκιμή αυτού του επιχειρήματος.

3.10 ΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Από το αρχικό ενδιαφέρον για το ζήτημα της λογιστικής εναρμόνισης έγιναν πολλές προσπάθειες για να καθορίσουν την εναρμόνιση (Van der Tas 1988, Tay and Parker 1990, 1992), την αξιολόγηση της επιτυχίας των επίσημων προσπαθειών εναρμόνισης (εναρμόνιση (Van der Tas 1988, Tay and Parker 1990, 1992, Nair and Frank 1981, Mckinnon and Janell 1984), την ανάπτυξη μοντέλων μέτρησης για τη μέτρηση του βαθμού της αρμονίας (Van der Tas 1988,1992) καθώς και να συζητήσουν μια σειρά εμποδίων στην εναρμόνιση (Samuels and Oliga 1982, Rivera 1989, Chandler 1992).

Περίπου 80 έτη μετά τα αρχικά ενδιαφέροντα στο ζήτημα της λογιστικής εναρμόνισης μερικοί προσπάθησαν να καθορίσουν τους ορισμούς: «η εναρμόνιση είναι ένας συντονισμός, ρύθμιση δύο ή περισσότερων αντικειμένων» (Van der Tas 1988) «τη διαδικασία από την οποία οι διαφορές στις οικονομικές πρακτικές υποβολής εκθέσεων μεταξύ των χωρών μειώνονται» (Dournick 1987) «Η εναρμόνιση (μια διαδικασία) είναι μια κίνηση μακριά από τη συνολική ποικιλομορφία της πρακτικής» (Tay and Parker 1990). Αυτοί οι ορισμοί εμφανίζονται και είναι πάρα πολύ γενικοί. Αποτυγχάνουν να προσδιορίσουν το σκοπό της εναρμόνισης, εξ εκ τούτου, δεν ήταν σαφές τι εναρμόνιση προσπαθούσε να επιτευχτεί με τη μείωση της διεθνούς οικονομικής ποικιλομορφίας.

Εκτός από τη μείωση της οικονομικής ποικιλομορφίας, η εναρμόνιση είναι επίσης μια προσπάθεια να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών εκθέσεων για τις οποίες η υποβολή εκθέσεων είναι ένα σημαντικό εμπόδιο. Η μείωση της οικονομικής ποικιλομορφίας περιλαμβάνει τη μείωση του αριθμού των εναλλακτικών λογιστικών πρακτικών. Εντούτοις, αυτή η μείωση των εναλλακτικών πρακτικών λογιστικής δεν εγγυάται απαραίτητα την αύξηση της συγκρισιμότητας. Προκειμένου να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να υπάρξει μια συμφωνία ως προς ποιες μέθοδοι είναι κατάλληλοι όσο αφορά σε ένα δεδομένο λογιστικό ζήτημα. Οι Tay and Parker (1990) στη συζήτηση των προβλημάτων που περιλαμβάνονται στη μέτρηση της διεθνούς εναρμόνισης και της τυποποίησης ξεκίνησαν με μια προσπάθεια να διευκρινιστούν κάποιες σημαντικές έννοιες που σχετίζονται με την μέτρηση της εναρμόνισης. Αρχικά, οι ερευνητές διαφοροποιούνται μεταξύ της εναρμόνισης όσο αφορά τη ρύθμιση των χρηματοπιστωτικών εκθέσεων (αυτοδίκαια εναρμόνιση) και της εναρμόνισης των λογιστικών πρακτικών (de facto εναρμόνιση). Αφετέρου, υποστηρίζουν ότι η αρμονία και η ομοιομορφία είναι κράτη ενώ η εναρμόνιση ή η δυσαρμονία είναι μια διαδικασία η οποία παρουσιάζει μια μείωση ή μια αύξηση στο επίπεδο αρμονίας. Τέλος, διαφοροποίησαν μεταξύ των εννοιών της εναρμόνισης και της τυποποίησης τη συμμετοχή της τυποποίησης με τη μείωση ή τον αποκλεισμό της επιλογής (αυστηροί κανόνες) και συσχέτιση της εναρμόνισης με ένα βαθμό ευελιξίας και κάποιας επιλογής (λιγότερο αυστηροί κανόνες). (Tay and Parker 1992).

Η de facto εναρμόνιση αναφέρεται στη διαδικασία μείωσης της ποικιλομορφίας των πραγματικών εταιρικών πρακτικών πληροφόρησης με στόχο τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, ενώ η αυτοδίκαια εναρμόνιση αναφέρεται στη διαδικασία της μείωσης της ποικιλομορφίας των οικονομικών κανονισμών/των προτύπων υποβολής εκθέσεων (Tay and Parker 1990). Η διεθνής de facto αρμονία μπορεί να επιτευχθεί με τη βελτίωση της αυτοδίκαιης αρμονίας των παγκόσμιων προτύπων υποβολής εκθέσεων. Van der Tas (1988), δηλώνει ότι:

«...οι οικονομικές εκθέσεις είναι ένας στόχος της εναρμόνισης. Ένας τρόπος για την εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων είναι η διατύπωση των προτύπων, θέτοντας κατά συνέπεια τα όρια στη διαφορά μεταξύ των οικονομικών εκθέσεων. Τα πρότυπα δεν είναι μόνο μέσο για την επίτευξη της εναρμόνισης των οικονομικών εκθέσεων, επίσης είναι ένα αντικείμενο της εναρμόνισης των ιδίων.»

Συνεπώς, η βελτίωση της αυτοδίκαιης αρμονίας είναι απαραίτητη για την επίτευξη της πραγματικής αρμονίας. Αν και η αυτοδίκαιη αρμονία δεν θα μπορούσε να εγγυηθεί εκ

των πραγμάτων, θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι χωρίς μείωση του αριθμού των επιτρεπόμενων εναλλακτικών πρακτικών, η πραγματική αρμονία δεν πρόκειται να επιτευχθεί.

Οι Van der Tas (1992) υποστήριξε ότι η διάκριση μεταξύ της εναρμόνισης και της τυποποίησης είναι λιγότερο σημαντική κατά την επιδίωξη να μετρηθεί η εναρμόνιση. Αντίθετα, πρότεινε τη διάκριση μεταξύ της αρμονίας μέτρησης και αρμονίας κοινοποίησης αντ' αυτού. Δηλώνει ότι: « η εναρμόνιση μέτρησης ασχολείται με την επιλογή μεταξύ των εναλλακτικών μεθόδων μέτρησης. Η εναρμόνιση κοινοποίησης ασχολείται με την ποσότητα και τις λεπτομέρειες των πληροφοριών που παρέχονται στην οικονομική έκθεση.»

Μια περαιτέρω διάσταση προτείνεται από τον Van der Tas (1992) που διάκρινε μεταξύ της διεθνούς εναρμόνισης και της συμμόρφωσης με ή χωρίς τήρηση των ΔΛΠ. Σημειώνεται ότι η ρύθμιση των ΔΛΠ μπορεί να αυξήσει το επίπεδο της Διεθνούς αρμονίας, εντούτοις το επίπεδο συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως πληρεξούσιο για το επίπεδο αρμονίας. Μας εξηγεί:

1. Όταν ένα κράτος μέλος επιτρέπει διαφορετικές μεθόδους που πρέπει να εφαρμόζονται και οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν αυτές τις διαφορετικές μεθόδους, η συμμόρφωση με τα ΔΛΠ μπορεί να είναι υψηλή, αλλά επειδή εφαρμόζονται διάφοροι μέθοδοι, ο βαθμός της αρμονίας μπορεί να είναι χαμηλός.
2. Εάν ένας μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων εφαρμόζουν την ίδια μέθοδο, ο βαθμός αρμονίας είναι υψηλό. Ο βαθμός συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ μπορεί να είναι χαμηλός όταν εκείνη η μέθοδος δεν επιτρέπεται από τα κράτη μέλη.

3.11 ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Αυτό το κεφάλαιο επιδίωξε να μας παρέχει μια επισκόπηση διαφορετικών θεμάτων (ζητημάτων) σχετικά με τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Θέματα προς αξιολόγηση είναι: 1) διεθνής διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις, 2) οφέλη και εμπόδια στη διεθνή λογιστική εναρμόνιση, 3) ιστορία της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης και η εξέλιξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, 4) υιοθέτηση των ΔΠΧΠ και τα σχόλια διοίκησης, 5) το πλαίσιο ρύθμισης των ΔΠΧΠ, 6) ετήσιες εκθέσεις και η χρήση τους, 7) υποχρεωτική και προαιρετική υιοθέτηση και 8) διαφορετικοί όροι και έννοιες που σχετίζονται με τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση.

Είναι εμφανές από την αναθεώρηση ότι οι διαφορές στις πρακτικές λογιστικής στις χώρες πράγματι υπάρχουν και αυτές οι διαφορές γίνονται αντιληπτές για να βλάψουν τη συγκρισιμότητα των οικονομικών εκθέσεων και στη συνέχεια να προκαλέσουν προβλήματα σε μια ευρεία ποικιλία των ομάδων, των οργανισμών και των ιδιωτών. Για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών λογιστικής πολλοί έχουν ταχθεί υπέρ της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται στην προετοιμασία των οικονομικών εκθέσεων για ένα διεθνές κοινό. Η πρώτη υποβολή προτάσεων για την εναρμόνιση έχει επισημανθεί το 1904, όταν έγινε το το πρώτο διεθνές συνέδριο λογιστικής στο Μισούρι των ΗΠΑ (Muller 1979, Samuels and Piper 1985).

Το IASC (που μετονομάστηκε ως IASB το 2001) ιδρύθηκε το 1973 με στόχο να αναπτύξει ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων που μπορούν να εφαρμοστούν σε διεθνές επίπεδο (Street and Gray 2001). Ενώ η IASB δεν έχει την εξουσία να επιβάλλει πρότυπα (IASs/IFRSs) στις χώρες – μέλη, η IOSCO έχει παράσχει σημαντική υποστήριξη για τη συμμόρφωση με το IASs/IFRSs. Ένας μεγάλος αριθμός των αναπτυγμένων χωρών σε όλο τον κόσμο έχουν αποδεχτεί αυτά τα πρότυπα λόγω των προσπαθειών του IASB και αρκετοί διεθνείς οργανισμοί όπως η IOSCO, η Παγκόσμια Τράπεζα και η Διεθνείς Ομοσπονδία Χρηματιστηρίων. Η αυξανόμενη αποδοχή των IASs/IFRSs έχει ενθαρρύνει πολλούς ερευνητές να διερευνήσουν εμπειρικά το επίπεδο συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Σχετικά με την τήρηση και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις εταιρείες υπάρχουν κριτικές. Η αναθεώρηση δείχνει ότι η έκταση της συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν είναι ικανοποιητική και είναι κάπως επιλεκτική. Μερικές μελέτες εξέτασαν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της εταιρείας και το επίπεδο συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Σε ορισμένες από αυτές τις μελέτες παρατηρήθηκε ότι τα χαρακτηριστικά της εταιρείας συνδέθηκαν με τη συμμόρφωση ενώ άλλες δεν βρήκαν καμία συσχέτιση, που απαιτούν περισσότερη έρευνα σε αυτό το τομέα. Μέχρι σήμερα, υπήρξε εστίαση σε μεγάλο βαθμό στις επιχειρήσεις από τις ανεπτυγμένες χώρες όπως οι ευρωπαϊκές χώρες των ΗΠΑ, το Ηνωμένο Βασίλειο, την Αυστραλία καθώς και στις αναπτυσσόμενες χώρες από την Ανατολική Ασία.

Η IASC/IASB, η Παγκόσμια Τράπεζα και άλλοι έχουν ενθαρρύνει τις αναπτυσσόμενες και αναδυόμενες χώρες να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ. Ο λόγος που συχνά εκφράζεται είναι ότι οι χώρες αυτές δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους και εμπειρία για να διατυπώσουν, να διατηρήσουν και να ρυθμίζουν τα δικά τους πρότυπα (Perera 1985, Nober and Parker

2002). Επιπλέον, ορισμένοι ερευνητές (πχ Belkaoui 1988) υποστηρίζουν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ από αναπτυσσόμενες χώρες θα διευκολύνει την ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών και θα οδηγήσουν στην οικονομική ανάπτυξη. Από την άλλη πλευρά, αρκετοί ερευνητές έχουν αμφισβητήσει την σημασία των ΔΛΠ στις αναπτυσσόμενες και αναδυόμενες χώρες, όπως αυτά τα πρότυπα έχουν αναπτυχθεί σε ένα διαφορετικό κοινωνικό, θρησκευτικό, πολιτικό και οικονομικό σύστημα (πχ Samuels and Oliga 1982).

Στην πράξη μερικές από τις αναπτυσσόμενες χώρες έχουν χρησιμοποιήσει τα ΔΛΠ ως εθνικά πρότυπα χωρίς τροποποιήσεις (Wallace and Briston 1993). Εντούτοις, υπάρχει έλλειψη στη βιβλιογραφία των μελετών που ερευνούν τους ρόλους και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ σε αυτές τις χώρες. Chamisa (2000) and Ali (2005) σημείωσαν τη σπανιότητα αυτών των μελετών και ζήτησαν περαιτέρω έρευνα για κάθε χώρα σε αυτό το τομέα. Το επόμενο κεφάλαιο παρέχει βασικές πληροφορίες σχετικά με την Ελλάδα, τις ΗΠΑ και την Ευρώπη ως χώρες με έμφαση στην οικονομία και το περιβάλλον της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ **ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ** **ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ** **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ** **ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, ΣΤΙΣ** **ΗΠΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ**

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δεδομένου ότι αυτή η μελέτη ενδιαφέρεται για τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με το IASs, είναι σημαντικό να εισαχθεί ο αναγνώστης στο περιβάλλον το οποίο λειτουργούν αυτές οι επιχειρήσεις. Ο σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρέχει βασικές πληροφορίες, σχετικά με την Ελλάδα, τις ΗΠΑ και την Ευρώπη, ως χώρες με έμφαση στην οικονομία και το περιβάλλον της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η παράγραφος 5.2 παρέχει ένα συνοπτικό ιστορικό υπόβαθρο, η παράγραφος 5.3

συνοψίζει το εθνικό πλαίσιο των χωρών (κοινωνικό και πολιτικό), η παράγραφος 5.4 ασχολείται με την οικονομική ανάπτυξη και στη παράγραφο 5.5 περιγράφεται το περιβάλλον της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και οι κανονισμοί.

4.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η Ελληνική Οικονομία αναπτύχθηκε με εντυπωσιακούς ρυθμούς μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο και τον Εμφύλιο. Λόγω της πρώτης μεγάλης πετρελαϊκής κρίσης το 1973 η συνεχής σύγκλιση με τις ανεπτυγμένες δυτικές χώρες διακόπηκε και ξανάρχισε το 1995 περίπου. Η κατάσταση το 1979 είχε επιδεινωθεί με το ξέσπασμα της δεύτερης πετρελαϊκής κρίσης.

Το 1965 περίπου η Ελλάδα ξεπερνάει ακόμα και την Γερμανία σε ταχύτητα ανόδου. Αντιθέτως, μετά το 1980 η Ελλάδα μένει τελευταία πίσω και από τις αρκετά πιο πλούσιες ΗΠΑ. Η κατάσταση ξεκίνησε να βελτιώνεται λίγο το 1989 και περισσότερο τη διετία 1995-1996.

Την 1^η Ιανουαρίου του 2002 η Ελλάδα, όπως και άλλες 11 χώρες της ευρωζώνης υιοθέτησαν το νόμισμα του ευρώ. Η σύνταξη της Ελλάδος στην ΕΟΚ ήταν το 1981, η υιοθέτηση του ενιαίου ευρωπαϊκού νομίσματος έγινε το 2001 μετά την ικανοποίηση των κριτηρίων σύγκλισης όπου υπήρξε σημαντικό επίτευγμα και ήταν αποτέλεσμα της δημοσιονομικής και νομισματικής πολιτικής που ασκήθηκαν από τα μέσα της δεκαετίας του '90. Οι πολιτικές αυτές οδήγησαν σε υψηλό βαθμό μακροοικονομικής σταθερότητας και δημιούργησαν ευνοϊκό περιβάλλον για επενδύσεις και ταχύτερη αύξηση του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ). Το ακαθάριστο προϊόν συνέχισε να αυξάνεται με ταχύτερους ρυθμούς σε σχέση με το ευρωπαϊκό μέσο λόγω των επενδύσεων σε υποδομές που σχετίζονταν με τους Ολυμπιακούς Αγώνες του 2004, αλλά και λόγω της εύκολης πρόσβασης σε πιστώσεις για καταναλωτικές δαπάνες. Επομένως, η υιοθέτηση του ευρώ σήμαινε το τέλος μιας μακροχρόνιας προσπάθειας σταθεροποίησης της οικονομίας και την αρχή μιας νέας εποχής ευκαιριών και προκλήσεων.

Η Ελλάδα από το 2001 έως και το 2005 βρέθηκε να παραβιάζει το κριτήριο για έλλειμμα κάτω από το 3% του Συμφώνου Σταθερότητας (το οποίο έχει σκοπό να διασφαλίζει ότι τα κράτη μετά τη σύνταξη τους στη ζώνη του ευρώ και την ικανοποίηση των κριτηρίων, συνεχίζουν να τα τηρούν)

Από τα τέλη του 2009 και αρχές του 2010, εξαιτίας του συνδυασμού διεθνών (οικονομική κρίση) και τοπικών (ανεξέλεγκτες δαπάνες κατά την περίοδο μέχρι το 2009) παραγόντων, η ελληνική οικονομία αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα, καθώς έχει το δεύτερο μεγαλύτερο ετήσιο έλλειμμα κρατικού προϋπολογισμού και το δεύτερο μεγαλύτερο χρέος στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Προκειμένου να διερευνηθούν οι επιδόσεις της ελληνικής οικονομίας κατά την τελευταία εικοσιπενταετία και να γίνουν πιο κατανοητές οι προκλήσεις και οι σημαντικότερες επιλογές που αντιμετωπίζει η χώρα μετά την ένταξη της στην ευρωζώνη, η Τράπεζα της Ελλάδος και το Ίδρυμα Brookings αποφάσισαν να αναθέσουν την εκπόνηση μιας σειράς μελετών. Η απόφαση αυτή ελήφθη το φθινόπωρο του 1998, αφού πρώτα εξασφάλισαν συμμετοχές από μια ομάδα διακεκριμένων Ελλήνων και άλλων Ευρωπαίων και Αμερικανών Οικονομολόγων.

4.3 ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΧΩΡΩΝ

Η οικονομική πολιτική είναι προσανατολισμένη προς τη σταθερή ανάπτυξη και τις περισσότερες θέσεις εργασίας της Ε.Ε. Στοχεύοντας να σταθεροποιήσει την οικονομία βραχυπρόθεσμα και να αυξήσει το δυναμικό της ανάπτυξης σε μεσοπρόθεσμο επίπεδο, αντιμετωπίζει διαφορετικές μεσοπρόθεσμες προκλήσεις, όπως τη γήρανση του πληθυσμού και την παγκοσμιοποίηση.

Οι οικονομικές πολιτικές προτείνονται και εφαρμόζονται τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Η οικονομική πολιτική είναι μια κύρια εθνική αρμοδιότητα, ακόμα και αν η συνθήκη δηλώνει ότι πρέπει να θεωρηθεί ως «θέμα κοινού ενδιαφέροντος» και να συντονίζεται στα πλαίσια του Συμβουλίου. Μια ομάδα από τα κράτη μέλη έχουν ενσωματώσει ακόμα περισσότερο τις οικονομίες τους με την υιοθέτηση του ενιαίου νομίσματος, το οποίο πλέον χρησιμοποιείται περισσότερο από το ήμισυ των πολιτών της Ε.Ε.

Ο συντονισμός των οικονομικών πολιτικών γίνεται παρακολουθώντας τις οικονομικές εξελίξεις σε κάθε κράτος – μέλος της Ε.Ε βάσει των διάφορων εκθέσεων από την Γενική Διεύθυνση ECFIN εξ' ονόματος της Επιτροπής. Αυτή η πολυμερής εποπτεία περιλαμβάνει έναν έλεγχο όπου οι οικονομικές πολιτικές πρέπει να είναι σύμφωνες με τον χάρτη πορείας της Ε.Ε για την ανάπτυξη και την απασχόληση στη λεγόμενη «ολοκληρωμένη δέσμη κατευθυντήριων γραμμών»

4.3.1 ΠΟΛΙΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ Ε.Ε

Μέσω της ανοικτής μεθόδου συντονισμού για την κοινωνική προστασία και την κοινωνική ένταξη, η Ε.Ε παρέχει ένα πλαίσιο για την ανάπτυξη εθνικής στρατηγικής, καθώς και για το συντονισμό των πολιτικών μεταξύ των χωρών της Ε.Ε για θέματα που σχετίζονται με τη φτώχεια και το κοινωνικό αποκλεισμό, την υγειονομική και μακροπρόθεσμη περίθαλψη καθώς και τις συντάξεις.

Η ανοικτή μέθοδος συντονισμού είναι μια εθελοντική διαδικασία για πολιτική συνεργασία με βάση τη συμφωνία για κοινούς στόχους και κοινούς δείκτες, οι οποίοι επιδεικνυούν τον τρόπο με τον οποίο η πρόοδος μπορεί να μετρηθεί προς την επίτευξη των στόχων αυτών.

Οι εθνικές κυβερνήσεις μεταφράζουν τους κοινούς στόχους στα εθνικά σχέδια όπου υποβάλλονται ως εθνικές εκθέσεις στρατηγικής.

Οι εθνικές εκθέσεις αξιολογούνται από το Συμβούλιο και την Επιτροπή σε κοινές εκθέσεις. Αυτές απεικονίζουν ότι οι πρωτοβουλίες σε επίπεδο Ε.Ε έχουν επιτευχθεί στις επιμερούς χώρες.

Επίσης η ανοικτή μέθοδος συντονισμού αποσκοπεί να αναπτύξει μια διαδικασία αμοιβαίας εκμάθησης που περιλαμβάνει τον έλεγχο των συγκεκριμένων πολιτικών προγραμμάτων ή των θεσμικών ρυθμίσεων που παρουσιάζονται ως καλές πρακτικές στις εθνικές εκθέσεις στρατηγικής. Ένα από τα κύρια εργαλεία από αυτή την άποψη είναι τα σεμινάρια αξιολόγησης τα οποία ενθαρρύνουν την διάδοση των ορθών πρακτικών στα κράτη-μέλη με την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των βασικών πολιτικών ή των θεσμικών οργάνων.

4.3.2 ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΗΠΑ

Το Αμερικανικό Πολιτικό περιβάλλον έχει πολλά χαρακτηριστικά που επηρεάζουν σημαντικά τη λογιστική της κυβέρνησης: Ομοσπονδιακό σύστημα αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας διαχωρισμού των εξουσιών, καθώς και τους ελέγχους, τα ισοζύγια και το δίκαιο του κράτους. Η Ομοσπονδιακή δομή των ΗΠΑ οφείλει την προέλευση της σε δεκατρείς βρετανικές αποικίες που κήρυξαν την ανεξαρτησία τους από τη Μεγάλη Βρετανία το 1776. Αυτές οι αποικίες ένωσαν για κοινό σκοπό τη νίκη της Επανάστασης, αλλά ήταν απρόθυμες να θυσιάσουν την αυτονομία τους. Κατά τη

διάρκεια της δεκαετίας μετά την ανεξαρτησία, οι πολιτείες παρείχαν περιορισμένη ισχύ στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση, η οποία στηρίχθηκε στα κράτη για τα έσοδα και κατέληξαν στο σημείο του δημοσιονομικού λιμού. Κατά συνέπεια, μια σύμβαση κλήθηκε να λύσει τα οικονομικά προβλήματα το 1787, αλλά οι εκπρόσωποι σύνταξαν αντ' αυτού Σύνταγμα των ΗΠΑ, εν μέρει για να χορηγήσουν μεγαλύτερη δημοσιονομική εξουσία στην εθνική κυβέρνηση.

Σύμφωνα με το Ομοσπονδιακό Σύνταγμα, τα κράτη μέλη διατηρούν όλες τις εξουσίες που δεν αναφέρεται ρητά να δοθούν στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση. Κάθε κράτος έχει το Σύνταγμα του και έχει την εξουσία να διαχειριστεί τις φορολογικές υποθέσεις του και να εποπτεύουν οι τοπικές κυβερνήσεις στην δικαιοδοσία του. Χωριστά, η ομοσπονδιακή κυβέρνηση έχει το σύστημα της σύνταξης προϋπολογισμού και της οικονομικής διαχείρισης. Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση έχει τη διοικητική δομή με περιφερειακά γραφεία σε όλη τη χώρα για να διαχειριστεί τα προγράμματα της και δεν στηρίζεται στις κυβερνήσεις των κρατών για να συλλέξει τους φόρους της ή να διαχειριστεί τις δαπάνες της.

Το Ομοσπονδιακό Σύστημα έχει διάφορες συνέπειες για τη χρηματοδότηση της κυβέρνησης και τη λογιστική. Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση δεν μπορεί να καθοδηγήσει τα κράτη και τις τοπικές κυβερνήσεις τους για το πώς να διαχειρίζονται τις οικονομικές υποθέσεις τους, Μπορεί να παρέχει σημαντική χρηματοδοτική συνδρομή υπό τη μορφή συμβάσεων στο κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις, Η συνδρομή αυτή όμως έχει σκοπό να δώσει στους λαμβάνοντες πόρους κίνητρα για να συνεργαστούν με την ομοσπονδιακή κυβέρνηση για την επίτευξη των στόχων της. Δεν είναι αρμόδια για τη φορολογική ανισότητα μεταξύ των κρατών και δεν παρέχει δημοσιονομικές μεταβιβάσεις αποκλειστικά για να εξισώσει την κρατική φορολογική ικανότητα. Το κράτος και οι τοπικές κυβερνήσεις δανείζονται για τη δική τους πίστωση και είναι αρμόδιοι για το χρέος τους, δεν μπορούν να βασίζονται στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση για τη διάσωση τους από δημοσιονομικές κρίσεις.

Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση μπορεί να συνδέει τη σύνταξη προϋπολογισμού, τη λογιστική και τις οικονομικές απαιτήσεις έκθεσης και ελέγχου με τις επιχορηγήσεις και τις συμβάσεις για το κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις. Ωστόσο, δεν μπορεί και δεν ρυθμίζει το κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις με τη γενική λογιστική. Ύστερα από μια σειρά οικονομικών κρίσεων στα μέσα της δεκαετίας του 1970, δημιούργησε ένα οικονομικό πρόγραμμα χρηματοδότησης για την βοήθεια του κράτους και της τοπικής αυτοδιοίκησης για τη βελτίωση της οικονομικής διαχείρισής τους. Αυτό το πρόγραμμα

έδωσε επιχορήγηση ενός εκατομμυρίου δολαρίων για την ένωση Οικονομικών Αξιοματικών Συλλόγου (GFOA) για να βελτιώσει τα πρότυπα λογιστικής του κράτους και της τοπικής κυβέρνησης, αλλά η επιρροή του δεν επεκτάθηκε πέρα από τη μικρή χρονική περίοδο της αξιολόγησης.

Η πιο άμεση συνέπεια του ομοσπονδιακού συστήματος είναι ότι οι ΗΠΑ έχουν δύο φορείς καθορισμού προτύπων λογιστικής της κυβέρνησης: τα Ομοσπονδιακά Λογιστικά Πρότυπα Συμβουλευτικής Επιτροπής (FASAB) και το Κυβερνητικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (GASB) για όλο το κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις. Αυτά τα δύο τμήματα έχουν φιλικές σχέσεις μεταξύ τους εν μέρει επειδή έχουν ξεχωριστές αρμοδιότητες και δεν παρεμβαίνουν στις λειτουργίες του άλλου. Ενώ μπορούν να ανταλλάσσουν πληροφορίες, δεν έχουν καμμία υποχρέωση να διαβουλεύονται μεταξύ τους ή να ζητήσουν την έγκριση του άλλου. Ένας ομοσπονδιακός αξιωματούχος, ο γενικός ελεγκτής των ΗΠΑ, είναι μέλος του γνωμοδοτικού Συμβουλίου του GASB και για κάποιο χρονικό διάστημα μέλος της GASB ήταν με το FASAB ως δημόσιο μέλος. Όμως, αυτοί οι αντιπρόσωποι δεν φάνηκε να έχουν περισσότερη επιρροή από το μερίδιό τους. Δεν υπήρξε ανάγκη, κανένα κίνητρο και κανένας μηχανισμός για τα δύο τμήματα, για την εναρμόνιση των προτύπων τους για να καταλήξουν σε ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων της αμερικανικής κυβέρνησης.

4.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

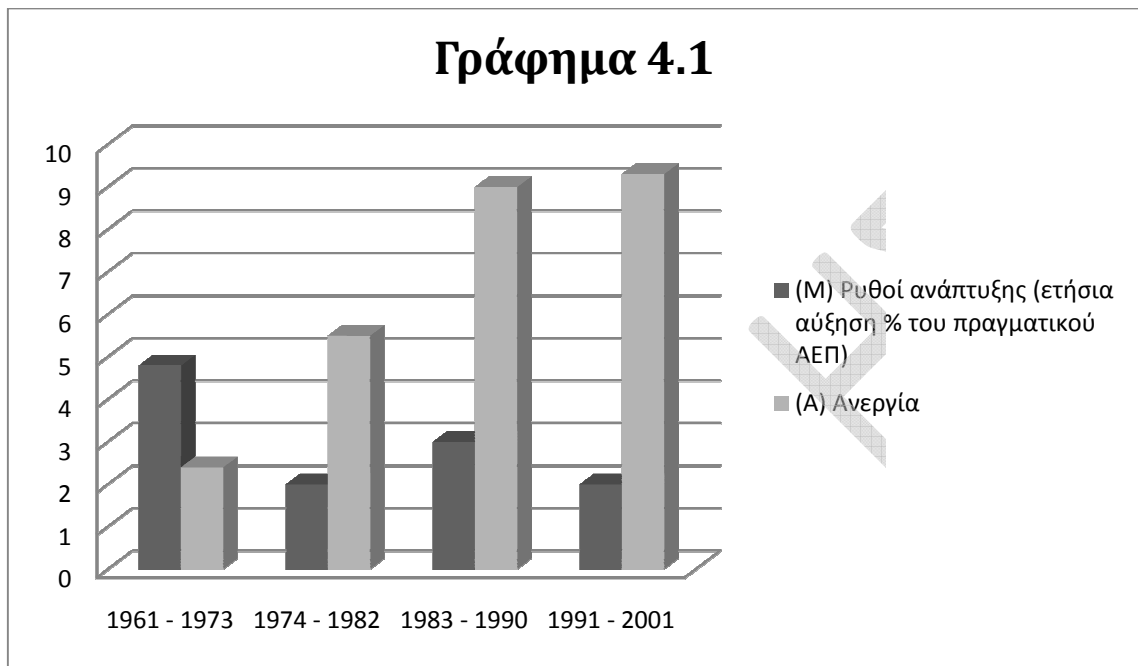
Η «ΧΡΥΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ» 1961-1973

Ο πόλεμος στην Ελλάδα τελείωσε κατά το δεύτερο εξάμηνο το υ 1949 και κατά συνέπεια η οικονομική ανάπτυξη χρονολογείται από το 1950. Οι δωδεκαετές περίοδος 1950-1961 ήταν από τα υψηλά ποσοστά οικονομικής ανάπτυξης στην Ευρώπη. Ο μέσος ετήσιος ρυθμός ανάπτυξης του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος σε πραγματικούς όρους δεν απείχε πολύ από εκείνο της Δυτικής Γερμανίας, το οποίο ήταν το υψηλότερο στη Δυτική Ευρώπη.

Η περίοδος από το 1961-1973 αποτέλεσε την «χρυσή περίοδο» του ελληνικού καπιταλισμού, με υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης και χαμηλό πληθωρισμό.

Η Οικονομική Ανάπτυξη δεν ήταν το αποτέλεσμα κάποιας οικονομικής πολιτικής αλλά ήταν αποτέλεσμα μιας γενικότερης παγκόσμιας οικονομικής ανάπτυξης. Σε

πανευρωπαϊκό επίπεδο η μέση ετήσια αύξηση του πραγματικού ΑΕΠ κατά την περίοδο εκείνη έφτανε το 5% και η ανεργία δεν ξεπερνούσε το 2%. Στο γράφημα που ακολουθεί παρακάτω, φαίνετε παραστατικά ότι η περίοδος 1961-1973 παραμένει αξεπέραστη ως προς την οικονομική ανάπτυξη παγκοσμίως:



Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Η Ελλάδα σε εκείνους τους καιρούς της μεγάλης ευρωπαϊκής (αλλά και παγκόσμιας) οικονομικής επέκτασης, ξεκινώντας από χαμηλότερο οικονομικό επίπεδο απ' ότι οι μεγάλες οικονομίες της Δυτικής Ευρώπης, παρουσίαζε υψηλότερους ρυθμούς απ' το μέσο ευρωπαϊκό όρο.

ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ «ΧΡΥΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ»

Η Οικονομική Ανάπτυξη διατήρησε τη δυναμική της και στη διάρκεια των ετών 1967-1974. Το διεθνές οικονομικό περιβάλλον εξακολουθούσε να είναι ευνοϊκό, ενώ το υψηλό οικονομικό επίπεδο των ευρωπαϊκών χωρών δημιουργούσε σ' αυτές ένα άνετο βιοτικό επίπεδο.

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΟ 1974-1981

Η παγκόσμια κρίση μπόρεσε να ξεπεραστεί γρήγορα και αυτό οφειλόταν στο ότι η κρίση αφορούσε κατά κύριο λόγο τις ανεπτυγμένες χώρες του κέντρου και η περιφέρεια (επομένως και η Ελλάδα) επλήγησαν λιγότερο. Έτσι η Ελλάδα την περίοδο 1974-1979 είχε ρυθμό ανάπτυξης μεγαλύτερο της ΕΟΚ.

Πίνακας 4.1

Ρυθμός ανάπτυξης, Πληθωρισμός, Ανεργία			
Έτος	Ρυθμός ανάπτυξης	Πληθωρισμός	Ανεργία
1974	-6,4	26,8	2,1
1975	6,4	13,4	2,3
1976	6,9	13,3	1,9
1977	2,9	12,2	1,7
1978	7,2	12,5	1,9
1979	3,3	19,0	1,9
1980	0,7	24,9	2,7
1981	-1,6	24,5	4,0

Ωστόσο, όπως φαίνεται και στον παραπάνω πίνακα, η νέα επιδείνωση της οικονομικής κρίσης του 1979 έπληξε και την Ελλάδα σοβαρά (όπως και όλες τις τότε αναπτυσσόμενες χώρες). Οι ρυθμοί μεγέθυνσης του ΑΕΠ μειώνονταν, οι επενδύσεις ήταν στάσιμες, ενώ ο στασιμοπληθωρισμός (οικονομική στασιμότητα και ταυτόχρονα υψηλός πληθωρισμός) προστέθηκε στα χαρακτηριστικά της ελληνικής οικονομίας.

Η γενικότερη οικονομική επιβράδυνση που παρουσίαζε η ελληνική οικονομία στα τέλη της δεκαετίας του 1970, σήμαινε ότι ενώ οι δημόσιες δαπάνες αυξάνονταν, τα έσοδα του κράτους (από φόρους) μειώνονταν με αποτέλεσμα ο δημόσιος δανεισμός να ανέλθει στο 8,5% του ΑΕΠ (1981). Το 1981 η Ελλάδα βρέθηκε σε κατάσταση στασιμοπληθωρισμού, μειούμενο ΑΕΠ (-1,6%) και αυξανόμενο πληθωρισμό (24,5%).

4.5 ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

Σε κάθε χώρα, οικονομικά και επιχειρηματικά θέματα θα πρέπει να διέπονται από ορισμένους νόμους. Αυτοί οι νόμοι συνήθως επιβάλλονται από την κυβέρνηση,

σύμφωνα με τις μεταβαλλόμενες ανάγκες της κοινωνίας. Το βασικό νομικό πλαίσιο για την επιχειρηματική δραστηριότητα και την υποβολή οικονομικών εκθέσεων παρέχεται από τους ακόλουθους νόμους: Εμπορικό Δίκαιο Εταιρειών, Μητρώο Εμπορικού Δικαίου, Λογιστικό και Ελεγκτικό Επάγγελμα και Αρχή Κεφαλαιαγοράς.

4.5.1 ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

Το Εμπορικό Εταιρικό Δίκαιο περιέχει τις γενικές αρχές των εταιρικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ο νόμος δεν διευκρινίζει το περιεχόμενο ή τη μορφή των οικονομικών καταστάσεων, εκτός από την απαίτηση τουλάχιστον ενός ετήσιου ισολογισμού και τη δήλωση αποτελεσμάτων χρήσεως. Το Υπουργείο Εμπορίου και Βιομηχανίας και ο Γενικός Γραμματέας έχουν το δικαίωμα να επιθεωρούν λογιστικά βιβλία.

Σύμφωνα με το Δίκαιο του Λογιστικού και Ελεγκτικού Επαγγέλματος, απαιτούνται υποχρεωτικοί ελέγχοι για ορισμένες επιχειρηματικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των Ανώνυμων Εταιρειών, των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών Εταιρειών. Οι Μετοχικές Εταιρείες, καθώς και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης οι οποίες έχουν περισσότερους από δέκα μετόχους υποχρεούνται να έχουν ετήσιους νομικούς ελέγχους. Οι τράπεζες απαιτούνται να υποβάλλουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις στην Κεντρική Τράπεζα εντός ενός μηνός από το τέλος του έτους. Οι ασφαλιστικές εταιρείες υποχρεούνται να καταθέτουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις τους με την Επίτροπο της ασφάλισης στο Υπουργείο Εμπορίου και Βιομηχανίας εντός πέντε μηνών Μετά το τέλος του έτους.

Το Δίκαιο του Λογιστικού και Ελεγκτικού Επαγγέλματος αναφέρει επίσης τις προϋποθέσεις καταχώρησης, τα προσόντα και άλλες απαιτήσεις για τους λογιστές και τους ελεγκτές. Ο νόμος απαιτεί ότι οι λογιστικοί έλεγχοι πρέπει να πραγματοποιούνται από εξουσιοδοτημένους ελεγκτές. Μια λίστα εγκεκριμένων ελεγκτών προετοιμάζεται από το Υπουργείο Εμπορίου και Βιομηχανίας και περιλαμβάνει όλα τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν εγγραφεί για να λειτουργούν. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη επιχείρηση και δεν μπορεί να παρέχει τεχνικές διοικητικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες προς την επιχείρηση σε τακτική βάση. Η Αρχή Κεφαλαιαγοράς εξέδωσε το νόμο εισηγμένων εταιρειών για να περιστρέψουν τους ελεγκτές μετά από κάθε περίοδο τεσσάρων ετών. Οι Ελεγκτές που διορίζονται από

τις εισηγμένες εταιρείες πρέπει επίσης να πιστοποιηθούν από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

4.5.2 ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ (CAPITAL MARKET)

Η κεφαλαιαγορά είναι από τις πιο σημαντικές πτυχές της κάθε χρηματοπιστωτικής αγοράς. Είναι ένα σύστημα μέσω του οποίου διακινούνται κεφάλαια και αξιόγραφα (αποτεμειύσεις, αποδεικτικά χρέους ή ιδιοκτησίας) με σκοπό τα κεφάλαια να επενδυθούν εντός της πραγματικής οικονομίας με τη μορφή πάγιων επενδύσεων (π.χ ακίνητα). Ο επενδυτικός ορίζοντας των ροών αυτών είναι μακροχρόνιος (κατά κανόνα άνω του έτους).

Έχουν αναπτυχθεί αγορές όπου διευκολύνουν την διακίνηση των κεφαλαίων η οποία μπορεί να είναι είτε σε μορφή δανείου, είτε σε μορφή συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο του αντλούντος ποσού.

Η διακίνηση αυτών των τίτλων που γίνονται σε οργανωμένες αγορές ενέχουν μεγαλύτερο κίνδυνο (π.χ αθέτησης υποχρεώσεων των εκδοτών) αλλά και αβεβαιότητα σε σχέση με τις τιμές των χρεογράφων (π.χ μεγαλύτερες διακυμάνσεις τιμών).

Διευκολύνοντας τη ροή των κεφαλαίων οι κεφαλαιαγορές έχουν σημαντικό ρόλο στη λειτουργία και την ανάπτυξη των οικονομιών.

4.5.2.1 Η ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΗ ΑΡΧΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ (Ε.Κ)

Η κεφαλαιαγορά ρυθμίζεται και εποπτεύεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (HCMC). Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είναι επίσης εξουσιοδοτημένη για να παρέχει πιστοποίηση και επαγγελματικά προσόντα στους διαχειριστές κεφαλαίων, τους αναλυτές επενδύσεων, τους σύμβουλους επενδύσεων και τους εμπόρους μετοχών (Νόμος 2836/00). Οι εργασίες της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ρυθμίζονται από το Π.Δ. 25/03 και το Ν. 3152/03. Οι εποπτικές αρμοδιότητες του Υπουργείου της Εθνικής Οικονομίας μεταβιβάστηκαν στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Τώρα επίσημα λειτουργεί ως ένα ανεξάρτητο όργανο παρόλο που διατηρήθηκαν η επιρροή και η εποπτεία του Υπουργείου της Εθνικής Οικονομίας. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ήταν ένα από τα ιδρυτικά μέλη του φόρουμ της Ευρωπαϊκής Αρχής Κινητών Αξιών Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (FESCO), η οποία προηγήθηκε της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Αρχής

Κινητών Αξιών Ρυθμιστικών Αρχών (CERS). Επίσης, είναι μέλος του Διεθνούς Οργανισμού των Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (IOSCO).

Όσον αφορά τον Εποπτικό Ρόλο, το 2006, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είχε μια μικρή ομάδα ανθρώπων που αναθεωρούσαν τους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών, σε μια προσπάθεια να εντοπίσουν περιπτώσεις μη συμμόρφωσης όσον αφορά τις απαιτήσεις μέτρησης και κοινοποίησης. Η απαίτηση για τις επιχειρήσεις να συντάξουν τριμηνιαίες εκθέσεις σημαίνει ότι υπάρχει ένας αυξημένος φόρτος εργασίας που συχνά οδηγεί σε ένα επιφανειακό «λογιστικό έλεγχο», με έμφαση στα ζητήματα μετρήσεων.

Όταν ένα ζήτημα μη συμμόρφωσης εντοπίζεται, η Επιτροπή ζητά μια διευκρίνιση από την επιχείρηση. Αν αυτό είναι αναγκαίο, απαιτείται μια αίτηση για μια δημόσια ανακοίνωση εξ' ονόματος της επιχείρησης, η οποία συνοδεύεται με πληροφορίες σχετικά με ζητήματα που προσδιορίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της και ενδέχεται να απαιτηθούν πιθανές επιβεβαιώσεις. Σε σοβαρές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς επιβάλλει πρόστιμα ή/και αναστέλει εταιρείες που κάνουν εμπόριο για μια περίοδο. Σε πολύ εξαιρετικές περιπτώσεις μια εταιρεία μπορεί να αποκαταχαρακτηριστεί.

4.5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ/ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Το λογιστικό/ελεγκτικό επάγγελμα είναι σχετικά νέο και αδύναμο (Baraxelis 2004). Ballas και λοιποί (1998) δηλώνουν ότι το κεφάλαιο δεν περιλήφθηκε στην απόφαση για να δημιουργηθεί αρχικά η «δημόσια υπηρεσία» (Ballas, 1994) το επάγγελμα ελέγχου, αλλά μάλλον ότι το κράτος ήταν η κύρια εκλογική περιφέρεια για τις υπηρεσίες του λογιστικού ελέγχου, οι οποίες θεωρήθηκαν ως μια τεχνολογία που θα μπορούσε να βοηθήσει ριζικά την κατάσταση από καταχρηστικές επιχειρηματικές πρακτικές και τα φορολογικά έσοδα (Ballas, 1998) και ως μέσο κοινωνικού ελέγχου.

Ο έλεγχος, έως ότου να αναμορφωθεί το 1992 δεν ήταν αποτελεσματικός, με τους ελεγκτές να υποβάλλονται σε πίεση διαχείρισης, την ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών η οποία ήταν πολύ περιορισμένη (μέχρι το 2000) (Baraxelis 2004) και τι ειδικές εκθέσεις ελέγχου που δεν λαμβάνονταν υπόψη (Ballas 1994). Στη συνέχεια, η αρμοδιότητα του υποχρεωτικού ελέγχου, άνοιξε σε ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων των διεθνών επιχειρήσεων (Ballas 1994, 1998 και Karamanis

2002). Από τότε η αγορά ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά και υπόκειται σε έντονο ανταγωνισμό (Leventis και Karamanis 2005, Leventis και λοιποί 2005). Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου έχει εξεταστεί πρόσφατα, με αποτέλεσμα το επάγγελμα να λάβει νέα ρυθμιστικά μέτρα (Leventis και Karamanis 2005).

Το 2003 ιδρύθηκε η ΕΛΤΕ (Νόμος 3148/03). Αυτή η Επιτροπή υποβάλλει έκθεση στον Υπουργό Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας και μεταξύ άλλων πραγματεύεται θέματα επαγγελματικής δεοντολογίας, ποιότητα λογιστικού ελέγχου και λογιστική καθοδήγηση της εφαρμογής του κανονισμού. Οι δραστηριότητες διενεργούνται από το Διοικητικό Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης και το Διοικητικό Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου. Ωστόσο, ο Kontogiannis (2005) υποστηρίζει ότι το σύστημα εξακολουθεί να μην είναι αποτελεσματικό. Για παράδειγμα, σχεδόν το ήμισυ των εκθέσεων ελέγχου όλων των εισηγμένων εταιρειών για τις πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις του 2006 έχουν τα προσόντα (Garant Thornton 2007) υποδεικνύοντας ότι μια ειδική έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί αποτελεσματική επιβολή κυρώσεων. (Αν και αυτό υποδηλώνει μια βελτίωση σε σύγκριση με το 2001, όταν σχεδόν το 90% του δείγματος των 185 εισηγμένων εταιρειών έλαβε ειδική έκθεση ελέγχου (Karamanis και Stathis 2006). Στην πραγματικότητα, οι Karamanis και Lenox (2008) αποδεικνύουν ότι η διαχείριση αποδοχών συσχετίζεται με το σταθερό μέγεθος λογιστικού ελέγχου στην Ελλάδα.

4.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αυτή η μελέτη είχε ως κύριο στόχο να διερευνήσει την τήρηση των ΔΛΠ με τον καθορισμό του βαθμού συμμόρφωσης μεταξύ των οικονομικών πρακτικών υποβολής εκθέσεων και τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Η μελέτη έχει επίσης δοκιμάσει τη σχέση μεταξύ των ΔΛΠ και των εταιρικών χαρακτηριστικών.

Το επίπεδο συμμόρφωσης, κατά μέσο όρο από όλες τις εταιρείες, ανήλθε το 79%. Το κατώτερο επίπεδο συμμόρφωσης ήταν 41%. Τα ευρήματα υποστηρίζουν ότι οι εισηγμένες εταιρείες δεν συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Η έλλειψη συμμόρφωσης μπορεί να είναι αποτέλεσμα των δυσκολιών στην ερμηνεία των ΔΛΠ και την έλλειψη πόρων για την ενημέρωση των αλλαγών στις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ορισμένες εταιρείες απλά δεν μπορούν να ακολουθούν τα πρότυπα ή τους κανονισμούς, εφόσον θεώρησαν ότι το κόστος

υπερβαίνει τα οφέλη σε αυτές. Είναι πιθανόν να συμβαίνει ιδιαίτερα όταν το κόστος της μη συμμόρφωσης είναι χαμηλό, δεδομένου ότι η πιθανότητα να υποστούν κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση είναι μικρή. Οι εισηγμένες εταιρείες υποχρεούνται να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Η μη συμμόρφωση δείχνει ότι οι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται από φορείς επιβολής του νόμου για την παρακολούθηση της συμμόρφωσης είναι ανεπαρκείς. Οι πιθανοί λόγοι για αυτή την ανεπάρκεια είναι έλλειψη επαγγελματικής κατάρτισης. Επίσης, τα όργανα επιβολής του νόμου έχουν άλλες αρμοδιότητες. Μπορεί να υπάρχει έλλειψη δέσμευσης από τις κυβερνήσεις, σε επίπεδο πολιτικής, για την επιβολή. Όσον αφορά τους παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν το βαθμό της συμμόρφωσης, τα ευρήματα τείνουν να υποστηρίζουν ότι η συμμόρφωση με τα ΔΛΠ είναι υψηλότερη για εταιρείες που ελέγχονται από μια μεγάλη διεθνή ελεγκτική εταιρεία.

Αφετέρου, οι μικρές εταιρείες λογιστικού ελέγχου δεν διαθέτουν επαρκείς ανθρώπινους και οικονομικούς πόρους για να συμβαδίσουν με τις απαιτήσεις των συνεχώς μεταβαλλόμενων ΔΛΠ. Ως εκ τούτου, οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από τις μικρές εταιρείες λογιστικού ελέγχου είναι πιθανότερο να αναχωρήσουν από τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις με υψηλό επίπεδο συμμόρφωσης ίσως επιλέξουν να ελέγχονται από μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες για να δώσουν στις οικονομικές εκθέσεις τους μεγαλύτερη αξιοπιστία. Δεν είναι εκπληκτικό, λοιπόν, ότι μια συσχέτιση υπάρχει μεταξύ των μεγάλων διεθνών ελεγκτικών εταιρειών και του βαθμού συμμόρφωσης των ΔΛΠ.

Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης έχουν σημαντικές επιπτώσεις στα όργανα επιβολής και στις ρυθμιστικές αρχές της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της υποβολής εκθέσεων. Αν θέλουν να παράγουν ένα υψηλό επίπεδο συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ και να εξασφαλίσουν επαρκής παροχή των εξουσιοδοτημένων πληροφοριών στις εταιρικές οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να επικεντρωθούν στις μικρές επιχειρήσεις και εταιρείες των οποίων οι λογαριασμοί δεν ελέγχθηκαν από μεγάλες διεθνείς επιχειρήσεις.

Επιπλέον, η επίπτωση αυτών των συμπερασμάτων είναι ότι η παρουσία των δύο εταιρικών χαρακτηριστικών, δηλαδή το εταιρικό μέγεθος και η μεγάλη ελεγκτική εταιρεία, θα ενημερώσει τους επενδυτές όσον αφορά τη παρουσία της αξιοπιστίας για την εταιρική υποβολή εκθέσεων και την κατάλληλη συμπεριφορά διαχείρισης.

Η μελέτη περιέχει επίσης σημαντικά θέματα όπως διεθνείς οργανισμούς που ενδιαφέρονται για το περιβάλλον χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την ανάπτυξη και την οικονομία των χωρών.

4.7 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΩΤΤΗ, Γ. (1996), ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΓΙΑ ΟΛΟΥΣ, ΑΘΗΝΑ: Κ. & Π. ΣΙΜΠΛΙΑΣ ΑΕΒΕ

ΠΑΠΑΔΕΑΣ, Π. (2010), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ, ΑΘΗΝΑ: ΠΑΠΑΣΩΤΗΡΙΟΥ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ABD-ELSALAM, O. H. AND WEETMAN, P. (2003). "INTRODUCING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS TO AN EMERGING CAPITAL MARKET: RELATIVE FAMILIARITY AND LANGUAGE EFFECT IN EGYPT. " JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING, AUDITING AND TAXATION 12(1): 63-84.

ALI, M. J. (2005). "A SYNTHESIS OF EMPIRICAL RESEARCH ON INTERNATIONAL ACCOUNTING HARMONIZATION AND COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. " JOURNAL OF ACCOUNTING LITERATURE 24: 1-52.

ALI, M. J., AHMED, K. AND HENRY, D. (2004). "DISCLOSURE COMPLIANCE WITH NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BY LISTED COMPANIES IN SOUTH ASIA. " ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH 34(3): 183-199.

ARMSTRONG, C., BARTH, M., JAGOLINZER, A. AND RIEDL, A. (2007) MARKET REACTION TO THE IFRS ADOPTION IN EUROPE, WORKING PAPER, STANFORD UNIVERSITY.

ASHBAUGH, H. (2001). "NON-US FIRMS' ACCOUNTING STANDARD CHOICES". JOURNAL OF ACCOUNTING AND PUBLIC POLICY 20(2): 129-153.

BALLAS, A.A. AND TZOVAS, C., 2010, 'AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF GREEK FIRMS' COMPLIANCE TO IFRS DISCLOSURE REQUIREMENTS', *INTERNATIONAL JOURNAL OF MANAGERIAL AND FINANCIAL ACCOUNTING*

BARTH, M., CLINCH, G. AND SHIBANO, T. (1999) INTERNATIONAL ACCOUNTING HARMONIZATION AND GLOBAL EQUITY MARKETS, *JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS*, 26(1-3), PP. 201-35.

BELLAS, A. & TZOVAS, C., 2008, 'THE EFFECTS OF DEPENDENCY ON DEBT FINANCING ON FINANCIAL REPORTING POLICY: THE CASE OF GREECE', *EUROPEAN RESEARCH STUDIES JOURNAL*

BELKAOUI, A. (1988). THE NEW ENVIRONMENT IN THE INTERNATIONAL ACCOUNTING: ISSUES AND PRACTICES. CONNECTICUT, QUORUM BOOKS.

BELKAOUI, A. (1994). INTERNATIONAL MULTINATIONAL ACCOUNTING. LONDON, DRYDEN PRESS.

BERESFORD, D. R. (1990). "INTERNATIONALIZATION OF ACCOUNTING STANDARDS. " ACCOUNTING HORIZONS 4(1): 99-107.

BRISTON, R. (1978). "THE EVOLUTION OF ACCOUNTING IN DEVELOPING COUNTRIES". INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING: EDUCATION AND RESEARCH FALL: 105-120

CAIRNS, D. (1995). A GUIDE TO APPLYING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. LONDON, ACCOUNTANCY BOOKS: THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES.

CAIRNS, D. (1997). "IFAC: 20 YEARS ON. " WORLD ACCOUNTING REPORT OCTOBER.

CARLSON, P. (1997). "ADVANCING THE HARMONISATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: EXPLORING AN ALTERNATIVE PATH. " THE INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 32(3): 357-378

CHAMISA, E. E. (2000). "THE RELEVANCE AND OBSERVANCE OF THE IASC STANDARDS IN DEVELOPING COUNTRIES AND THE PARTICULAR CASE OF ZIMBABWE. " THE INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 35(2): 267 - 286.

CHANDLER, R. (1992). "THE INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING: IN SEARCH OF INFLUENCE. " THE INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 27: 222-233.

CHOI, F. (1973). "FINANCIAL DISCLOSURE AND ENTRY TO EUROPEAN CAPITAL MARKETS". JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH 11: 159-179.

CHOI, F. AND MUELLER, G. (1984). INTERNATIONAL ACCOUNTING. LONDON, PRENTICE HALL

CHOI, F. D., FROST, C. A. AND MEEK, G. K. (1999). INTERNATIONAL ACCOUNTING. NEW JERSEY, PRENTICE HALL INTERNATIONAL.

COMPRIX, J., MULLER, K. AND STANFORD, M. (2003) ECONOMIC CONSEQUENCES FROM MANDATORY ADOPTION OF IASB STANDARDS IN THE EUROPEAN UNION, WORKING PAPERS, ARIZONA STATE UNIVERSITY,

PENNSYLVANIA STATE UNIVERSITY, AND TEXAS CHRISTIAN UNIVERSITY.

DOUPNICK, T. (1987). "EVIDENCE OF INTERNATIONAL HARMONIZATION OF FINANCIAL REPORTING. " INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING FALL: 47-65.

DOUPNIK, T. AND TAYLOR, M. (1985). "AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF THE OBSERVANCE OF IASC STANDARDS IN WESTERN EUROPE. " MANAGEMENT INTERNATIONAL REVIEW 25(1): 27-33

DUMONTIER, P. AND RAFFOURNIER, B. (1998). "WHY FIRMS COMPLY VOLUNTARILY WITH IAS: AN EMPIRICAL ANALYSIS WITH SWISS DATA. " JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT AND ACCOUNTING 9(3): 216-245.

EL-GAZZAR, S. M., FINN, P. M. AND JACOB, R. (1999). "AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF MULTINATIONAL FIRMS' COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. " THE INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 34(2): 239-248.

ENTHOVEN, A. J. H. (1977). ACCOUNTANCY SYSTEMS IN THIRD WORLD ECONOMIES: FORD FOUNDATION SPONSORED STUDY, NORTH HOLLAND: AMSTERDAM.

EVANS, T. AND TAYLOR, M. (1982). "BOTTOM LINE COMPLIANCE WITH THE IASC: A COMPARATIVE ANALYSIS. " INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 18(1): 115-128.

FITZGERALD, R. D. (1981). "INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND REPORTING. " INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH 17(1): 21-32.

FOSTER, G. (1986). FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS. NEW JERSEY, PRENTICE-HALL.

GLAUM, M. AND STREET, D. (2003). "COMPLIANCE WITH THE DISCLOSURE REQUIREMENTS OF GERMANY'S NEW MARKET: IAS VERSUS U. S. GAAP. " JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT AND ACCOUNTING 14(1): 64-100.

GRAY, S. J. (1988). "TOWARDS A THEORY OF CULTURAL INFLUENCE ON THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING SYSTEMS INTERNATIONALLY. " ABACUS 24(1): 1-15.

HARRIS, T. AND MULLER, K. (1999) THE MARKET VALUATION OF IAS VERSUS US-GAAP ACCOUNTING MEASURES USING FORM 20-F RECONCILIATIONS, *JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS*, 26(1-3), PP. 285-312.

HAYES, D. J. (1980). "THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE: RECENT DEVELOPMENTS AND CURRENT PROBLEMS". INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH FALL: 1-10.

HEALY, P. AND PALEPU, K. (2001). "INFORMATION ASYMMETRY, CORPORATE DISCLOSURE, AND CAPITAL MARKETS: A REVIEW OF THE EMPIRICAL DISCLOSURE LITERATURE. " JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS 31: 405-440.

HOARAU, C. (1995). "INTERNATIONAL ACCOUNTING HARMONISATION: AMERICAN HEGEMONY OR MUTUAL RECOGNITION WITH BENCHMARKS? " THE EUROPEAN ACCOUNTING REVIEW " 4(2): 217-233

HOVE, M. (1986). "ACCOUNTING PRACTICES IN DEVELOPING COUNTRIES: COLONIALISM'S LEGACY OF INAPPROPRIATE TECHNOLOGIES. " INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING, EDUCATION AND RESEARCH 22(1): 81-100

HOVE, M. (1990). "THE ANGLO-AMERICAN INFLUENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF THE DISCLOSURE STANDARDS OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE." RESEARCH IN THIRD WORLD ACCOUNTING 1: 55-66.

HUGHES, P. (1986). "SIGNALLING BY DIRECT DISCLOSURE UNDER ASYMMETRIC INFORMATION. " JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS 8(2): 119-142.

IASB (2007). IFRS AROUND THE WORLD.

IASC (1998). SHAPING IASC FOR THE FUTURE. LONDON, IASC.

IASC (1999). RECOMMENDATIONS ON SHAPING IASC FOR THE FUTURE. LONDON, IASC.

IASC (2000). INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS EXPLAINED. LONDON, WILEY.

IASC-FOUNDATION (2002). IASC FOUNDATION CONSTITUTION (REVISED)

IONASCU I., IONASCU M., OLIMID L., CALU D.A., 2007, 'AN EMPIRICAL EVALUATION OF THE COSTS OF HARMONIZING ROMANIAN ACCOUNTING WITH INTERNATIONAL REGULATIONS (EU DIRECTIVES AND IAS/IFRS)', *ACCOUNTING IN EUROPE*

JENSEN, M. AND MECKLING, W. (1976). "THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOUR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE". JOURNAL OF FINANCIAL ECONOMICS 3 (3): 305-360.

KARAMANIS & PAPADAKIS, 2008, "THE APPLICATION OF IFRS IN GREECE",
ATHENS UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

KELLY, L. (1983). "THE DEVELOPMENT OF A POSITIVE THEORY OF
CORPORATE MANAGEMENT'S ROLE IN EXTERNAL FINANCIAL
REPORTING. " JOURNAL OF ACCOUNTING LITERATURE SPRING: 111-150.

KRAAYENHOF, J. (1960). "INTERNATIONAL CHALLENGE FOR
ACCOUNTING. " JOURNAL OF ACCOUNTANCY JANUARY: 34-38.

MASON, A. K. (1981). THE EVOLUTION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING
STANDARDS. IN MULTINATIONAL ACCOUNTING: A RESEARCH
FRAMEWORK FOR THE EIGHTIES. F. D. CHOI (ED). ANN ARBOR, MICHIGAN,
UMI RESEARCH PRESS: 155-170

MC KINNON, S. AND JANELL, P. (1984). "THE INTERNATIONAL STANDARDS
COMMITTEE: A PERFORMANCE EVALUATION. " INTERNATIONAL
JOURNAL OF ACCOUNTING SPRING: 19-34.

MEEK, G. K. AND SAUDAGARANS, . M. (1990). "A SURVEY OF RESEARCH ON
FINANCIAL REPORTING IN A TRANSNATIONAL CONTEXT. " JOURNAL OF
ACCOUNTING LITERATURE 9: 145-182

MORRIS, R. (1987). "SIGNALLING, AGENCY THEORY AND ACCOUNTING
POLICY CHOICE." ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH 18(69): 47-56.

MUELLER, G. G. (1979). "ST. LOUIS TO MUNICH: THE ODYSSEY OF THE
INTERNATIONAL CONGRESSES OF ACCOUNTANTS". INTERNATIONAL
JOURNAL OF ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH 15(1): 1-12.

MURPHY, A. B. (1999). "FIRM CHARACTERISTICS OF SWISS COMPANIES
THAT UTILIZE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. " THE
INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 34(1): 121-131

NAIR, R. AND FRANK, W. (1981). "THE HARMONIZATION OF
INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS, 1973-1979. " INTERNATIONAL
JOURNAL OF ACCOUNTING 17(1): 61-78.

NOBES, C. (1981). "AN EMPIRICAL ANALYSIS OF INTERNATIONAL
ACCOUNTING PRINCIPLES: A COMMENT. " JOURNAL OF ACCOUNTING
RESEARCH 19(1): 268-270.

NOBES, C. (1987). "AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF THE OBSERVANCE
OF IASC STANDARDS IN WESTERN EUROPE: A COMMENT. " MANAGEMENT
INTERNATIONAL REVIEW 4: 78-79.

NOBES, C. (1990). "COMPLIANCE BY US CORPORATIONS WITH IASC
STANDARDS". BRITISH ACCOUNTING REVIEW 22: 41-49.

NOBES, C. (1998). ACCOUNTING IN DEVELOPING ECONOMIES: QUESTIONS ABOUT USERS, USES AND APPROPRIATE REPORTING PRACTICES. LONDON, ACCA.

NOBES, C. (2003). CONSISTENT ENFORCEMENT: THE CHALLENGE IS ON. PWC NEWS LETTER: WORLD WATCH ISSUE 1: 30-31.

NOBES, C. AND PARKER, R., (2000), COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING, 6TH EDITION, FINANCIAL TIMES-PRENTICE HALL.

NOBES C. AND PARKER R. (2002). COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING LONDON, PRENTICE HALL.

PAE, J., THORNTON, D. AND WELKER, M. (2006) THE REDUCTION OF FIRMS' OWNERSHIP INDUCED AGENCY COSTS FOLLOWING FINANCIAL REPORTING REFORM IN THE EUROPEAN UNION, WORKING PAPER, QUEEN'S UNIVERSITY.

PERERA, M. (1985). THE RELEVANCE OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS TO DEVELOPING COUNTRIES, WORKING PAPER 85-88. SCOTLAND, UK, SCHOOL OF FINANCIAL STUDIES, UNIVERSITY OF GLASGOW.

PERERA, M. (1989). "ACCOUNTING IN DEVELOPING COUNTRIES: A CASE FOR LOCALISED UNIFORMITY. " BRITISH ACCOUNTING REVIEW 21: 141-158

SAMUELS J, AND OLIGA, J. (1982). "ACCOUNTING STANDARDS IN DEVELOPING COUNTRIES". INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING, EDUCATION AND RESEARCH FALL: 69-88

SAMUELS, J. AND PIPER, A. (1985). INTERNATIONAL ACCOUNTING: A SURVEY BECKENHAM, KENT, CROOM HELM LTD.

SOLAS, C. (1994). "FINANCIAL REPORTING PRACTICE IN JORDAN: AN EMPIRICAL TEST. " ADVANCES IN INTERNATIONAL ACCOUNTING 7: 43-60

SPENCE, M. (1973). "JOB MARKET SIGNALLING. " JOURNAL OF ECONOMICS AUGUST: 355-374.

STREET, D. AND GRAY, S. (1999). "HOW WIDE IS THE GAP BETWEEN IASC AND U. S. GAAP IMPACT OF THE IASC COMPARABILITY PROJECT AND RECENT INTERNATIONAL DEVELOPMENTS. " JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING, AUDITING AND TAXATION 8(1): 133-164.

STREET, D. L. AND BRYANT, S. M. (2000). "DISCLOSURE LEVEL AND COMPLIANCE WITH IASS: A COMPARISON OF COMPANIES WITH AND WITHOUT U. S. LISTINGS AND FILINGS. " THE INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING 35(3): 305-329.

STREET, D. L. AND GRAY, S. J. (2001). OBSERVANCE OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: FACTORS EXPLAINING NON-COMPLIANCE ACCA RESEARCH REPORT NO. 74.

SUNDER, S., 2007, "ADVERSE EFFECTS OF ACCOUNTING UNIFORMITY ON PRACTICE, EDUCATION, AND RESEARCH"

TAY, J. AND PARKER, R. (1990). "MEASURING INTERNATIONAL HARMONIZATION AND STANDARDIZATION. " ABACUS 26(1): 71-88

TAY, J. AND PARKER, R. (1992). "MEASURING INTERNATIONAL HARMONIZATION AND STANDARDIZATION: A REPLY." ABACUS 28(2): 217-220.

TOWER, G., HANCOCK, P. AND TAPLIN, R. H. (1999). "A REGIONAL STUDY OF LISTED COMPANIES' COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS". ACCOUNTING FORUM 23(3): 293-305.

TURNER, J. (1983). "INTERNATIONAL HARMONIZATION: A PROFESSIONAL GOAL. " JOURNAL OF ACCOUNTANCY 155(1): 58-66.

VAN DER TAS, L. (1988). "MEASURING HARMONISATION OF FINANCIAL REPORTING PRACTICE. " ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH 18(70): 157-169

VAN TEN DELOO, B. AND VAN STRAELEN, A. (2005) EARNINGS MANAGEMENT UNDER GERMAN GAAP VERSUS IFRS, *EUROPEAN ACCOUNTING REVIEW*, 14(1), PP. 155-80.

WALLACE, R. AND BRISTON, R. (1993). "IMPROVING THE ACCOUNTING INFRASTRUCTURE IN DEVELOPING COUNTRIES." RESEARCH IN THIRD WORLD ACCOUNTING 2: 201-224.

WALLACE, R. S. O. (1990). "SURVIVAL STRATEGIES OF A GLOBAL ORGANIZATION: THE CASE OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. " ACCOUNTING HORIZONS 4(2).

WEIRICH T., AVERY C. AND ANDERSON H. (1971). "INTERNATIONAL ACCOUNTING: VARYING DEFINITIONS. " INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH. FALL: 79-87.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

http://ec.europa.eu/index_el.htm

<http://www.iasplus.com>

<http://www.oecd.org>

<http://www.bankofgreece.gr>

<http://www.ifrs.org>

ΛΙΑΤΡΙΒΕΣ

HAMDAN S. AL-JABRI (2008), *Financial Reporting Practices in Oman and Compliance with Disclosure Requirements of International Financial Reporting Standard*, Cardiff University.

HERMAN VAN DER WUSTEN (2001), *New Europe: a political geography of fragmented unity*, University of Amsterdam.

NAOMI S. SODERSTRAM & KEVIN JIALIN SUN (2007), *IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review*, University of Colorado at Boulder and St. John's University

BERNARD E. EDU, AGBA D.O. OTANKUE & OJONG O. NJA (2009), *Environmental Financial Reporting*, Cross River University of Technology.

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ