

ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΠΟΛΙΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ.

Υπό
Δρος ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΦΙΛΙΟΥ

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τρεις διαφορετικές πλευρές η επίπεδα εναρμόνισης της χρηματοοικονομικής λογιστικής (financial accounting) μπορεί να διακριθούν :

(i) προτυποποίηση (standardisation)¹, των απαιτήσεων για την έκταση των αποκαλυπτομένων πληροφοριών, στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών όλων των τύπων.

(ii) συμφωνία που να αφορά τις αρχές που θα πρέπει να εφαρμοσθούν κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.

(iii) συμφωνία επί των θεμελιωδών αντικειμενικών σκοπών της υπέρβασης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και επί των προσώπων που τις χρησιμοποιούν καθώς επίσης και επί των σκοπών που αυτές προτίθενται να εξυπηρετήσουν με την κοινοποίηση τους.

Τά επίπεδα (ii) και (iii) αποτελούν ένα «σχέδιο λογιστικών ιδεών» και τό επίπεδο (i) αποτελεί τήν «πρακτική διάσταση τους».

Τα επίπεδα (ii) και (iii) αποτελούν ένα «σχέδιο λογιστικών ιδεών» και τό επίπεδο (i) αποτελεί τήν «πρακτική διάσταση τους».

1. Ίσως ο όρος προτυποποίηση είναι πιο σωστός απ' ότι τυποποίηση μιά και άλλωστε ή τυποποίηση γίνεται με βάση ορισμένα πρότυπα που, άφ' ότου τεθούν σε ισχύ, ή λογιστική πρακτική πρέπει να τείνει προς αυτά. Η προτυποποίηση νοείται εδώ πιο γενικευμένα, σαν κάθε συγκλίνουσα απόπειρα προς κάποια ομοιόμορφη λογιστική πρακτική.

Οι συγκριτικές μελέτες της χρηματοοικονομικής λογιστικής εντός τής Ε.Ο.Κ. τείνουν να συγκεντρώνονται στις διαφορές πού υπάρχουν στην μορφή και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, δηλ. το επίπεδο (i). Κατά συνέπεια, ή έμφαση έχει τοποθετηθεί στην ομοιομορφοποίηση αυτού του χώρου, μέ μία συνεπαγόμενη έλλειψη θεωρήσεως των επιπέδων (ii) και (iii).

Ή εναρμόνιση δέν ισοδυναμεί μέ ομοιομορφία τής πράξης άλλα μάλλον αποτελεί μια συμφωνία στα πιο βασικά ζητήματα της και ή οποιαδήποτε τυποποίηση τής πράξης θα πρέπει τελικά να απορρέει από αυτή τήν συμφωνία.

Ό Frank έκανε ανάλυση παραγόντων (factor analysis) τών λογιστικών αρχών καί τών ακολουθουμένων πρακτικών στην κοινοποίηση λογιστικών πληροφοριών² προκειμένου να διαπιστώσει εμπειρικά τέσσερεις ομοιογενείς ομάδες εθνικών λογιστικών συστημάτων ως τις επικρατέστερες :

(i) τής Βρετανικής Κοινοπολιτείας,

(ii) τής Λατινικής 'Αμερικής,

(iii) των χωρών τής ηπειρωτικής Ευρώπης, και

(iv) τών χωρών πού επηρεάζονται από τις ΗΠΑ.

Αυτή ή μελέτη επιχείρησε πολιτιστική καί οικονομική ανάλυση δια μέσου μεταβλητών πού αντιπροσωπεύουν τήν γλώσσα, τήν δομή τής οικονομίας καί τα πρότυπα του εμπορίου. Ό Frank συνεπέρανε πώς ή «υπόθεση ότι τό πολιτιστικό καί οικονομικό περιβάλλον σέ μια χώρα επηρεάζει τις λογιστικές του αρχές υποστηρίζεται επίσης καί από αυτή τήν μελέτη».

Ήναρμόνιση τής λογιστικής ή φορολογίας είναι κάθε διαδικασία δια τής οποίας τό μέγεθος καί ό αριθμός τών διαφορών στην πράξη μεταξύ κρατών μειώνονται. Αυτή δέν συνεπάγεται κατ' ανάγκη πλήρη τυποποίηση πού θα συνεπάγονταν επίσης ομοιόμορφους καί ανελαστικούς κανόνες για ολόκληρη τήν Ε.Ο.Κ. Ή ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων, ιδιαίτερα, απαιτεί τήν παροχή αξιόπιστων ομοιογενών λογιστικών πληροφοριών από τις εταιρείες πού λειτουργούν μέσα στην Ε.Ο.Κ. Αυτή συνεπάγεται μέ τήν σειρά της εναρμόνιση τής λογιστικής. Ή ελεύθερη διακίνηση προσώπων καί κεφαλαίων απαιτεί επίσης τήν εναρμόνιση τής άμεσης φορολογίας. Ή εναρμόνιση τής εταιρικής λογιστικής καί τής φορολογίας είναι ένας στόχος πού υπαγορεύεται από τους σκοπούς τής Συνθήκης τής Ρώμης. Ό σκοπός τής εναρμόνισσεως τής εταιρικής λογιστικής καί φορολογίας

2. W. G. Frank, «An Empirical Analysis of International Accounting Principles», Journal of Accounting Research, Vol. 17, No. 2, Autumn 1979, pp. 593 - 605.

συνδέεται τέλος με την επιθυμία να γίνουν οι εταιρικές συνθήκες και οι εταιρικές πληροφορίες συγκρίσιμες σε ολόκληρη την Ε.Ο.Κ. Οι Όδηγίες της Έπιτροπής της Ε.Ο.Κ. είναι τα μέσα που έχουν σχεδιασθεί για να προωθήσουν αυτή την εναρμόνιση. Η κύρια κριτική κατά της Όδηγίας που αφορά την φορολογία των εταιρειών αναφέρεται συνήθως στο αμφίβολο πλεονέκτημα που θα προκύψει από εναρμόνιση των συστημάτων εταιρικού φόρου όταν ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι τόσο διαφορετικός σε κάθε χώρα - μέλος.

Π. ΠΡΟΣ ΜΙΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Στην ηπειρωτική Ευρώπη δεν έχουν υπάρξει τόσο πολύ αναπτυγμένες και εκτεταμένες κεφαλαιαγορές και χρηματιστήρια αξιόγραφων όπως υπήρξαν στην Βρετανία και τις Ηνωμένες Πολιτείες. Δεν έχει υπάρξει, κατά συνέπεια, ο ίδιος βαθμός ενδιαφέροντος του κοινού σε επιχειρησιακές—εταιρικές δραστηριότητες και αυτό έτεινε να ελαχιστοποιεί αποτελεσματικά την ανάγκη για προστασία του επενδυτή και, παρομοίως, την ανάγκη για λογιστικές πληροφορίες τόσο επί της διαχείρισης των εταιρικών πόρων όσο και για σκοπούς λήψης επενδυτικών αποφάσεων. Η στενά συνδεδεμένη ανάγκη για μία πιο αναλυτική λειτουργία ελέγχου είχε εξ ίσου ελαχιστοποιηθεί και, μ' αυτό τον τρόπο, αναπόφευκτα περιορίστηκε ή ανάπτυξη του λογιστικού επαγγέλματος στην ηπειρωτική Ευρώπη μέχρι τις αρχές της προηγούμενης δεκαετίας.

Η έλλειψη ειδικού ενδιαφέροντος από το κοινό εξασθένησε σημαντικά κάθε πίεση για βελτίωση των λογιστικών προτύπων που θα ανέπτυξε την κοινοποίηση αξιόπιστων εταιρικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ο κύρια επιδρών προς αυτή την κατεύθυνση παράγοντας έτεινε να είναι έτσι το φορολογικό σύστημα που μέχρι πρόσφατα όμως ενθάρρυνε μία μέγιστη συντηρητικότητα στην αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Αυτό συνεπάγονταν έλλειψη έμφασης στην κοινοποίηση μιας αληθινής και ακριβοδίκαιος (true and fair view) απόψεως της εταιρικής δραστηριότητας. "Έτσι ή ανάγκη για πραγματογνώμονες λογιστές, ικανούς να εξετάσουν και να κρίνουν τέτοιου είδους χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δεν είχε αναγνωρισθεί ευρύτερα και η δημιουργία πραγματογνώμων λογιστών ήταν αργή.

Στην ηπειρωτική Ευρώπη είχε υπάρξει μία παραδοσιακή έμφαση στην μορφή μάλλον παρά στην ουσία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αγνοώντας έτσι τα προβλήματα, π.χ., της αποτιμήσεως. Η Ολλανδία αρχικά και η Γερμανία μετέπειτα άρχισαν να απομακρύνονται από αυτή την παράδοση στην διάρκεια της προηγούμενης δεκαετίας. Αυτή η εξέλιξη αντιστοιχεί στις ανάλογες περιό-

δους βιομηχανικής αναπτύξεως και δημιουργίας μεγάλου επενδυτικού κοινού όπως ο πίνακας 1 δείχνει. Τό πέπλο μυστικότητας πού καλύπτει τις εταιρικές υποθέσεις άρθηκε σημαντικά τα τελευταία λίγα χρόνια μέ μεγαλύτερη αποκάλυψη πληροφοριών χρηματοοικονομικής λογιστικής. "Ετσι, όλο και λιγώτερη έμφαση δίνεται, π.χ. στην παραδοσιακή πρακτική τής ηπειρωτικής Ευρώπης να διατηρούνται σημαντικά αφανή αποθεματικά.

Οι χώρες στην Ε.Ο.Κ. πού έχουν ήδη αρκετή τυποποίηση στην χρηματοοικονομική λογιστική τους και στους τρόπους κοινοποίησεως της (δηλ. τήν μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων) υποστηρίζουν μία κατάσταση πού νά

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Χρονολογίες διαμορφώσεως τών επίσημων Ευρωπαϊκών σωμάτων όρκωτών λογιστών

Χώρα	Σώμα	Χρονολογία
Έλλάδα	Σώμα Όρκωτών Λογιστών	1955
Βέλγιο	Collège National des experts comptables de Belgique	1950
	Institut des réviseurs d'entreprises	1953
Δανία	Foreningen af statsautoriserede Revisorer	1912
Γαλλία	Compagnie nationale des commissaires aux comptes	1970
	Ordre des experts comptables et des comptables agréés	1945
Όλλανδία	Nederlands institut van register-accountants	1895(1967)
Ίταλία	Collegio dei ragionieri e periti commerciali	1929
	Ordine dei dottori commercialisti	1924(1929)
Λουξεμβούργο	Ordre des experts comptables Luxembourgeois	1951
Αντική Γερμανία	Institut der Wirtschaftsprüfer	1932
Μεγάλη Βρεταννία	The Association of Certified and Corporate Accountants	1891(1904)
	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	1870(1880)
	The Institute of Chartered Accountants in Ireland	1888
	The Institute of Chartered Accountants for Scotland	1854(1951)

πλησιάζει την απόλυτη ομοιομορφία τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι υποστηρικτές αυτής της ιδέας ισχυρίζονται ότι τέτοια ομοιομορφία υποβοηθεί την αξιολόγηση των επενδύσεων, βελτιώνει την προστασία των μετόχων, απλοποιεί την εργασία των ελεγκτών, κάνει την ζωή εύκολότερη για τους διευθυντές εταιρικών τμημάτων που δεν είναι λογιστές - ιδιαίτερα όποτε αυτοί αλλάζουν δουλειά — και γενικότερα υποβοηθεί την μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των εταιρικών πληροφοριών.

Ο Deering³ έχει συστήσει να αρχίσει ο περιορισμός των υπερβολικά ελαστικών καταστάσεων που επικρατούν στον ευρωπαϊκό χώρο της λογιστικής με την ενοποίηση και ομοιομορφία της λογιστικής ορολογίας. Νομίζω πως ουσιαστικά βήματα προς αυτή την κατεύθυνση έχει κάνει ήδη η UEC με την έκδοση του δίτομου σχετικού λεξικού της.

Συχνά έχει υποστηριχθεί ότι συγκρισιμότητα στον χώρο της λογιστικής σημαίνει απλώς μία συνέπεια στην λογιστική αντιμετώπιση των ιδίων γεγονότων όχι μόνο για την κάθε μία εταιρεία διαχρονικά αλλά επίσης για όλες τις εταιρείες σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο. Η συγκρισιμότητα δεν είναι όμως κατ' ανάγκη το ίδιο με την ομοιομορφία σε ενιαίες βάσεις· είναι έν τούτοις δύσκολο να επιτευχθεί ή πρώτη δίχως κάποια επίτευξη της δεύτερης. Αυτό που συνήθως γίνεται παραδεκτό από τους ειδικούς στο θέμα αυτό είναι ότι πρέπει να επιδιώκεται ομοιομορφία στις λογιστικές αρχές δηλαδή να καθιερωθούν όμοιες διαδικασίες για όμοιες λογιστικά περιστάσεις. Παραδόξως όμως αυτό το είδος ομοιομορφίας μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως τάση προς διαφοροποίηση : όχι διαφοροποίηση στην αρχή, αλλά διαφοροποίηση στις διαδικασίες. Γι' αυτό ο Stamp⁴ έχει υποστηρίξει, μία διεθνή εναρμόνιση προτύπων μάλλον παρά διαδικασιών, των πρώτων να τείνουν να κυριαρχήσουν διεθνώς ενώ οι δεύτερες να ποικίλλουν σύμφωνα με τις τοπικές ιδιορρυθμίες. Η Τετάρτη Όδηγία οδηγεί σε ομοιόμορφη λογιστική δίχως να εξασφαλίζει ομοιομορφία σε όλες τις θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής. Τα μέσα με τα οποία αυτή θα μπορούσε να επιτευχθεί αρχίζουν να καθορίζονται πρώτα απ' όλα με την 8η Όδηγία.

Δέν πρέπει να αποκλείεται να αρχίσει σε μερικά χρόνια ομοιομορφοποίηση και του χώρου της διοικητικής — κοστολογικής λογιστικής. Υπάρχουν εκεί

3. 'Ιδέ John J. Deering, «The Need for Developing International» Terminology and Uniform Accounting Practices» στο βιβλίο των Kenneth B. Berg, Gerhard G. Mueller, and Lauren A.I. Walker (eds), *Readings in International Accounting*, Houghton Mifflin, 1969, σελ. 192-199.

4. Edward Stamp, 'The International Harmonisation of Auditing Standards and Procedures—Some General Considerations', *Paper*, 9th International Congress of Accountants, Paris, 1967, σελ. 1 - 2.

ορισμένες περιοχές που είναι πρώτιστης σημασίας για τον έλεγχο των πολυεθνικών εταιρειών που δρουν στην ευρωπαϊκή κοινότητα. Μια τέτοια περιοχή, πρώτιστης σημασίας, είναι η κοστολόγηση των μεταβιβάσεων αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται μεταξύ των μητρικών και θυγατρικών εταιρειών σε διαφορετικές χώρες (international transfer pricing). Επίσης, συχνά κατηγορούνται οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ότι ή διάρθρωση του κόστους και της τιμολογήσεως των δημιουργεί περιορισμένη προστιθέμενη αξία στις ξένες χώρες που λειτουργούν. Αυτό σχετίζεται με την ακολουθούμενη πολιτική ένδοεταιρικών μεταβιβάσεων (transfer pricing policy) που είναι ένα πολύ ευαίσθητο σημείο για μία αναπτυσσόμενη χώρα της οποίας οι κάτοικοι μπορεί να μη γνωρίζουν τα πραγματικά κόστη των συντελεστών της παραγωγής και τις λογικές τιμές που πρέπει να επιβαρυνθούν για τα προϊόντα των πολυεθνικών. Καταστάσεις προστιθέμενης αξίας μπορεί επίσης να πρέπει να προετοιμασθούν. Αυτές οι καταστάσεις θα έδιναν μία πιο σαφή εικόνα της συνεισφοράς που μία πολυεθνική κάνει με τις δραστηριότητες της σε μία ξένη χώρα. Η εταιρεία και ή κυβέρνηση θα μπορούσαν τότε πιο αποτελεσματικά να διαπιστώσουν τα όφελιά και τα κόστη των επιχειρησιακών λειτουργιών της πολυεθνικής. Η προστιθέμενη αξία είναι γενικά χρήσιμη για την μέτρηση της αποδοτικότητας του διαχειριστικού έργου (managerial efficiency) την εξακρίβωση του τρόπου χρησιμοποιήσεως των συντελεστών της παραγωγής και την εκτίμηση της αποδόσεως κοινωνικού έργου μιας επιχείσεως⁵. Διαχωρισμός μπορεί να γίνεται ως προς τις πηγές ιδιοκτησίας, μεθόδους χρηματοδοτήσεως, ή εξαγωγικές πωλήσεις (ιδέ Πίνακα 2).

III. Η 4η ΟΔΗΓΙΑ

Η Τετάρτη Όδηγία παρέχει ένα μεγάλο αριθμό εναλλακτικών επιλογών σε τουλάχιστον 50 περιοχές της με δικαίωμα εκλογής ανάμεσα στα άρθρα της⁶. Ο λόγος γι' αυτό είναι ότι έτσι επιτρέπει στα κράτη - μέλη να εφαρμόσουν την οδηγία με την ελαχιστότερη, δυνατόν, διατάραξη των ήδη υπάρχουσών νομοθετικών απαιτήσεων των. Έτσι, αν γίνει ή μεγίστη χρήση των επιτρεπομένων διαφοροποιήσεων, τό αποτέλεσμα θα είναι ότι ακόμα και στον χώρο της τυποποιήσεως της μορφής και του περιεχομένου των λογαριασμών τέλους χρήσεως λίγα ίσως επιτευχθούν.

5. Adolf J. H. Enthoven, «International Management Accounting—a Challenge for Accountants» *Management Accounting* (N.A.A. - U.S.A.) September 1980, Βασ. Φ. Φίλιος, «Μία Λογιστική Προσέγγιση του Θέματος της Προστιθέμενης Αξίας,» *Μάνατζερ*, Αύγουστος - Σεπτέμβριος 1981.

6. Ώς προς την ερμηνεία τους και ως προς τον τρόπο εφαρμογής των.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Δείγμα Καταστάσεως Προτιθέμενης Ύξίας για μία Πολυεθνική Έταιρεία.
Κατάσταση λειτουργικών αποτελεσμάτων

	Στις συγγενικές εταιρείες	Σε άλλες
Πληρωμές σε άλλες χώρες (κατά χώρα προελεύσεως)	XXX	XXX
Σύν		
Τοπικές αγορές	XXX	XXX
Τοπική προστιθέμενη αξία	XXX	XXX
Συνολική αξία πωλήσεων	XXX	XXX
Μείον		
πωλήσεις σε άλλες χώρες (κατά χώρα προορισμού)	XXX	XXX
Συνολική αξία τοπικών πωλήσεων	XXX	XXX
Δήλωση της ιδιοκτήτριας εταιρείας		
Αυτή η κατάσταση αποτελείται από: ίδια κεφάλαια κατά χώρα προελεύσεως, χρηματοδότηση κατά χώρα προελεύσεως και στοιχεία του ενεργητικού κατά χώρα εγκαταστάσεώς των.		

Οί γενικές λογιστικές αρχές πού θέτουν τα άρθρα τής Τετάρτης Όδηγίας είναι :

(1) Οί μέθοδοι αποτιμήσεως δεν μπορούν να αλλάζονται από τήν μία περίοδο στην άλλη.

(2) Μόνο κέρδη πραγματοποιηθέντα μέχρι τήν ημερομηνία καταρτίσεως του ισολογισμού μπορούν νά καταχωρηθούν άλλα υπόψη πρέπει να λαμβάνονται έσωλογιστικά όλοι οί προβλεπόμενοι αυτή τήν ημερομηνία κίνδυνοι.

(3) Πρέπει νά συνυπολογίζονται οποιεσδήποτε ζημιές δέν είναι γνωστές τήν ημερομηνία καταρτίσεως του ισολογισμού άλλα οι όποιες ανακλύπουν κατά

την διάρκεια της περιόδου προς τήν όποια οί τελικοί λογαριασμοί σχετίζονται καί πού έχουν εμφανισθεί προ της ολοκληρώσεως της καταρτίσεως του.

(4) Πρέπει να συνυπολογίζονται οποιεσδήποτε ζημιές στις λογιστικές αξίες (απαξιώσεις - αποσβέσεις) είτε ή εταιρεία κάνει κέρδη είτε ζημιές κατά τήν διάρκεια της περιόδου.

(5) Τα στοιχεία τοῦ ενεργητικού καί του παθητικού πρέπει να αποτιμούνται ξεχωριστά.

(6) Ό ισολογισμός κλεισίματος της μιας περιόδου πρέπει ν' αντιστοιχεί ακριβώς στον ισολογισμό ανοίγματος της επομένης.

Η Τετάρτη Όδηγία πού υιοθετήθηκε από τό Συμβούλιο των Υπουργών τήν 25η Ιουλίου, 1978, έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τήν εναρμόνιση σε ολόκληρη τήν Ε.Ο.Κ. της προετοιμασίας, παρουσιάσεως, ελέγχου καί δημοσιεύσεως τών ετησίων λογαριασμών κάθε μετοχικής εταιρείας. Σαν αποτέλεσμα, τό εθνικό εταιρικό δίκαιο κάθε μίας χώρας της Ε.Ο.Κ. πρέπει νά αλλάξει ώστε να συμφωνεί μέ τήν Όδηγία αυτή προκειμένου νά τεθεί σέ γενική ισχύ τό αργότερο μέχρι τή 31.12.1982.

Η Όδηγία θα επηρεάσει γενικώτερα τον επιχειρηματικό κόσμο καί συνεπώς δέν είναι απλώς ενα θέμα τεχνικού ενδιαφέροντος για τους λογιστές μόνο. Δεν πρέπει νά υπάρξει αμφιβολία ότι ή Τετάρτη Όδηγία θα οδηγήσει σέ μία αύξηση στην ποσότητα καί χρησιμότητα τών πληροφοριών πού διατίθενται δημόσια επί τών μετοχικών εταιρειών στην Ε.Ο.Κ. Ειδικά για τήν Ελλάδα, οί απαιτήσεις της θα συνεπάγονται τα επόμενα δύο χρόνια σημαντική διοικητική εργασία για νά διασφαλισθεί ότι τα σχετικά συστήματα είναι οργανωμένα έγκαιρα ώστε νά παράγονται οί ετήσιοι λογαριασμοί στην απαιτούμενη μορφή. Κύρια θα είναι ή επίδραση της στο έργο τών επαγγελματικά κατοχυρωμένων λογιστών πού θά κληθούν νά τήν εφαρμόσουν στην πράξη καί στα πολυσύνθετα βιομηχανικά συγκροτήματα. Όρισμένα μάλιστα σημεία πού φαίνονται δευτερεύουσας σημασίας μπορεί νά δημιουργήσουν σημαντικές δυσκολίες στην πράξη αν δέν μελετηθούν προσεκτικά καί αναλυθούν - εξηγηθούν από ειδικούς.

IV. Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΑΙ Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Τό ελληνικό κοινό έχει βομβαρδισθεί τα τελευταία χρόνια μέ σχόλια επί τών συνεπαγομένων επιδράσεων από τήν είσοδο μας στην Ε.Ο.Κ. στό εμπόριο, τήν βιομηχανία, τήν επιχειρηματική χρηματοδότηση, τήν γεωργία, τήν αλιεία

και άλλα οικονομικά, πολιτικά και κοινωνικά θέματα. 'Αναφορικά με την λογιστική όμως, οι συζητήσεις υπήρξαν λιγώτερο δημόσιες αν και όχι λιγώτερο έντονες. Αυτή ή σχετική έλλειψη ενδιαφέροντος είναι εκπληκτική αν ληφθούν υπόψη οι οικονομικές επιπτώσεις που ή λογιστική μας εναρμόνιση θα έχει, 'Η Ελλάδα συμμετείχε στο προϋπάρχον σώμα της U.E.C. άλλα είναι αμφισβητήσιμο τό πόσο αξιόλογη γνώση απέκτησαν έτσι οι έλληνες λογιστές μια και ή συμμετοχή τους ήταν κατ' ανάγκη περιορισμένης εκτάσεως.

Οί άλλες χώρες της E.O.K. (δηλ. εκτός της Ελλάδας) έχουν συνολικά περίπου 125.000 επαγγελματικά κατοχυρωμένους λογιστές από τους οποίους τό 65% ανήκει στην Μεγάλη Βρετανία και 'Ιρλανδία, 'Η Βρετανία καί ή 'Ιρλανδία με πληθυσμό σχεδόν 65 εκατομμύρια έχουν περίπου 80.000 επαγγελματικά κατοχυρωμένους λογιστές που ανήκουν στα δύο ειδών σώματα ορκωτών λογιστών τό Chartered και τό Certified, δηλ. για κάθε 800 κατοίκους αντιστοιχεί ένας (κατά προσέγγιση) τέτοιος λογιστής. Στις υπόλοιπες χώρες της E.O.K. υπάρχουν περίπου 200 εκατομμύρια κάτοικοι με 45.000 επαγγελματικά κατοχυρωμένους λογιστές (δηλ. σχεδόν ενα για κάθε 4.500 κατοίκους). "Αν και υπάρχει, λοιπόν, κατοχυρωμένο λογιστικοελεγκτικό επάγγελμα σέ όλες τις χώρες της E.O.K., τό μέγεθος του, ή φύση του και ό ρυθμός αναπτύξεως του δέν είναι σέ πολλές περιπτώσεις συγκρίσιμα, τουλάχιστον με τήν κατάσταση στην Μ. Βρετανία, που είναι ή καλλίτερη στον ευρωπαϊκό χώρο. Έτσι, π.χ. ή Δυτική Γερμανία έχει μία πολύ αναπτυγμένη καί έντονα βιομηχανοποιημένη οικονομία καί, παρ' όλα αυτά, έχει περίπου μόνο 3.500 επαγγελματικά κατοχυρωμένους πραγματογνώμονες λογιστές, δηλ. λίγο περισσότερους από τήν 'Ιρλανδία της οποίας ή οικονομία είναι πολύ λιγώτερο αναπτυγμένη καί βιομηχανοποιημένη.

Βασικά πρέπει νά γίνει κατανοητό διτι δέν υπάρχει ακόμα αυτό που τόσο έντονα έχει επιδιωχθεί τά τελευταία χρόνια, δηλαδή μία ενιαία λογιστική της E.O.K. (EEC accounting) άλλα σημαντικές διαφορές στην λογιστική θεωρία καί πρακτική εξακολουθούν νά υπάρχουν μεταξύ τών μελών κρατών. Οι απαιτούμενες αλλαγές για μία ενιαία λογιστική της E.O.K. πηγάζουν κυρίως από τήν ανάγκη τών μεγάλων Ευρωπαϊκών εταιρειών νά πάρουν χρήματα από τήν διεθνή κεφαλαιαγορά. Άλλα αυτό δέν είναι ή μόνη κινητήρια δύναμη για ενοποίηση της λογιστικής στην Ευρώπη.

'Η πάροδος του χρόνου θα αποδειχθεί τελικά ίσως ό πιό αποτελεσματικός παράγοντας για τήν επίτευξη μιας σημαντικής ενοποίησης τών λογιστικών πρακτικών στις διάφορες χώρες της E.O.K. Υπάρχουν όμως ώρισμένες πρακτικές που πηγάζουν από συγκεκριμένες προδιαθέσεις καί προσανατολισμούς τών λογιστών του κάθε ενός μέλους - κράτους τις όποιες μόνο ό χρόνος δέν πρέπει ν'

αναμένεται ν' αλλάξει. "Αν οι σκοποί της Ε.Ο.Κ. κατά την διαμόρφωση μιας ενοποιημένης κεφαλαιαγοράς πρόκειται να επιτευχθούν, π.χ., είναι απίθανο ότι οι μεγάλες αποστάσεις μεταξύ μερικών χωρών σε θέματα λογιστικής θα καλυφθούν στο σύντομο διάστημα μέχρι το τέλος του αιώνα μας. "Έτσι όταν ο αυξανόμενος αριθμός των προς έλεγχο ανωνύμων εταιρειών καθορισθεί, π.χ., ότι χρειάζονται υποχρεωτικά έλεγχο όλες από κατάλληλα προσοντούχους ελεγκτές, είναι αδύνατο το Σώμα των Όρκωτών Λογιστών στην Ελλάδα να επιτύχει και πλήρη ουσιαστικό έλεγχο τους. Μέ την προδιαγραμμένη μάλιστα διαδικασία αναπαραγωγής μελών του θ' απαιτηθούν μάλλον πολλά χρόνια για να γίνει πραγματικότητα ο ουσιαστικός έλεγχος όλων των μετοχικών εταιρειών που λειτουργούν στην Ελλάδα.

V. ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ

Υπάρχει ένα κύριο πρόβλημα κατά την ερμηνεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που είναι ότι τα αναφερόμενα κέρδη συχνά βρίσκονται εκτός πραγματικότητας. Πρώτον, η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού μπορεί ν' αποβεί άνευ νοήματος εξ αιτίας της χρησιμοποιήσεως του ιστορικού κόστους σαν βάση, ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού. Δεύτερον, ο τρόπος καταχωρήσεως, ή μή, εκτάκτων εξόδων και εσόδων, γεγονότων που συμβαίνουν μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, και κερδών ένοποιουμένων και συσχετιζόμενων εταιρειών, όλα αυτά επηρεάζουν την σημαντικότητα των κοινοποιούμενων αποτελεσμάτων. Τρίτον, το δημοσιευόμενο εταιρικό εισόδημα μπορεί να διαστρεβλωθεί εξ αιτίας φορολογικών σκοπιμοτήτων. Μέχρι στιγμής, απ' όλες τις χώρες της Ε.Ο.Κ. μόνο στην Μεγάλη Βρετανία ενσωματώνονται τα αποτελέσματα του πληθωρισμού στις λογιστικές εκθέσεις. Οι μέχρι τώρα προταθέντες κανόνες για λογιστική εναρμόνιση στην Ε.Ο.Κ. δέν αποκλείουν βέβαια προσαρμογές για τον πληθωρισμό. Η αποτίμηση όμως προϋποτίθεται να βασίζεται στο ιστορικό κόστος, άλλα τρέχουσες αξίες και περιοδικές επαναποτιμήσεις επιτρέπονται επίσης, κατά προαίρεση των μελών - κρατών.

Η ερμηνεία των αποτελεσμάτων του τρέχοντος έτους, όπως αυτά εμφανίζονται στην κατάσταση εταιρικού εισοδήματος επηρεάζεται από το αν συμπεριλαμβάνονται ή εξαιρούνται ώρισμα ουσιαστικά στοιχεία. "Έτσι υπάρχουν ακόμα στίς χώρες της Ε.Ο.Κ. συγκρουόμενες λογιστικές αντιμετώπισεις του κατά πόσον έκτακτα και μη επαναλαμβανόμενα στοιχεία θάπρεπε νά :

- (1) Χρεώνονται κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του τρέχοντος έτους στον λογαριασμό αποτελεσμάτων.

- (2) Τοποθετούνται απευθείας στα αποθεματικά δίχως νά επηρεάζουν τα τρέχοντα κέρδη.
- (3) Γίνεται ειδική μνεία από τους ελεγκτές ή γενικούς διευθυντές στις εκθέσεις τους, σέ υποσημειώσεις.

Μέχρι και το 1975 τα έκτακτα αυτά στοιχεία ήσαν μέ σαφήνεια καθορισμένα στα λογιστικά τους πλαίσια μόνο στή Μεγάλη Βρετανία μέ τήν υποχρεωτική εγκύκλιο SSAP 'Αριθ. 6 των σωμάτων ορκωτών λογιστών. Παραδείγματα τέτοιων έκτακτων στοιχείων δίνονται κατωτέρω για νά γίνει αντιληπτή ή σπουδαιότητα τους (πού εξαρτάται βέβαια κι από τις συνθήκες κάθε μιας συγκεκριμένης επιχειρήσεως):

- (1) 'Η διακοπή της λειτουργίας ενός σημαντικού τμήματος μιας επιχειρήσεως.
- (2) 'Η πώληση μιας επενδύσεως πού δεν αποκτήθηκε μέ πρόθεση τήν πώληση της.
- (3) 'Η απόσβεση άϋλων στοιχείων εξ αίτιας ασυνήθιστων γεγονότων ή εξελίξεων κατά τήν διάρκεια τής περιόδου.

'Η Τετάρτη 'Οδηγία απαιτεί όπως τα μή επαναλαμβανόμενα γεγονότα παρουσιάζονται ξεχωριστά στην κατάσταση εταιρικού εισοδήματος άλλα δέν διακρίνει τα έκτακτα από τα μή επαναλαμβανόμενα γεγονότα⁷. 'Επίσης απαιτεί αποκάλυψη όλων των συμβάντων πού συμβαίνουν μετά τήν περίοδο στην οποία αναφέρονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλα είναι γνωστά στην εταιρεία όταν οί καταστάσεις προετοιμάζονται. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις είναι τό συνηθέστερο παράδειγμα τέτοιου συμβάντος.

VI. ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σ' αυτή τήν σύντομη μελέτη εξετάστηκαν συνοπτικά οι λογιστικές εξελίξεις τής Ελλάδας μέσα στα κοινωνικοπολιτικά πλαίσια τής Ε.Ο.Κ. 'Ο αντικειμενικός σκοπός της ήταν ή περιληπτική παρουσίαση τών άρχων εναρμονίσεως πού διέπουν ήδη τήν κοινοποίηση χρηματοοικονομικών εκθέσεων στην Ε.Ο.Κ. καί τρό-

7. Τα πρώια είναι συνφασμένα μέ τήν λειτουργία μιας μονάδας και 'γι' αυτό ή ελληνική λογιστική ορολογία τα αποκαλεί έκτακτα λειτουργικά ή οργανικά έξοδα καί έσοδα. Τα δεύτερα συνήθως ονομάζονται έκτακτα ουδέτερα ή έξωλειτουργικά έξοδα καί έσοδα (ή και Ανόργανα από μερικούς παλαιότερους συγγραφείς).

πους εναρμονίσεως της Ελληνικής λογιστικής πρακτικής προς τις Κατευθυντήριες Όδηγίες (Directives). Αυτή ή μελέτη θά κλείσει μέ ανάλυση μερικών ακόμα προτάσεων για περαιτέρω ομοιομορφία στην παρουσίαση τών λογιστικών πληροφοριών και την ειδικώτερη επίδραση τους στην ελληνική πραγματικότητα.

Η 6η Κατευθυντήρια Όδηγία θα εισάγει και στην Ελλάδα τόν θεσμό του prospectus για τις νεοεισαγόμενες στα κοινοτικά Χρηματιστήρια επιχειρήσεις καθώς και για τις επιχειρήσεις πού μέ οποιοδήποτε τρόπο θά αντλούν κεφάλαια δια μέσου τών οργανωμένων μηχανισμών της κεφαλαιαγοράς. Αυτό τό μέτρο θά βοηθήσει να διαλυθεί τό κλίμα αμφιβολίας και καχυποψίας πού υπήρχε ανάμεσα στους επενδυτές μέχρι σήμερα και θά βοηθήσει έτσι, κατ' επέκταση, στην μείωση τής εξαρτήσεως τών επιχειρήσεων από τό τραπεζικό σύστημα.

Η 4η Όδηγία θά εισάγει και στην Ελλάδα τις υποσημειώσεις άπ' όπου τό κοινό θά πληροφορείται πολλές λεπτομέρειες πού δέν μπορούν να εκφραστούν λογιστικά όπως είναι, π.χ., οί διαστηριότητες τών μελών του Διοικητικού Συμβουλίου πού επηρεάζουν τις τύχες μιας επιχειρήσεως. Τά περισσότερα από τα στοιχεία πού θα κοινοποιούνται στις υποσημειώσεις υπήρχαν κατά κανόνα στα τραπεζικά ιδρύματα μέ τά όποια συνεργάζεται μια επιχείρηση. Έγίνονταν, κατά συνέπεια, μία διακριτική μεταχείριση όσον άφορα τήν πληροφόρηση πού παρέχεται κατά τήν διαδικασία αντήσεως κεφαλαίων από τά τραπεζικά ιδρύματα, σέ σύγκριση μέ αυτή πού δίδεται στό ανώνυμο πλήθος τών αποταμιευτών - επενδυτών όταν αγοράζουν μετοχές στό χρηματιστήριο. Αυτό δημιουργούσε αίσθημα συγκρούσεως συμφερόντων μεταξύ μικρομετόχων και επιχειρήσεως⁸.

"Άλλα στοιχεία πού περιλαμβάνουν υποχρεωτικά οί σημειώσεις αυτές είναι : οί μέθοδοι αποτιμήσεως και μετατροπής ξένων νομισμάτων, λεπτομέρειες για τό μετοχικό κεφάλαιο, τις συγγενικές επιχειρήσεις, τήν κίνηση τών λογαριασμών τών παγιών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ασφάλειες πού τις καλύπτουν, τήν κατανομή του κύκλου εργασιών κατά κλάδο δραστηριότητας και γεωγραφική περιοχή, τόν αριθμό και τις αμοιβές τών εργαζομένων, τις αμοιβές τής διοικήσεως, κλπ. Περιλαμβάνονται επίσης πληροφορίες για τό αν έγινε χρήση τών εναλ-

8. Π. Περράτης, «Η δημοσιότητα τών οικονομικών στοιχείων και ή κεφαλαιαγορά», Μάνατζερ, Ιανουάριος- Φεβρουάριος 1981, σελ. 38.

9. Π. Κωστάκις, «Μέγα θέμα και πολυσήμαντο ή λογιστική μας εναρμόνιση μέ τήν Ε.Ο.Κ.», Μάνατζερ, Ιανουάριος - Φεβρουάριος 1981, σελ. 32, πίνακας 2 (Δ' υποχρεωτικές πληροφορίες). Σ. Παντζόπουλος, «Τα οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης και ή δημοσιότητα τους» στό ίδιο τεύχος, σελ. 21-22.

λακτικών καταστάσεων που επιτρέπει ή 4η Κατευθυντήρια Όδηγία και πώς, τις δαπάνες, που καταλογίσθηκαν για φορολογικούς λόγους και μόνο (π.χ. πρόσθετες αποσβέσεις αναπτυξιακών νόμων - κινήτρων κ.τ.τ.) κι αν χρειάστηκε να μη τηρηθούν ορισμένες διατάξεις της 4ης Όδηγίας προκειμένου να δείξουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καλλίτερα την οικονομική θέση της εταιρείας. "Έτσι φαίνεται καθαρά ότι με την καθιέρωση των σημειώσεων οι Λογαριασμοί Τάξεως, που αποτελούν ελληνική υιοθέτηση παλαιότερης γαλλικής πρακτικής, δέν εξυπηρετούν πια τίποτε.⁹