

Η Συμμόρφωση των Ελληνικών Εταιρειών με τους Κανόνες Γνωστοποίησης του ΔΛΠ 41- Γεωργία

Απόστολος Μπάλλας, Αναστασία Παναγοπούλου, Χρήστος Τζόβας

1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ εφεξής) 41 - Γεωργία καλύπτει το τομέα της αγροτικής δραστηριότητας και εισάγει την έννοια της εύλογης αξίας στην αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να ερευνήσει το βαθμό συμμόρφωσης των ελληνικών εταιρειών στους κανόνες γνωστοποίησης που προβλέπονται στο ΔΛΠ 41. Τα ευρήματα αυτής της μελέτης ενδεχομένως να έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, δοθείσης της σημασίας που έχει για την ελληνική Οικονομία ο γεωργικός / κτηνοτροφικός τομέας. Είναι σημαντικό τόσο για τους αρμόδιους κρατικούς φορείς όσο και για τους γενικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (επενδυτές, πιστωτικά ιδρύματα, αναλυτές), να γνωρίζουν τον βαθμό στον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις καθώς και αυτές του, συναφούς, κλάδου τροφίμων χαρακτηρίζονται από υψηλή ποιότητα. Η κατάρτιση αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα διευκολύνει τόσο τους επενδυτές και αναλυτές στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων, όσο και τους κρατικούς φορείς στη χάραξη αποτελεσματικών πολιτικών στον εν λόγω τομέα. Επιπλέον, η παρούσα μελέτη παρουσιάζει ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον δεδομένου ότι ελάχιστες μελέτες έχουν ασχοληθεί σε διεθνές επίπεδο με τη εφαρμογή του ΔΛΠ 41.

Στην παρούσα μελέτη εξετάζουμε τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 και ειδικότερα τις γνωστοποιήσεις που έκαναν οι εταιρείες που εφάρμοσαν το ΔΛΠ 41 την περίοδο 2005-2008. Ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών του υποδείγματος υπολογίστηκε σε ποσοστό 60,10%. Η μελέτη αποτελείται από τις εξής ενότητες:

Η πρώτη ενότητα αναφέρεται στην χρησιμότητα των εταιρικών γνωστοποιήσεων και στο βαθμό συμμόρφωσης των εταιρειών με τους κανόνες γνωστοποίησης που προβλέπονται από τα ΔΛΠ. Η δεύτερη ενότητα αναφέρεται στα βασικά σημεία του ΔΛΠ 41. Στην τρίτη ενότητα παρουσιάζεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στη συγκεκριμένη έρευνα. Στην τέταρτη ενότητα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας καθώς και η αξιολόγηση αυτών. Στη τελευταία ενότητα συνοψίζονται τα βασικά συμπεράσματα της μελέτης.

2. Χρησιμότητα Γνωστοποιήσεων

Οι εταιρείες παρέχουν μέσω των οικονομικών καταστάσεων πληροφόρηση στους εξωτερικούς επενδυτές σχετικά με την χρηματοοικονομική τους κατάσταση και επίδοση. Η λογιστική πληροφορία μπορεί να θεωρηθεί ως ένα δημόσιο αγαθό δεδομένου ότι οι μέτοχοι πληρώνουν για την παραγωγή της, αλλά οι λοιποί πιθανοί χρήστες δεν μπορούν να χρεωθούν για τη χρήση της πληροφορίας. Συνεπώς, οι πιθανοί επενδυτές έχουν δωρεάν πρόσβαση στην πληροφορία, με αποτέλεσμα οι εταιρείες να μην έχουν ισχυρό κίνητρο για την παροχή υψηλής ποιότητας πληροφόρησης. Το ζήτημα αυτό μπορεί να αντιμετωπισθεί με την επιβολή κανονισμών για υποχρέωση λογιστικών γνωστοποιήσεων (Leftwich, 1980; Watts and Zimmerman, 1986; Beaver, 1998).

Οι κανονιστικές αρχές οφείλουν να στοχεύουν στη προστασία των «άπειρων» επενδυτών, επιβάλλοντας τις ελάχιστες απαιτήσεις λογιστικής αποκάλυψης μειώνεται το πληροφοριακό χάσμα μεταξύ των ενημερωμένων και μη επενδυτών (Leftwich, 1980; Watts and Zimmerman, 1986; Beaver, 1998). Οι Healy και Palepu (2001) θεωρούν ότι η επαρκής γνωστοποίηση συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των κεφαλαιαγορών. *Ceteris paribus*, οι διοικούντες τις επιχειρήσεις έχουν καλύτερη πληροφόρηση, σε σχέση με τους επενδυτές, σχετικά με την αξία των επιχειρηματικών τους ιδεών. Η ασύμμετρη πληροφόρηση είναι πιθανό να δημιουργήσει δυσλειτουργίες στην αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών. Όταν οι μισές επιχειρηματικές ιδέες είναι καλές και οι άλλες λιγότερο καλές, οι επενδυτές, αν δεν μπορούν να ξεχωρίσουν τους δύο τύπους ιδεών, θα αξιολογήσουν όλες τις ιδέες σε ένα μέσο επίπεδο. Ως εκ τούτου, οι καλές ιδέες θα υποτιμηθούν ενώ οι κακές θα υπερτιμηθούν, οδηγώντας έτσι σταδιακά την αγορά σε κατάσταση ύπαρξης μόνο κακών ιδεών. Για το λόγο αυτό, νομοθετικές ρυθμίσεις που επιβάλλουν εταιρικές γνωστοποιήσεις, συμβάλουν στη μείωση του χάσματος πληροφόρησης ανάμεσα στη διοίκηση και τους επενδυτές με σκοπό την αποτελεσματικότερη λειτουργία των κεφαλαιαγορών και την καλύτερη κατανομή των πόρων.

Συνεπεία της εφαρμογής των ΔΛΠ, αυξάνονται ουσιαστικά το είδος και η ποσότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αποκαλύπτει μια επιχείρηση. Οι Lang και Lundholm (1996) υποστηρίζουν ότι η ακρίβεια των προβλέψεων των αναλυτών συσχετίζεται θετικά με το εύρος και την ποιότητα των πληροφοριών που περιέχονται στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τον Caldwell (2004) η πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα είναι καλύτερης ποιότητας και ειδικότερα ότι η χρήση εύλογων αξιών στις οικονομικές καταστάσεις θα παρέχει πιο σωστή πληροφόρηση στους χρήστες. Οι Fearnley και Hines (2002) θεωρούν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει δημιουργήσει προβληματισμούς σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η θέση αυτή των Fearnley και Hines (2002) βασίζεται στο επιχείρημα της έλλειψης συμφωνίας ανάμεσα στα ευρωπαϊκά κράτη σε σχέση με τα ΔΛΠ 39 (χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση), στην

απουσία ενός ΔΛΠ αντίστοιχο με το FRS 5 (reporting the substance of transactions), στις δυσκολίες που σχετίζονται με τη λογιστική των συγχωνεύσεων και των απορροφήσεων, στην κατανόηση του ΔΛΠ 19 (employee benefits) και του ΔΛΠ 12 για την αναβαλλόμενη φορολογία. Επιπλέον, η πολύπλοκη φύση κάποιων ΔΛΠ, η έλλειψη καθοδήγησης κατά την πρώτη εφαρμογή των νέων προτύπων, το σύστημα της αναβαλλόμενης φορολογίας και η υπανάπτυξη των κεφαλαιαγορών σε κάποιες χώρες, φαίνεται να θέτουν εμπόδια στη διαδικασία της λογιστικής εναρμόνισης (Larson and Street, 2004).

Αν και τα ΔΛΠ εφαρμόζονται από την πλειοψηφία των κρατών, σε πολλές περιπτώσεις η συμμόρφωση με αυτά είναι ανεπαρκής. Τα ΔΛΠ περιέχουν κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) έχουν εκφράσει την ανησυχία τους σχετικά με το γεγονός ότι ενώ ορισμένες επιχειρήσεις ισχυρίζονται ότι συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ, ενδέχεται στην πραγματικότητα να μην τηρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Οι έρευνες των Cairns (1999) και Street et al. (1999) επιβεβαιώνουν τις ανησυχίες των IASB και IFAC παρέχοντας ενδείξεις ότι ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών που δηλώνουν ότι συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ πιθανόν να μην είναι ικανοποιητικός. Οι Saudaragan και Diga (1997) και οι Frost και Ramin (1997) εντόπισαν σημαντικές αποκλίσεις στις λογιστικές πρακτικές ανάμεσα σε χώρες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ.

Ο βαθμός συμμόρφωσης με τους κανόνες γνωστοποίησης που προβλέπονται από τα ΔΛΠ συσχετίζεται με εξωτερικούς παράγοντες, όπως ο πολιτισμός και το νομικό σύστημα που ισχύει σε μια χώρα, καθώς και παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά της εταιρείας. Οι Street et al. (1999) εξέτασαν το βαθμό, στον οποίο οι εταιρείες συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ, καθώς και τον τύπο και τη σημαντικότητα της μη συμμόρφωσης με τους κανόνες αποκάλυψης που καθορίζονται από τα πρότυπα. Επιλέχθηκαν 49 μεγάλες εταιρείες από 12 χώρες για το έτος 1996. Εξετάστηκαν 10 ΔΛΠ και τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι μόνο 20 από τις 49 εταιρείες συμμορφώνονταν με όλα τα ΔΛΠ. Σύμφωνα με πιο πρόσφατες έρευνες φαίνεται ότι ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών με τα ΔΛΠ βελτιώνεται. Ο Owusu-Ansah (2000) εξέτασε το βαθμό συμμόρφωσης με τις υποχρεωτικές απαιτήσεις λογιστικής αποκάλυψης στη Ζιμπάμπουε. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν υψηλό βαθμό συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ 2, 4, 7, 8 και 19, ενώ πλήρης συμμόρφωση υπήρξε για το ΔΛΠ 18. Αντίθετα, υπήρξαν περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 10 - 12, 14, 16, 17, 21-23 και 26-28.

3. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41

Σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην αγροτική δραστηριότητα και τις σχετιζόμενες κρατικές επιχορηγήσεις. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή, που είναι αποτέλεσμα συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στην συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλο εφαρμοστέο Πρότυπο. Κατά συνέπεια το Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά την συγκομιδή όπως, για παράδειγμα, η μεταποίηση των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διαχωρίσουμε τον όρο βιολογικό στοιχείο ενεργητικού που εμφανίζεται στο ΔΛΠ 41 από την έννοια του βιολογικού στοιχείου / βιολογική παραγωγή που χρησιμοποιείται στην γεωργία στην Ελλάδα. Βιολογική παραγωγή στην Ελλάδα εννοούμε το προϊόν που συλλέχθηκε κάτω από ένα σφαιρικό σύστημα γεωργικής παραγωγής (φυτικό ή ζωικό) με σκοπό το προϊόν αυτό να είναι υψηλής βιολογικής αξίας χωρίς τη χρησιμοποίηση αγροχημικών, ορμονών και αντιβιοτικών με στόχο την αποκατάσταση και διατήρηση των βιολογικών ισορροπιών μέσα στα πλαίσια των εκμεταλλεύσεων. Η χρήση του όρου βιολογική παραγωγή προέρχεται από την μετάφρασή της αγγλική λέξης organic. Στο ΔΛΠ 41 ο όρος βιολογικό περιουσιακό στοιχείο προέρχεται από την μετάφραση της αγγλικής λέξης biological που για τον τομέα της γεωργίας στην Ελλάδα περιλαμβάνει και την συμβατική γεωργία.

Όσο αφορά την αναγνώριση και επιμέτρηση μια οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού (ή μια αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής) όταν ελέγχει το στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με αυτό θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και όταν η εύλογη αξία ή το κόστος του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Στην αγροτική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί από την νομική ιδιοκτησία και την σηματοδότηση ή άλλη σήμανση κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την επιμέτρηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων. Ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού επιμετρείται στην αρχική του αναγνώριση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, εκτός των περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Με τον όρο κόστος στο σημείο πώλησης περιλαμβάνονται οι προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Δεν περιλαμβάνουν έξοδα μεταφοράς και άλλα που είναι απαραίτητα για την μεταφορά των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κάποια αγορά.

Η αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων θα επιμετρείται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα

κόστη του σημείου πώλησης, κατά την στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η επιμέτρηση συνιστά το κόστος της ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλου εφαρμοστέου Προτύπου.

Το πρότυπο για τον καλύτερο προσδιορισμό της εύλογης αξίας, τόσο για κάποιο βιολογικό περιουσιακό στοιχείο όσο και για μια αγροτική παραγωγή, προτείνει την ομαδοποίηση τους ανάλογα με τα σημαντικά χαρακτηριστικά, όπως η ηλικία και η ποιότητα. Μια οικονομική οντότητα είναι ελεύθερη να επιλέξει εκείνη τις ιδιότητες που θα ανταποκρίνονται καλύτερα στις ιδιότητες που θα χρησιμοποιούνται στην αγορά ως βάση για την τιμολόγηση τους.

Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός έχει λάβει χώρα από τη στιγμή της πραγματοποίησης του αρχικού κόστους ή οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι σημαντικές

Με την αναγνώριση και επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της γεωργικής παραγωγής μπορεί να προκύψουν κέρδη ή ζημίες. Κέρδος ή ζημιά, που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού στοιχείου ενεργητικού στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης και από μια μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος στο σημείο πώλησης ενός βιολογικού στοιχείου ενεργητικού θα περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Μια ζημιά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού στοιχείου ενεργητικού, επειδή τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού στοιχείου ενεργητικού, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

Ένα κέρδος ή μια ζημιά που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα συμπεριλαμβάνονται στο αποτέλεσμα της περιόδου στην οποία προκύπτει. Ένα κέρδος ή μια ζημιά μπορεί επίσης να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Το ΔΛΠ 41 καλύπτει και τις κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα. Μια χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού επιμετρημένο στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, μόνο και μόνο όταν η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα. Αν μια κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού που επιμετρείται στη εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, είναι με όρους, που προβλέπουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη αγροτική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει την

κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μια οικονομική οντότητα να καλλιεργεί σε μια ορισμένη περιοχή για πέντε χρόνια και η οικονομική οντότητα να χρειαστεί να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν την καλλιεργήσει για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγησή δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να διατηρείται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο με βάση μία χρονική αναλογία.

Αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετρείται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

Αυτό το πρότυπο απαιτεί μια διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 20, αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετρείται στην εύλογή του αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ή αν μία κρατική επιχορήγηση απαιτεί μια οικονομική οντότητα να μη ασχολείται σε καθορισμένη αγροτική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετρείται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης.

Σημαντικό μέρος του προτύπου αποτελούν οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να κάνουν οι επιχειρήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις αφορούν βασικά την αναγνώριση και την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής. Ο Πίνακας 1 παρουσιάζει της γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το ΔΛΠ 41.

Πίνακας 1: Γνωστοποιήσεις ΔΛΠ 41

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
1. Γνωστοποίηση συνολικού κέρδους ή ζημίας κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής
2. Γνωστοποίηση συνολικού κέρδους ή ζημίας κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
3. Περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
4. Αν δεν γνωστοποιείται πουθενά αλλού, η φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας
5. Αν δεν γνωστοποιούνται πουθενά αλλού, οι μη χρηματικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και το αποτέλεσμα της αγροτικής παραγωγής κατά την διάρκεια της περιόδου
6. Γνωστοποίηση μεθόδων και σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής και βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
7. Γνωστοποίηση της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου
8. Γνωστοποίηση ύπαρξης και λογιστικής αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα δικαιώματα κυριότητας περιορίζονται.
9. Γνωστοποίηση ύπαρξης και λογιστικής αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων
10. Γνωστοποίηση του ποσού που δεσμεύεται για ανάπτυξη ή απόκτηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
11. Γνωστοποίηση στρατηγικών διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την Αγροτική δραστηριότητα
12. Παρουσίαση συμφωνίας των μεταβολών στην λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αρχής και της λήξης τρέχουσας περιόδου
13. Γνωστοποίηση κλιματολογικών κινδύνων/ κινδύνων ασθενειών και άλλων που δημιουργούν στοιχείο εσόδου ή εξόδου
14. Όταν η οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις ή ζημία απομείωσης πρέπει να αναφέρει το είδος, το λόγο και το εύρος των εκτιμήσεων, την μέθοδο απόσβεσης και τις ωφέλιμες ζωές
15. Γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων όσο αφορά τη φύση και την έκτασή τους
16. Γνωστοποίηση ανεκπλήρωτων όρων και άλλων ενδεχόμενων κρατικών επιχορηγήσεων

4. Ερευνητική μέθοδος

Στην παρούσα έρευνα εξετάζεται η εφαρμογή του ΔΛΠ 41 που αφορά επιχειρήσεις που ασκούν αγροτική δραστηριότητα και σκοπό έχει να προδιαγράψει την αναγνώριση, επιμέτρηση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τη συγκομιδή της γεωργικής παραγωγής και τις κρατικές επιχορηγήσεις αυτής. Η έρευνα αφορά την μελέτη βαθμού συμμόρφωσης των υπό μελέτη εταιρειών στις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής γνωστοποίησης που επιβάλλει το πρότυπο. Ο πληθυσμός, από τον οποίο επιλέχθηκε το δείγμα της έρευνας αποτελείται από τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο και κατά συνεπεία υποχρεούνται από το νόμο να προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις αρχές που επιβάλλουν τα ΔΛΠ. Για την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που αφορούν τις χρήσεις 2005 έως 2008 προκειμένου να μπορέσουμε να παρακολουθήσουμε την διαχρονικές μεταβολές που επήλθαν στον τομέα των γνωστοποιήσεων που απαιτείται από τις εταιρείες για το ΔΛΠ 41. Επιλέχθηκαν οι 12 εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 41 (Πίνακα 2).

Πίνακας 2: Εταιρείες του Δείγματος

A/A	ΕΤΑΙΡΕΙΑ
1	ΚΡΕΤΑ ΦΑΡΜ ΑΒΕΕ
2	ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΑ ΣΕΛΟΝΤΑ ΑΕΓΕ
3.	ΔΙΑΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Β.Ε.Ε.
4.	ΚΤΗΜΑ ΚΩΣΤΑ ΛΑΖΑΡΙΔΗ Α.Ε
5.	ΠΕΡΣΕΥΣ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΑΒΕΕ
6.	ΝΗΡΕΥΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Ε
7.	INTERFISH ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΕ
8.	ΙΠΠΟΤΟΥΡ ΑΕ
9.	ΓΑΛΛΞΙΔΙ ΘΑΛΑΣΣΙΕΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΕ
10.	Ι. ΜΠΟΥΤΑΡΗΣ & ΥΙΟΣ HOLDING ΑΕ
11.	ΕΒΡΟΦΑΡΜΑ ΑΒΕΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΓΑΛΑΚΤΟΣ
12.	ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΒΕΕ

Για την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που συντάχθηκαν σύμφωνα με τα ΔΛΠ, καθώς και μια λίστα με τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές τους καταστάσεις των εταιρειών που υιοθετούν τα ΔΛΠ. Η λίστα αυτή περιέχει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που απαιτεί το πρότυπο, όπως αυτές παρουσιάστηκαν στον Πίνακα 1.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι το ΔΛΠ 41 περιέχει ένα μεγάλο αριθμό γνωστοποιήσεων που δεν είναι υποχρεωτικές αλλά που η αποκάλυψή τους θα διευκόλυνε την καλύτερη ανάπτυξη και κατανόηση των οικονομικών τους καταστάσεων από τους χρήστες ιδιαίτερα σε ότι αφορά την παρουσίαση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Στην έρευνά μας δεν λαμβάνουμε υπόψη τις μη υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις, αν και θεωρούμε ότι βοηθούν και ενισχύουν την πληροφόρηση των χρηστών όσο αφορά τον τομέα την γεωργίας, καθώς και τις μελλοντικές ταμιακές ροές των επιχειρήσεων.

Η έρευνα διεξήχθη με τον εξής τρόπο:

Σύμφωνα με το πρότυπο υπάρχει ένας αριθμός από στοιχεία (disclosed items), που πρέπει να εμφανίζει κάθε εταιρεία στις οικονομικές καταστάσεις. Για κάθε υπό μελέτη εταιρεία ελέγχθηκε κατά πόσο κάθε στοιχείο γνωστοποίησης υπάρχει στις οικονομικές της καταστάσεις για τις χρήσεις 2005 - 2008.

Για κάθε στοιχείο γνωστοποίησης υπάρχουν τρεις πιθανότητες. Πρώτον, η απαραίτητη γνωστοποίηση να παρουσιάζεται πραγματικά στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, και συμβολίζεται με D (Disclosed), δεύτερον η γνωστοποίηση να μην παρουσιάζεται λόγω μη συμμόρφωσης της εκάστοτε εταιρείας με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ, και συμβολίζεται με N/M (Not Mentioned) και τρίτον να μην παρουσιάζεται η γνωστοποίηση λόγω μη δυνατότητας εφαρμογής της στην συγκεκριμένη εταιρεία, και εμφανίζεται με N/A (Not Applicable). Για παράδειγμα, αν μια εταιρεία δεν έχει κρατικές επιχορηγήσεις τότε οι γνωστοποιήσεις που αφορούν αυτές δεν είναι εφαρμόσιμες και συνεπώς η εταιρεία δεν χρειάζεται να συμπεριλάβει τις ανάλογες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές της καταστάσεις.

Ο βαθμός συμμόρφωσης της κάθε εταιρείας που εξετάστηκε καθορίζεται από έναν δείκτη συμμόρφωσης, ο οποίος ορίζεται ως η αναλογία όλων των εφαρμόσιμων στοιχείων γνωστοποίησης από τις υπό μελέτη εταιρείες προς το συνολικό αριθμό όλων των στοιχείων που έχουν εφαρμογή από την εκάστοτε εταιρεία ($D/(TOTAL - N/A)$). Δηλαδή, ο παρανομαστής έχει όλο τον αριθμό των στοιχείων γνωστοποιήσεων απαλλαγμένων από εκείνα, τα οποία δεν έχουν πρακτική εφαρμογή και νόημα γνωστοποίησης. Η ανάλυση των δεικτών για την εξαγωγή των συμπερασμάτων σχετικά με την συμμόρφωση των εταιρειών, θα γίνει συνολικά αλλά και ανά γνωστοποίηση, διότι με τον τρόπο αυτό θα είναι δυνατόν να κριθεί ο βαθμός συμμόρφωσης.

5. Ευρήματα της έρευνας και ανάλυση των αποτελεσμάτων

5.1 Γενικοί Δείκτες Συμμόρφωσης

Στην μελέτη που διεξάχθηκε λάβαμε υπόψη τα οικονομικά στοιχεία δώδεκα εταιρειών για τέσσερα οικονομικά έτη, που είναι εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, και οι οποίες είναι υποχρεωμένες στις οικονομικές τους καταστάσεις να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 41. Ο μέσος όρος συμμόρφωσης του με το πρότυπο είναι στο 60,10%, ποσοστό το οποίο δεν κρίνεται ως ικανοποιητικό δεδομένου ότι καταδεικνύει ότι ένα τρίτο από τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του προτύπου δεν πραγματοποιήθηκαν μέσα σε αυτά τα τέσσερα χρόνια (Πίνακας 3). Ενδιαφέρον είναι ότι καμιά εταιρεία δεν συμμορφώνεται πλήρως στις υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων ενώ υπάρχει σημαντική διακύμανση όπως φαίνεται και στο σχετικό πίνακα. Άλλωστε είναι ενδεικτικό ότι σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, κάποια εταιρεία εφάρμοσε την παρουσίαση των βιολογικών της στοιχείων ενεργητικού στην εύλογη αξία και γενικότερα τις απαιτήσεις του προτύπου μόλις το 2008.

Πίνακας 3: Χαρακτηριστικά δείγματος

	Μέσος Όρος	Τυπική Απόκλιση	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή
Βαθμός συμμόρφωσης	60.10%	20.61%	21.88%	85,71%

Γενικά κατά την ανάλυση των δεικτών συμμόρφωσης ανά εταιρεία, οι εταιρείες ιχθυοκαλλιέργειας παρουσιάζουν καλύτερα ποσοστά, και αυτό συνάδει με το γεγονός ότι κάποιες από αυτές είναι θυγατρικές μεγαλύτερων εισηγμένων εταιρειών που είναι στον ίδιο κλάδο με αποτέλεσμα να ακολουθούν την ίδια σχεδόν παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων (Πίνακας 4). Οι υπόλοιπες εταιρείες παρουσιάζουν χαμηλότερους δείκτες, ενώ ενδιαφέρουσα είναι η περίπτωση της Ιπποτουρ ΑΕ που δεν δημοσιεύει στοιχεία, που αφορούν την αποτίμηση των σχετικών στοιχείων ενεργητικού στην εύλογη αξία, λόγω μη ύπαρξης ενεργού αγοράς. Επιπλέον, η εταιρεία Εβροφάρμα ΑΒΕΕ εφάρμοσε το πρότυπο για τα βιολογικά στοιχεία μόλις το 2008 ενώ η εταιρεία Μπουτάρης & Υιός Holdings ΑΕ ενώ είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το πρότυπο τα τελευταία δύο χρόνια (κάτι που λήφθηκε υπόψη στην ανάλυση των αποτελεσμάτων) ταυτόχρονα όμως δεν παρέχει πληροφορία για τον τρόπο που διαχωρίζει τα βιολογικά στοιχεία της σε ομάδες.

Πίνακας 4: Γενικοί Δείκτες Συμμόρφωσης Συνολικά για τα 4 Έτη

A/A	ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΔΕΙΚΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ: D/(TOTAL – N/A)
1	ΚΡΕΤΑ ΦΑΡΜ ΑΒΕΕ	56,25%
2	ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΑ ΣΕΛΟΝΤΑ ΑΕΓΕ	71,42%
3.	ΔΙΑΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Β.Ε.Ε.	85,71%
4.	ΚΤΗΜΑ ΚΩΣΤΑ ΛΑΖΑΡΙΔΗ Α.Ε	67,85%
5.	ΠΕΡΣΕΥΣ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΑΒΕΕ	71,42%
6.	ΝΗΡΕΥΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Ε	60,71 %
7.	INTERFISH ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΕ.	66,67%
8.	ΠΙΠΟΤΟΥΡ ΑΕ	37,5%
9.	ΓΑΛΑΞΙΔΙ ΘΑΛΑΣΣΙΕΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΕ	82,13%
10.	Ι. ΜΠΟΥΤΑΡΗΣ & ΥΙΟΣ HOLDING ΑΕ	27,75%
11.	ΕΒΡΟΦΑΡΜΑ ΑΒΕΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΓΑΛΑΚΤΟΣ	21,88%
12.	ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΑΒΕΕ	71,87%
	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	60,10%

5.2 Ανάλυση Δεικτών ανά Γνωστοποίηση

Στον Πίνακα 5 παρουσιάζεται ο μέσος όρος συμμόρφωσης των εταιρειών ανά γνωστοποίηση την περίοδο 2005-2008. Σε κάποιες από αυτές ο μέσος όρος είναι ικανοποιητικός ενώ σε άλλες τα ποσοστά είναι πάρα πολύ χαμηλά. Παρατηρούμε γενικά ότι οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες έχουν να κάνουν με τον προσδιορισμό της οικονομικής απόδοσης της εκάστοτε εταιρείας και είναι υποχρεωτικές από το πρότυπο παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά, ενώ γνωστοποιήσεις που είναι υποχρεωτικές και θα μπορούσαν να περιγράψουν καλύτερα την οικονομική θέση της οντότητας, όσον αφορά στον αγροτικό κλάδο έχουν χαμηλότερα ποσοστά.

Πίνακας 5: Βαθμός Συμμόρφωσης ανά Γνωστοποίηση

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Επιχειρήσεις που είχαν υποχρέωση γνωστοποίησης	Επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση γνωστοποίησης	Δείκτες συμμόρφωσης για την περίοδο 2005-2008
1. Γνωστοποίηση συνολικού κέρδους ή ζημίας κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγή	12	0	93,8%
2. Γνωστοποίηση συνολικού κέρδους ή ζημίας κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	12	0	81,3%
3. Περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	12	0	75,0%
4. Αν δεν γνωστοποιείται πουθενά αλλού η φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας	0	0	-
5. Αν δεν γνωστοποιούνται πουθενά αλλού μη χρηματικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και το αποτέλεσμα της αγροτικής παραγωγής κατά την διάρκεια της περιόδου	12	0	0,0%
6. Γνωστοποίηση μεθόδων και σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής και βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.	12	0	87,5%
7. Γνωστοποίηση της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου	4	8	18,8%
8. Γνωστοποίηση ύπαρξης και λογιστικής αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα	0	0	-

δικαιώματα κυριότητας περιορίζονται.			
9. Γνωστοποίηση ύπαρξης και λογιστικής αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων	0	0	-
10. Γνωστοποίηση του ποσού που δεσμεύεται για ανάπτυξη ή απόκτηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	0	0	-
11. Γνωστοποίηση στρατηγικών διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την Αγροτική δραστηριότητα	12	0	0,0%
12. Παρουσίαση συμφωνίας των μεταβολών στην λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αρχής και της λήξης τρέχουσας περιόδου	12	0	89,6%
13. Γνωστοποίηση κλιματολογικών κινδύνων/ κινδύνων ασθeneιών και άλλων που δημιουργούν στοιχείο εσόδου ή εξόδου	0	0	-
14. Όταν η οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημία απομείωσης πρέπει να αναφέρει το είδος, το λόγω και το εύρος των εκτιμήσεων, την μέθοδο απόσβεσης και τις ωφέλιμες ζωές	2	10	25,0%
15. Γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων όσο αφορά τη φύση και την έκτασή τους	0	0	-
16. Γνωστοποίηση ανεκπλήρωτων όρων και άλλων ενδεχόμενων κρατικών επιχορηγήσεων	0	0	-
17. Γνωστοποίηση των μειώσεων που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων	0	0	-

5.2.1. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση για το συνολικό κέρδος ή ζημία κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.

Οι εταιρείες που μελετήθηκαν σχετικά με την γνωστοποίηση του συνολικού κέρδους ή ζημίας από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών στοιχείων ενεργητικού τους και της αγροτικής παραγωγής τους παρουσιάζουν μεγάλα ποσοστά συμμόρφωσης, με όλες σχεδόν να είναι στο 100% εκτός από μία που δεν εφάρμοζε το πρότυπο στα πρώτα χρόνια. Η εφαρμογή της γνωστοποίησης αφορά περισσότερο τα βιολογικά περιουσιακά τους στοιχεία. Όπως λοιπόν φαίνεται και από τον Πίνακα 5 και οι

δώδεκα εταιρείες ήταν υποχρεωμένες να κάνουν την γνωστοποίηση και ο δείκτης της γνωστοποίησης για τα τέσσερα χρόνια είναι κατά μέσο όρο σε ποσοστό 93,75%.

5.2.2. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά το συνολικό κέρδος ή ζημία από αποτίμηση την τρέχουσα περίοδο στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης των βιολογικών στοιχείων ενεργητικού και της αγροτικής δραστηριότητας.

Σε αυτήν την γνωστοποίηση οι εταιρείες παρουσιάζουν μικρότερο δείκτη συμμόρφωσης με μέσο όρο για τα τέσσερα χρόνια 81,25% σύμφωνα με τον Πίνακα 5. Σημειώνεται ότι τρεις εταιρείες δεν παρουσιάζουν τις μεταβολές από την αγροτική τους δραστηριότητα συνολικά παρά μόνο την μεταβολή των βιολογικών στοιχείων ενεργητικού. Επειδή, όμως η γνωστοποίηση αφορά και την αγροτική δραστηριότητα, και αφού οι εταιρείες έπρεπε να φανερώνουν και αυτή την μεταβολή θεωρούμε ότι δεν ολοκληρώνεται και συνεπώς δεν συμμορφώνονται. Άλλωστε η μεταβολή μόνο των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζεται και από άλλη γνωστοποίηση του προτύπου που απαιτεί πίνακα μεταβολών.

5.2.3. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά την περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Στην γνωστοποίηση αυτή οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες σύμφωνα με το πρότυπο να περιγράψουν είτε ποσοτικά είτε περιγραφικά κάθε ομάδα των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων. Θεωρούμε ότι η γνωστοποίηση αυτή του προτύπου είναι πολύ σημαντική μαζί με τον πίνακα μεταβολής των βιολογικών στοιχείων ενεργητικού γιατί ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων θα μπορέσει να κατανοήσει την περιουσιακή κατάσταση των επιχειρήσεων σε αποθέματα κατά την διάρκεια της χρήσης και πως αυτά μεταβάλλονται σύμφωνα με τις φυσικές τους ιδιότητες.

Όπως φαίνεται στον πίνακα 5, οι εταιρείες παρουσιάζουν βαθμό συμμόρφωσης 75 %. Οι οιοποιητικές εταιρείες του δείγματος δεν παρουσιάζουν την περιγραφή των αμπελώνων τους, παρά μόνο αναφέρουν ότι η εκτίμηση γίνεται από ειδικούς εκτιμητές λόγω έλλειψης ενεργού αγοράς και δεν παρουσιάζουν ποσοτική περιγραφή.

5.2.4 Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση για την φύση της δραστηριότητας της οντότητας.

Σχετικά με αυτή τη γνωστοποίηση υπάρχει η συνθήκη, που ορίζει ότι, εάν η εταιρεία έχει σε κάποιο άλλο μέρος των οικονομικών της καταστάσεων γνωστοποιήσει την φύση της δραστηριότητας της δεν είναι υποχρεωμένη να κάνει αναφορά στις γνωστοποιήσεις που αφορούν το ΔΛΠ 41. Όλες οι εταιρείες κάνουν γνωστό τον σκοπό και την φύση των δραστηριοτήτων τους σε διαφορετικό σημείο των οικονομικών καταστάσεων τους, με αποτέλεσμα να μην είναι υποχρεωτική η αναφορά της.

5.2.5 Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση για της μη χρηματικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής.

Η συγκεκριμένη γνωστοποίηση απαιτεί την παρουσίαση εκτιμήσεων που αφορούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Όπως παρατηρούμε από το Πίνακα 5 καμία εταιρεία δεν κάνει γνωστοποίηση. Αν δεν μπορούμε να γνωρίζουμε το λόγο της μη παρουσίασης αυτών των ποσοτήτων μπορούμε να εικάσουμε ότι μπορεί να προέρχεται από την δυσκολία των εταιρειών να εκτιμήσουν τις ποσότητες, οι οποίες μπορεί να απέχουν πολύ από την πραγματικότητα τις επόμενες περιόδους και να μην είναι συγκρίσιμες λόγω της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τον αγροτικό κλάδο, τόσο στον τομέα της γεωργικής παραγωγής όσο και της ζωικής.

5.2.6. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές προσδιορισμού της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής και βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Το ΔΛΠ 41 απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζουν κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής και κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Οι εταιρείες υιοθετούν στην πλειοψηφία τους την έννοια της εύλογης αξίας που ορίζεται από το ΔΛΠ 41, μείον τα κόστη στο σημείο πώλησης, αποδεχόμενες τη πολιτική του προτύπου ως μέθοδο αποτίμησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τους. Ακόμα και σε εταιρείες που δεν υπήρξε διαχωρισμός των ομάδων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται αναφορά στην μέθοδο αποτίμησης τους, με βάση τους ορισμούς που παρέχονται από αυτό.

5.2.7. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε.

Σύμφωνα με τον Πίνακα 5 οι εταιρείες που είναι υποχρεωμένες για την γνωστοποίηση αυτή είναι μόνο τέσσερις από τις δώδεκα. Το ποσοστό συμμόρφωσης τους είναι πολύ χαμηλό και συγκεκριμένα μόλις 18,8%, κατά μέσο όρο, την περίοδο 2005-2008.

5.2.8. Συμμόρφωση με τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις δεσμεύσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Αυτή η κατηγορία γνωστοποιήσεων αφορά εξολοκλήρου τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν δεσμεύσεις και που τα δικαιώματα των εταιρειών επί αυτών έχουν περιοριστεί λόγω ενεχυροδανεισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες πρέπει να αναφέρουν το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν δεσμευτεί για την ανάπτυξη τους. Καμία από τις εταιρείες του δείγματος δεν

έχει αναπτύξει τέτοια δραστηριότητα, ώστε να είναι υποχρεωμένη να προβεί στις παραπάνω γνωστοποιήσεις.

5.2.9. Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά τις στρατηγικές διαχείρισης των οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την αγροτική δραστηριότητα

Η γνωστοποίηση αυτή αφορά αποκλειστικά τις στρατηγικές διαχείρισης της αγροτικής δραστηριότητας. Σε αυτό τον τομέα καμία από της εταιρείες δεν αναφέρει στις οικονομικές καταστάσεις τρόπους αντιμετώπισης προβλημάτων που μπορούν να προκύψουν από την λειτουργία τους ως αγροτικής εκμετάλλευσης. Πρέπει να τονισθεί ότι το πρότυπο ορίζει σαφώς την αγροτική δραστηριότητα και αναφέρει παραδείγματα όπως η εκτροφή ζώων, η δασοκομία, η ετήσια και διηλεκτική συγκομιδή και η υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβάνοντας και την ιχθυοκαλλιέργεια).

5.2.10 Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά την συμφωνία των μεταβολών στην λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αρχής και λήξης τρέχουσας περιόδου.

Όπως φαίνεται στον πίνακα 5, ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών με την γνωστοποίηση αυτή είναι υψηλός και συγκεκριμένα 89,6%. Η γνωστοποίηση αυτή αφορά και σημαντικό κομμάτι προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματός κάθε οικονομικής οντότητας. Σύμφωνα με το πρότυπο οι εταιρείες έπρεπε να παρουσιάζουν μια συμφωνία ανάμεσα στην λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αρχής και λήξης η οποία θα περιλαμβάνει το κέρδος ή τη ζημία από τις μεταβολές από την εύλογη αξία, τις αυξήσεις λόγω των αγορών, τις μειώσεις λόγω των πωλήσεων, μειώσεις λόγω συγκομιδής, αυξήσεις λόγω συνενώσεων επιχειρήσεων και καθαρές συναλλαγματικές διαφορές.

5.2.11 Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση που αφορά κλιματολογικούς κινδύνους/ κινδύνους ασθενειών και άλλων που δημιουργούν στοιχείο εσόδου ή εξόδου

Στην ενότητα αυτή το ΔΛΠ 41 καθιστά σαφές προς τις οικονομικές οντότητες ότι σε περιπτώσεις όπου η αγροτική δραστηριότητα εκτεθεί σε κινδύνους αυτού του είδους είναι υποχρεωμένες να γνωστοποιήσουν το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου. Παραδείγματα τέτοιου είδους είναι μια επιδημία επιθετικής μολυσματικής ασθένειας, σοβαρές ξηρασίες ή παγετός και η επιδρομή εντόμων. Καμία εταιρεία του δείγματος της μελέτης δεν χρειαζόταν να προβεί σε αυτή την γνωστοποίηση.

5.2.12 Συμμόρφωση με την γνωστοποίηση όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης κατά το τέλος της περιόδου.

Δυο από τις δώδεκα εταιρείες του δείγματος αποτιμούν κάποια από τα βιολογικά περιουσιακά τους στοιχεία στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης κατά το τέλος της περιόδου. Σε αυτή την περίπτωση το

ΔΛΠ 41 απαιτεί η εταιρεία να κάνει μια περιγραφή για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, να επεξηγεί γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο μπορεί να βρίσκεται η εύλογη αξία, την μέθοδο απόσβεσής ή τις ωφέλιμες ζωές, την ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση.

5.2.13. Συμμόρφωση με τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις κρατικές επιχορηγήσεις.

Το πρότυπο επιβάλλει αυτές τις γνωστοποιήσεις, όταν μια οικονομική οντότητα έχει κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 η επιχείρηση θα πρέπει να αποκαλύπτει τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων, τους ανεκπλήρωτους όρους και τις ουσιαστικές μειώσεις. Οι εταιρείες του δείγματος δεν έλαβαν επιχορηγήσεις που αφορούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία άρα δεν απαιτούνται σχετικές γνωστοποιήσεις.

5.3 Συζήτηση των αποτελεσμάτων και παρατηρήσεις

Λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των γενικών δεικτών και τους δείκτες ανά γνωστοποίηση μπορούμε να συμπεράνουμε ότι στο ΔΛΠ 41 οι εταιρείες παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που έχουν άμεσο αποτέλεσμα στην οικονομική τους απόδοση και μπορούν εύκολα να χειριστούν και να ελεγχθούν τόσο από τις ελεγκτικές εταιρείες όσο και από τους κρατικούς φορείς. Σε αυτές τις εταιρείες παρουσιάστηκαν ελλείψεις όσο αφορά βασικές γνωστοποιήσεις του προτύπου που μπορούν να οδηγήσουν σε λανθασμένες πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η εταιρεία Ιπποτούρ ΑΕ δεν παρουσιάζει σύμφωνα με τις απαιτήσεις του προτύπου τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της γεγονός που έχει να κάνει και με την φύση της δραστηριότητάς της. Παρόλα αυτά το πρότυπο σε τέτοιες περιπτώσεις δίνει την δυνατότητα διαφορετικής αντιμετώπισης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γνωστοποίησης του λόγου και του τρόπου αντιμετώπισης τους.

Οι υπόλοιπες εταιρείες που κατά τον πλείστον ανήκουν στον κλάδο των ιχθυοκαλλιεργειών παρουσιάζουν υψηλότερους δείκτες συμμόρφωσης. Στο γεγονός αυτό μπορεί να έχει συμβάλει και η ανάπτυξη του κλάδου τα τελευταία χρόνια που έχει οδηγήσει τις εταιρείες να απαιτούν περισσότερους επενδυτές προκειμένου να μπορέσουν να συγκεντρώσουν κεφάλαια ώστε να εφαρμόσουν τα επενδυτικά τους σχέδια.

Κατά την διάρκεια των τεσσάρων ετών μόνο μία άλλαξε ελεγκτική εταιρεία. Τα επίπεδα του βαθμού συμμόρφωσης αυξήθηκαν σημαντικά μετά από αυτή την αλλαγή. Σε άλλες εταιρείες η αλλαγή ελεγκτή – αλλά όχι ελεγκτικής εταιρείας - είχαν σαν αποτέλεσμα τη βελτίωση του βαθμού συμμόρφωσης.

Μια από της σημαντικότερες ελλείψεις που έχουν οι γνωστοποιήσεις των εταιρειών του δείγματος είναι η μη γνωστοποίηση των μη χρηματικών επιμετρήσεων και εκτιμήσεων των φυσικών ποσοτήτων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τους και της αγροτικής τους παραγωγής, αποτυγχάνοντας με αυτό τον τρόπο να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων χρήσιμες πληροφορίες που αφορούν τις μελλοντικές τους ταμειακές ροές.

6. Συμπεράσματα

Η παρούσα μελέτη αφορά τη συμμόρφωση των ελληνικών επιχειρήσεων στις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων του ΔΛΠ 41 την περίοδο 2005-2008. Ο μέσος όρος συμμόρφωσης των εταιρειών στα τέσσερα χρόνια εφαρμογής του προτύπου δεν είναι αρκετά ικανοποιητικός φτάνοντας το 60,10%. Μια διαφορετική διατύπωση είναι ότι τουλάχιστον το ένα τρίτο των γνωστοποιήσεων που απαιτούνταν από τις εταιρείες την περίοδο αυτή δεν έγινε, και συνεπώς οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν ενημερώθηκαν πλήρως όσον αφορά την αγροτική δραστηριότητά των.

Ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών όσο αφορά τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 σχετικά με τις γνωστοποιήσεις είναι υψηλότερος σε εκείνες που σχετίζονται με τον προσδιορισμό της οικονομικής απόδοσης της εκάστοτε εταιρείας αμελώντας την πληροφόρηση που απαιτεί το πρότυπο σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές ροές των οικονομικών οντοτήτων. Καμία από τις εταιρείες του δείγματος δεν γνωστοποιεί τις μη χρηματικές επιμετρήσεις και εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τους καθώς και της αγροτικής παραγωγής τους, ενώ το ίδιο συμβαίνει και με τις στρατηγικές διαχείρισης των οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την αγροτική δραστηριότητα. Οι εταιρείες στον κλάδο των ιχθυοκαλλιεργειών παρουσιάζουν υψηλότερους δείκτες συμμόρφωσης.

Με εξαίρεση κάποιες μεμονωμένες περιπτώσεις οι εταιρείες παρουσίασαν υψηλό βαθμό συμμόρφωσης, όσο αφορά τις μεταβολές στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αρχής και τέλους της τρέχουσας περιόδου. Προσδιορίζοντας έτσι και το συνολικό κέρδος ή ζημία που μπορεί να προέλθει από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μέσα στη χρήση λόγω των μεταβολών των εύλογων αξιών αλλά και των φυσικών μεταβολών που μπορούν να συμβούν σε αυτά. Τέλος όσο αφορά την περιγραφή των ομάδων των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις μεθόδους και σημαντικές παραδοχές προσδιορισμού της εύλογης αξίας κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε, οι εταιρείες παρουσιάζουν, με ελάχιστες εξαιρέσεις, υψηλά ποσοστά συμμόρφωσης παραμένοντας όμως στις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις του προτύπου, παρόλο που το πρότυπο ενθαρρύνει για παραπάνω πληροφόρηση, ώστε να υπάρξει καλύτερη και σαφέστερη εικόνα για των χρήστη των οικονομικών τους καταστάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Beaver W., 1998, *Financial Reporting An Accounting Revolution* (3rd ed.), Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ
- Cairns D., 1999, *Applying International Accounting Standards*, 1st edition.
- Caldwell, A., 2004, 'How IFRSs put Brands on the Balance Sheet', *Finance & Management*, November, pp. 11-13.
- Fearnley, S. and Hines, T., 2002, 'The Adoption of International Accounting Standards in the UK: A Review of Attitudes', Working Paper, Portsmouth Business School.
- Frost C.A., and Ramin K.P., 2003, "Corporate financial disclosure: A global assessment", In F.D.S. Choi (ed), *International financial accounting handbook* (3rd ed), John Wiley & Sons, Inc.
- Healy P., Palepou K., 2001, "Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and the Capital markets: A review of the empirical disclosure literature", *Journal of Accounting and Economics*, p.405-440.
- Lang M., and Lundholm R., 1993, " Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures", *Journal of Accounting Research*, 31 (2), p. 93-111.
- Larson, R.K. and Street, D.L., 2004, 'Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 13, pp. 89-119.
- Leftwich, R., 1980, "Evidence of the impact of mandatory changes in Accounting Principles on Corporate Loan Agreements", unpublished PhD thesis, University of Rochester.
- Owusu-Ansah S., 2000, "Noncompliance with corporate annual report disclosure requirements in Zimbabwe", *Research in Accounting in Emerging Economies*, 4, p. 289-305.
- Saudagaran S.M., and Diga J.G., 1997, "Accounting regulation in ASEAN: A choice between the global and regional paradigms of harmonization", *Journal of International Financial Management and Accounting.*, 8 (1), p.1-32.
- Street D.L., Gray S.J. and Bryant S.M., 1999, "Acceptance and observance of international accounting standards: An empirical study of companies to comply with IASs": *The International Journal of Accounting*, 35 (1), p. 11-48.
- Watts R.L., and Zimmerman J.L., 1986, "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall.