



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Όλγα Κατσαρού

Επιβλέπων: Νικόλαος Αρνής

Λέκτορας

Πρέβεζα, Σεπτέμβριος, 2020

**ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

**Differences between Hellenic General Chart of Accounts and Greek
Accounting Standards**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, 25 Σεπτεμβρίου 2020

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής

Νικόλαος Αρνής,

Λέκτορας

2. Μέλος επιτροπής

Γεώργιος Κόλιας,

Εξωτερικός συνεργάτης

3. Μέλος επιτροπής

Ειρήνη Τριάρχη,

Λέκτορας

© **Κατσαρού, Όλγα**, 2020.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Κατσαρού, Όλγα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω την ιδιαίτερη εκτίμησή μου και τις ευχαριστίες μου στον σύμβουλό μου καθηγητή κ. Νικόλαο Αρνή για την εξαιρετική καθοδήγηση, συμβουλές και σημαντική συμβολή του στην ολοκλήρωση αυτής της πτυχιακής εργασίας. Θα ήθελα επίσης να εκφράσω την εκτίμησή μου και να ευχαριστήσω τον καθηγητή κ. Γεώργιο Κόλια για τα διορατικά του σχόλια και τη βοήθεια για την ολοκλήρωση της εργασίας. Είμαι επίσης ευγνώμων στους καθηγητές του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής για την καθοδήγησή τους κατά την διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αφορά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο κοινά σημεία και διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αντικείμενο της εργασίας είναι η ενασχόληση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και η μελέτη της σχέσης που έχουν μεταξύ τους αλλά και οι σημαντικότερες διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των. Στην παρούσα εργασία επιχειρείται μια σύγκριση και αναφορά σε ότι αφορά τα στοιχεία τους και την εφαρμογή τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Σκοπός της εργασίας είναι να εξεταστεί η μεταξύ τους σχέση, κυρίως όμως, να παρουσιαστούν οι διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την σημασία της εφαρμογής αυτής για τις επιχειρήσεις. Η εργασία ξεκινά με την εξέλιξη της λογιστικής και την φιλοσοφία πίσω από την εξέλιξη και τις αλλαγές στη λογιστική. Αυτό είναι σημαντικό γιατί θα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι οι αλλαγές στη λογιστική και οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα δεν είναι μια αυθαίρετη και υποκειμενική διαδικασία, αλλά προκύπτει ως συνέπεια από την επίδραση αντικειμενικών παραγόντων. Οι παράγοντες αυτοί που συμβάλλουν στην εξέλιξη της λογιστικής είναι είτε εξωγενείς είτε η λογιστική εξέλιξη είναι αυτόνομη υπακούοντας στους δικούς της εσωτερικούς νόμους. Η εργασία παρουσιάζει μια εισαγωγή στις έννοιες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) και των ορισμών που χρησιμοποιούνται καθώς επίσης και της δομής και των πεδίων εφαρμογής των. Επίσης στέκεται στις ανάγκες και τις συνέπειες των αλλαγών που εισάγουν τα ΕΛΠ. Στην συνέχεια επιχειρείται μια σύγκριση των πρακτικών μεθόδων εφαρμογής στις επιχειρήσεις και στην συνέχεια, η εργασία, επικεντρώνεται στις διαφορές μεταξύ του ΕΓΛΣ και των ΕΛΠ και στην σημασία των διαφορών αυτών για τις επιχειρήσεις, από λογιστική και φορολογική άποψη. Επίσης, δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα σε νέες έννοιες που εισάγονται με τα ΕΛΠ, όπως η εύλογη αξία, η απομείωση παγίων, και η ανακτήσιμη αξία.

Λέξεις-κλειδιά: Εύλογη αξία, επιμέτρηση, απομείωση, λογιστική τυποποίηση.

ABSTRACT

The present work concerns the Greek General Chart of Accounts (or Hellenic General Chart of Accounts) commonalities and differences with the Greek Accounting Standards. The object of the work is to deal with the Greek Accounting Standards and to study the relationship between them and the most important differences that arise from their application. In the present work a comparison and reference is attempted in terms of their properties and their application by Greek companies. The purpose of this paper is to examine the relationship between them, but mainly to present the differences that arise from the application of Greek Accounting Standards and the importance of this application for companies. The work begins with the evolution of accounting and the philosophy behind the evolution and changes in accounting. This is important because it should be understood that changes in accounting and differences in accounting standards are not an arbitrary and subjective process but arise as a consequence of the influence of objective factors. These factors that contribute to the evolution of accounting are either exogenous or accounting evolution is autonomous by obeying its own internal laws. The paper presents an introduction to the concepts of Greek Accounting Standards (GAS) and the definitions used as well as their structure and scope. It also stands on the needs and consequences of the changes introduced by the GAS. Then a comparison is made of the practical methods of application in companies and then the work focuses on the differences between the HGCA and the GAS and the importance of these differences for companies, from an accounting and tax point of view. Also, special emphasis is given to new concepts introduced with the GAS, such as fair value, impairment of fixed assets, and recoverable value.

Keywords: Fair value, measurement, impairment, accounting standardization,

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	6
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ABSTRACT.....	8
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	11
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	12
1. ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	13
2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ].....	20
2.1 Εύλογη Αξία.....	20
2.2 Έννοια της εύλογης αξίας	23
2.3 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	28
2.4 Η σημασία των λογιστικών προτύπων	31
3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ]	33
3.1 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	33
3.2 Οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	35
3.2.1 Οντότητα και λογιστική ενότητα	35
3.2.2 Επιμέτρηση	43
3.2.3 Απομείωση	51
3.2.4 Διαχειριστική περίοδος ή φορολογικό έτος	59
3.2.5 Λογιστική βάση – Φορολογική βάση.....	63
3.2.6 Λογιστική υποκαταστημάτων	65
3.2.7 Η αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption).....	65
3.2.8 Παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας	66
4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ – ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΕΓΛΣ.....	67

4.1 Λογιστικά Αρχεία.....	67
4.1.1 Βασικές διαφοροποιήσεις μεταξύ τιμολογίων των Ε.Λ.Π. και του ΚΦΑΣ	75
4.1.2 Βασικές διαφοροποιήσεις μεταξύ Δ.Λ.Π. των Ε.Λ.Π. και του ΚΦΑΣ	76
4.2 Σύνοψη διαφορών ΕΓΛΣ και ΕΛΠ σε επίπεδο λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων..	78
5. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΑ – ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	87
5.1 Κανόνες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (Άρθρο 24)	87
5.2 Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων και εξόδων	92
5.3 Παράγωγα για αντιστάθμιση.....	94
5.4 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	96
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	99
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	101

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.1. Τ Κατηγορίες οντοτήτων.....αρ. σελίδας 42

Πίνακας 3.2. Επιμέτρηση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.....αρ. σελίδας 51

Πίνακας 3.3. Συσχετισμός λογαριασμών 82 με λογαριασμούς ΕΛΠαρ. σελίδας 68

Πίνακας 4.1. Ομάδες λογαριασμών με ΕΛΠ και ΕΓΛΣ.....αρ. σελίδας 84

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΦΑ.....	Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση
ΑΦΥ.....	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση
Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.....	Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων
ΕΓΛΣ.....	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΛΠ.....	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΔΛΠ.....	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΑ.....	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΚΦΑΣ.....	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
FASB.....	Financial Accounting Standards Board
FASB (απόδοση στα ελληνικά).....	Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων
IASB.....	International Accounting Standards Board
IASB (απόδοση στα ελληνικά).....	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IGAAP.....	International Generally Accepted Accounting Principles
IFRS.....	International Financial Reporting Standards
USD.....	United States Dollar

1. ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η σύγχρονη λογιστική έχει τις ρίζες της στον 15^ο αιώνα και στο έργο του Ιταλού μαθηματικού Λούκα Μπαρτολομέο ντε Πατσιόλι (Luca Bartolomeo de Paccioli ή Paciolo) ο οποίος συνέβαλε δραματικά στην εξέλιξη της λογιστικής εισάγοντας και αναπτύσσοντας την λογιστική μέθοδο της διπλής καταχώρησης (double-entry accounting method). Η ανάπτυξη της διπλής καταχώρησης ή διπλογραφίας έφερε επανάσταση στον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις κατέγραφαν τις δραστηριότητές τους, με αποτέλεσμα την βελτίωση της απόδοσης και της κερδοφορίας. Η μέθοδος της διπλής καταχώρησης παραμένει έκτοτε σχεδόν αμετάβλητη μετρώντας μια περίοδο μεγαλύτερη από πεντακόσια χρόνια. Η λογιστική, όπως και η νομική, αλλά αντιθέτως προς τις φυσικές επιστήμες, ασχολείται με ένα σύστημα που δημιουργήθηκε από ανθρώπους, ως εκ τούτου τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά του συνεχώς αλλάζουν και εξελίσσονται. Τα βασικά χαρακτηριστικά του λογιστικού περιβάλλοντος δεν είναι σταθερά ούτε στον χώρο (παράδειγμα οι χώρες του κεντρικού σχεδιασμού έχουν σημαντικά διαφορετική άποψη για τη λογιστική από τις επιτροπές κεφαλαιαγοράς των χωρών της ελεύθερης αγοράς) ούτε στον χρόνο (η ιστορία της λογιστικής μια ιστορία ανθρώπινης προσαρμογής σε μεταβαλλόμενες ανθρώπινες συνθήκες, οι οποίες μεταβάλλονται με την οικονομική ανάπτυξη). Η λογιστική ασχολείται με ένα σύστημα (το οικονομικό σύστημα) το οποίο είναι ανθρώπινο δημιούργημα, σχεδιασμένο να ικανοποιεί ανθρώπινη ανάγκη και το οποίο πρέπει, ως εκ τούτου, να είναι πάνω απ' όλα χρήσιμο.

Το λογιστικό περιβάλλον ρέπει σε πολλές επιρροές μη αιτιοκρατικής φύσεως, επιρροές σχετιζόμενες όχι μόνο με μακροχρόνιες νομικές, πολιτισμικές και πολιτικές παραδόσεις, αλλά επίσης με βραχυχρόνιες κινήσεις στην ψυχολογία των μαζών (Φίλιος, Β. 2018). Οι παραδοσιακές επιστήμες βασίζονται στην παραδοσιακή έννοια της επιστήμης, στις οποίες υπάρχουν σταθερές οι οποίες δεν μεταβάλλονται ανεξάρτητα με τον χρόνο και τον χώρο. Για παράδειγμα οι ιδιότητες του χαλκού παραμένουν σταθερές στις φιλελεύθερες και στις σχεδιασμένες οικονομίες, τόσο στην αρχαία Ελλάδα όσο και στην σύγχρονη βιομηχανική Ευρώπη. Η λογιστική διαφέρει από τις επιστήμες αυτές γιατί το αντικείμενό της μεταβάλλεται ανάλογα με τις μεταβολές της οικονομικής δραστηριότητας και εξαρτάται επίσης από την αλληλεπίδραση πολλών επιμέρους παραγόντων. Η λογιστική στην αρχαία Ελλάδα δεν είναι η ίδια με την λογιστική του σύγχρονου κόσμου και κανένας δεν μπορεί να προβλέψει πως θα είναι την επόμενη χιλιετία, όπως θα μπορούσε να προβλέψει το σημείο τήξης του χαλκού (1084,6° C) τόσο την πρώιμη εποχή του χαλκού πριν 9.000 χρόνια όσο και την επόμενη χιλιετία. Η λογιστική στηρίζεται πρωτίστως στην επιστημονική μέθοδο και έχει να

αντιμετωπίσει την ανθρώπινη συμπεριφορά, τον πολιτισμό, την κουλτούρα, το πολιτικό και οικονομικό σύστημα τους νόμους και ένα εύρος από ψυχολογικούς, κοινωνικούς, οικονομικούς παράγοντες. Αντιθέτως προς τις μετρήσεις της φυσικής, όπου χρησιμοποιούνται μέτρα όπως το μήκος, το βάρος, κ.ά., οι λογιστικές «μετρήσεις» δεν είναι προσθετές/προσθέσιμες (additive) (Stamp, Edward, 1981, 13-17). Τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, για παράδειγμα, αν αποτιμηθούν ξεχωριστά, θα μας δώσουν αθροισμένα ένα σύνολο, τότε η καθαρή αξία από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων ως σύνολο είναι σχεδόν αδύνατον να ισούται με την καθαρή αξία των ίδιων περιουσιακών στοιχείων αποτιμημένα στις ίδιες αξίες, αν αυτά πουληθούν ξεχωριστά. Οι πολλές και μεγάλες δυσκολίες της λογιστικής απορρέουν από τις αντίστοιχες της οικονομικής επιστήμης στο σύνολό της, γι' αυτό αξίζει να παραθέσουμε στο σημείο αυτό τα σχόλια του σπουδαίου οικονομολόγου J. M. Keynes (1933, σελ. 191-2):

«Ο καθηγητής Planck, του Βερολίνου, ο διάσημος επινοητής/πρωτουργός της κβαντικής θεωρίας, κάποτε μου παρατήρησε ότι στον πρώιμο βίο του είχε σκεφθεί να σπουδάσει οικονομικά, αλλά το βρήκε πως παραήταν δύσκολο! Ο καθηγητής Planck θα μπορούσε εύκολα να κατέχει ολόκληρο το σώμα της μαθηματικής οικονομικής σε λίγες ημέρες. Αυτός δεν εννοούσε αυτό! Αλλά το αμάλγαμα λογικής και διαίσθησης και η ευρεία γνώση γεγονότων, τα περισσότερα των οποίων δεν είναι ακριβή, που απαιτούνται για οικονομική ερμηνεία στην υψηλότερη μορφή της είναι, αρκετά αληθώς, υπερβολικά δύσκολο γι' αυτούς των οποίων τα χαρίσματα (ταλέντα) κυρίως συνίστανται στη δύναμη να φαντάζονται και να ακολουθούν στα απώτατα σημεία τους τούς συμπερασμούς και τις πρότερες συνθήκες συγκριτικά απλών γεγονότων, τα οποία είναι γνωστά με υψηλό βαθμό ακρίβειας».

Η λογιστική διαφέρει και από τα μαθηματικά, των οποίων η αλήθεια δεν εξαρτάται από εμπειρικό έλεγχο, αλλά η αλήθεια είναι ακριβής χωρίς να χρειάζεται να ελεγχθεί εμπειρικά. Η λογιστική έχει τη δική της εσωτερική φύση με νόμους τους οποίους ανακαλύπτουμε στην εξέλιξή της αλλά δεν μπορούμε να τους δημιουργήσουμε εκ των προτέρων. Η δραστηριότητα για την ανάπτυξη της λογιστικής και την εφαρμογή στις επιχειρήσεις πηγάζει από ποικίλες πηγές και εξαρτάται από διάφορα πλαίσια και ταυτόχρονα έχει γίνει προσπάθεια, όπως δείχνει η οικονομική βιβλιογραφία να οριστούν τα κοινά στοιχεία σε μια μεγάλη περιοχή της οικονομικής δραστηριότητας, μαζί με την έρευνα για την ανακάλυψη της κινητήριας δύναμης της οικονομικής ανάπτυξης. Στη σχετική με το θέμα βιβλιογραφία επικράτησε να διακρίνονται δύο, βασικά, διαφορετικές προσεγγίσεις εκ των οποίων η πρώτη θεωρεί ως κύριους

καθοριστικούς παράγοντες τις δυνάμεις της αγοράς και η δεύτερη θεωρεί την ανάπτυξη της λογιστικής ως αυτόνομο ή οιονεί αυτόνομο παράγοντα, τουλάχιστον στη βραχυχρόνια περίοδο. Μολονότι στην πράξη είναι δύσκολο να σύρουμε μια τόσο σαφή διαχωριστική γραμμή, ωστόσο η διάκριση αυτή δεν παύει να είναι χρήσιμη, καθώς διευκολύνει σημαντικά την διερεύνηση του θέματος. Υπάρχει πράγματι μια θεμελιακή διάκριση μεταξύ των δύο θεωριών, και αυτό συνίσταται στο ρόλο που θεωρείται ότι παίζουν τα «σήματα της αγοράς» στην καθοδήγηση της λογιστικής μεθόδου και της ανάπτυξης της λογιστικής. Η διάκριση αυτή μεταξύ της σημασίας των σημάτων της αγοράς και την θεωρία της αυτόνομης ανάπτυξης αποτελεί το κεντρικό σημείο της συζήτησης. Η πραγματική κινητήρια δύναμη στις θεωρίες αυτές είναι η αναγνώριση των αναγκών από τις παραγωγικές μονάδες στην αγορά, μετά την οποία ακολουθούν οι προσπάθειές τους για να καλύψουν αυτές τις ανάγκες μέσα από το σύστημα παρακολούθησης των δραστηριοτήτων τους. Παραμένει ωστόσο το βασικό ερώτημα, αν υπάρχει γενικά η δυνατότητα να γνωρίζουμε εκ των προτέρων την κατεύθυνση προς την οποία η αγορά έλκει την ανάπτυξη της λογιστικής δραστηριότητας, και επίσης, ότι ένα σημαντικό μέρος αυτής της διαδικασίας σηματοδότησης λειτουργεί μέσα από τις μεταβολές στις σχετικές τιμές και τις ποσότητες. Έτσι, αν απαντηθεί θετικά το παραπάνω ερώτημα η ανάπτυξη της λογιστικής μπορεί να τοποθετηθεί, με σχετικούς περιορισμούς, μέσα στο νεοκλασικό πλαίσιο. Για να αποτραπεί η χονδροειδής αντίληψη ότι που βλέπει την λογιστική ως ένα διαθέσιμο σε όλους ελεύθερο αγαθό, έγιναν κάποιες θεωρητικές προσπάθειες να εξεταστεί η λογιστική πληροφορία σαν δαπανηρό αγαθό. Οι προσπάθειες αυτές, μολονότι αντιπροσωπεύουν μια μεγάλη πρόοδο, επειδή εξηγούν τις μικροοικονομικές όψεις της λογιστικής πληροφορίας, η οποία έχει κόστος και μια προσδοκώμενη απόδοση για κάθε μια επιχείρηση χωριστά, αλλά και επειδή εξηγούν κατά κάποιο τρόπο την αμοιβαία σχέση μεταξύ λογιστικής επιστήμης και παραγωγής, ωστόσο δεν φαίνονται ικανές να συλλάβουν τις επιστημονικές και λογιστικές διαδικασίες σε όλη την πολυπλοκότητά τους.

Συνοψίζοντας, τρεις φαίνεται να είναι οι βασικές αδυναμίες, στην ισχυρή εκδοχή των θεωρητικών προσεγγίσεων που παίρνουν σαν αφετηρία τους την έλξη της ανάπτυξης της λογιστικής από την οικονομικής ανάπτυξη. Η πρώτη αδυναμία είναι ότι εμπεριέχουν μια έννοια παθητικής και μηχανικής «αυτενέργειας» των λογιστικών αλλαγών έναντι των συνθηκών της αγοράς. Η δεύτερη είναι η αδυναμία να προσδιοριστεί το γιατί και το πότε εμφανίζονται ορισμένες εξελίξεις στην λογιστική επιστήμη και όχι άλλες και εμφανίζονται μια χρονική στιγμή και όχι άλλη. Και η τρίτη αδυναμία είναι η αγνόηση των διαχρονικών αλλαγών στην λογιστική, που δεν συνδέονται με τις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς. Οι θεωρητικές

ασάφειες των θεωριών της έλξης της εξέλιξης της λογιστικής από την οικονομική εξέλιξη είναι αναπόφευκτο να αντανακλώνται στις εμπειρικές μελέτες για του προσδιοριστικούς παράγοντες της λογιστικής μεθόδου. Δεν είναι καθόλου παράξενο που οι περισσότερες από τις μελέτες αυτές διαπιστώνουν ότι η αγορά είναι σημαντικός καθοριστικός παράγοντας των επιτυχημένων λογιστικών μεθόδων. Ωστόσο, οι θεωρίες αυτές δεν κατορθώνουν να δώσουν ικανοποιητικές απαντήσεις ότι οι ανάγκες που εκφράζονται μέσα από τα «σήματα των αγορών» αποτελούν την κινητήρια δύναμη της λογιστικής εξέλιξης. Επίσης, δεν εξηγείται η υστέρηση στην ανάπτυξη της λογιστικής τα τελευταία πεντακόσια χρόνια αν δεχθούμε ότι η οικονομία από τον μεσαίωνα μέχρι την 21^η χιλιετία έκανε γιγαντιαία βήματα προόδου. Αυτό είναι ακριβώς το κρίσιμο ζήτημα. Οι θεωρίες που χρειαζόμαστε πρέπει να θεμελιώσουν εμπειρικά και να αποδείξουν πραγματικά, εξηγώντας το χρόνο εμφάνισης των αλλαγών και των καινοτομιών στην λογιστική διαδικασία. Η θεωρία πρέπει να αποδείξει και να ερμηνεύσει την αλληλεπίδραση μεταξύ της οικονομικής προόδου, της αλλαγής των λογιστικών προτύπων και της εξέλιξης των οικονομικών μεταβλητών και να αποδείξουν με επιτυχία ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις που θέτουν σε εφαρμογή καινοτόμες λογιστικές μεθόδους, διαβλέπουν ότι υπάρχει δυνητική δυναμική ανάπτυξης που εξαρτάται από την λογιστική διαδικασία. Η θέση αυτή δεν είναι καθόλου εκπληκτική, θα μέναμε κατάπληκτοι αν συνέβαινε το αντίθετο, δηλαδή αν υπήρχαν επιχειρήσεις παγκόσμιας εμβέλειας που προσπαθούσαν να αποθηκεύσουν τις πληροφορίες τους με την μέθοδο της καταστιχογραφίας και παρέμεναν λειτουργικές.

Μελετώντας την άλλη πλευρά, τη θεωρία της αυτόνομης ανάπτυξης της λογιστικής επιστήμης, ανακύπτουν δυσκολίες που εντοπίζονται στο να συνεκτιμηθεί η πολυπλοκότητα, η σχετική αυτονομία και η αβεβαιότητα που συνδέονται με την οικονομική ανάπτυξη. Εδώ το πρόβλημα ανακύπτει από το πρόδηλο γεγονός, ότι οι οικονομικοί παράγοντες είναι πράγματι σημαντικοί στη διαμόρφωση της κατεύθυνσης της λογιστικής διαδικασίας. Η διαδικασία της οικονομικής ανάπτυξης, οι διαφορές στα λογιστικά συστήματα αν και δεν συμπίπτουν με τα βήματα της οικονομικής εξέλιξης, κινούνται στην κατεύθυνση αυτής της αλλαγής. Εύκολα αντιλαμβάνεται κανείς ότι στον πραγματικό κόσμο υφίσταται μια σύνθετη δομή ανατροφοδότησης ανάμεσα στο οικονομικό περιβάλλον και τις κατευθύνσεις των λογιστικών αλλαγών. Ακριβέστερα, για να έχει κάποια χρησιμότητα η λογιστική μέθοδος πρέπει να συνεκτιμηθεί με τους στόχους των επιχειρήσεων και το όφελος που προκύπτει από την επίτευξη των στόχων αυτών. Με δεδομένους κάποιους κεντρικούς οικονομικούς στόχους, οι οποίοι θα μπορούσαν να ονομαστούν «ανάγκες», όπως για παράδειγμα η αύξηση της παραγωγής, η μείωση του κόστους ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος, και ακόμη η αναδιάρθρωση

ολόκληρης της επιχείρησης και αλλαγή του τρόπου λειτουργίας της, αναδύονται ορισμένες ειδικές λογιστικές λύσεις στα προβλήματα αυτά, με αποκλεισμό άλλων θεωρητικά εφικτών λύσεων. Το οικονομικό καθεστώς που επικράτησε στη μεταπολεμική περίοδο οικονομικής άνθισης, ήταν ένα καθεστώς που βασιζόταν στο χαμηλού κόστους πετρέλαιο και υλικά έντασης ενέργειας και διαμορφώθηκε κάτω από την ηγεσία των γιγαντιαίων παραγωγών πετρελαίου, χημικών, αυτοκινήτων και άλλων μαζικά παραγόμενων καταναλωτικών αγαθών. Ο «ιδεατός» τύπος οργάνωσης της παραγωγής στο επίπεδο του εργοστασίου ήταν η παραγωγή μαζικών ποσοτήτων σε γραμμή συνεχούς ροής. Απαιτούσε μεγάλο αριθμό υπαλλήλων και εργατών μέσης εκπαίδευσης, γεγονός που οδήγησε σε ένα χαρακτηριστικό πρότυπο απασχόλησης και διανομής του εισοδήματος. Η μαζική επέκταση της αγοράς για διαρκή καταναλωτικά αγαθά διευκολύνονταν από το πρότυπο αυτό, όπως και από τις καινοτόμες αλλαγές και την προσαρμογή του χρηματοδοτικού συστήματος, που επέτρεψε την αγορά με πίστωση και άλλους τύπους καταναλωτικής υποδομής, όπως τα δημόσια έργα που είχαν αρχίσει να κατασκευάζονται με δημόσιες επενδύσεις ήδη από την δεκαετία του 1930. Στις διαφορετικές εποχές και σε διαφορετικές χώρες, τόσο οι πολιτικές όσο και οι στρατιωτικές δαπάνες των κυβερνήσεων έπαιξαν ένα πολύ σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση ενός συγκεκριμένου προτύπου ζήτησης για διαρκή καταναλωτικά αγαθά. Οι αλλαγές αυτών των δεκαετιών έφεραν μια νέα οικονομική πραγματικότητα, την οποία η λογιστική δεν έχει αποτυπώσει, όπως θα περίμενε κανένας είτε με βάση την θεωρία της οικονομικής έλξης της λογιστικής είτε με τη θεωρία της αυτόνομης ανάπτυξης. Υποστηρίζεται ότι το κύριο πρόβλημα της λογιστικής είναι η αποτυχία του να αντιπροσωπεύει πιστά την οικονομική πραγματικότητα. Η αξιολόγηση των πρόσφατων εξελίξεων στη λογιστική υποδηλώνει ότι αν και αυτές οι προσπάθειες είναι ένα βήμα προς την επίτευξη μιας καλύτερης αναπαράστασης της οικονομικής πραγματικότητας, είναι ανεπαρκείς. Εξακολουθεί να υπάρχει μεγάλη λογιστική ασάφεια. Η λογιστική ασάφεια συνδέεται και με τα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα που συγκλόνισαν τις κυρίαρχες οικονομικά χώρες. Το λογιστικό σύστημα και η λογιστική διαδικασία έπαψε να ανταποκρίνεται στο μέγεθος των παγκόσμιων επιχειρήσεων και επομένως είναι πιθανά μελλοντικά λογιστικά σκάνδαλα. Προτείνεται επομένως ότι μια βαθύτερη κατανόηση των φιλοσοφικών πτυχών της λογιστικής πρέπει να ληφθεί υπόψη στον καθορισμό των λογιστικών προτύπων. Στο σημείο αυτό υπεισέρχεται η λογιστική φιλοσοφία στην αντιμετώπιση των βασικών οικονομικών αναγκών τόσο των επιχειρήσεων όσο και του κοινωνικού συνόλου. Ο δεσμός μεταξύ της λογιστικής και της φιλοσοφίας θεωρείται αναμφισβήτητα ασαφής. Υπάρχει δισταγμός στη χρήση του όρου «φιλοσοφία» από τους μελετητές στο πλαίσιο της λογιστικής λόγω του περιορισμένου αριθμού μελετών που

αντιμετωπίζουν αυτόν τον σύνδεσμο (Buys, 2008). Ακόμη και στο παρελθόν, υπήρξαν επιχειρήματα κατά της ιδέας της σύνδεσης της λογιστικής με μια φιλοσοφική προσέγγιση (Husband, 1954). Ο όρος «Φιλοσοφία» μπορεί να οριστεί ως «η αμφισβήτηση βασικών θεμελιωδών εννοιών και η ανάγκη να αγκαλιαστεί μια ουσιαστική κατανόηση ενός συγκεκριμένου πεδίου» (Burke, 2007, σελ. 476). Αυτό θα μπορούσε αναμφισβήτητα να σημαίνει ότι η λογιστική, ως πεδίο γνώσης, μπορεί να υποστηρίζεται από μια φιλοσοφική προσέγγιση. Από αυτή την άποψη, οι Luskey, Ehlen και Rivers (2007) διερεύνησαν εάν η λογιστική υποστηρίζεται από μια γενική θεωρία. Ανέφεραν ότι αν και οι μελετητές γνωρίζουν ότι υπάρχει μια λογιστική θεωρία, σπάνια την επεξηγούν ή ακόμη και την ορίζουν. Αντιθέτως, ο McKernan (2007) υποστηρίζει ότι η λογιστική δεν έχει φιλοσοφική προϋπόθεση και ότι η διαφορά μεταξύ των επιθυμητών αντικειμενικών λογαριασμών και των παραπλανητικών αποδίδεται κυρίως στην πρακτική. Ωστόσο, η πρακτική δείχνει ότι η αμφισημία της λογιστικής μπορεί να θεωρηθεί ως ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες που οδήγησαν σε λογιστικά σκάνδαλα. Υπό αυτήν την έννοια, οι Bayou, Reinstein και Williams (2011) υποστηρίζουν ότι όλα τα λογιστικά σκάνδαλα συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με αναληθή και παραπλανητικά λογιστικά. Ομοίως, ο Macintosh (2006; 2009) υποστηρίζει ότι η λογιστική και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι ανακριβείς καθώς επίσης και παρέχουν αναξιόπιστες πληροφορίες. Επιπλέον, επικρίνει τους λογιστές για την προσποίηση τους στην έκφραση της αλήθειας. Αυτό βασίζεται στην άποψή του για τη λογιστική γλώσσα, την οποία θεωρεί ως εργαλείο που χρησιμοποιείται στην οικοδόμηση της «αλήθειας» και όχι ως διαφανές εργαλείο. Επιπλέον, ο Williams (2014) υποστηρίζει ότι οι λογιστικοί αριθμοί δεν είναι ακριβείς λόγω του ότι είναι λειτουργικοί, όχι οι ποσότητες, οι αριθμοί, επομένως, μπορούν να οδηγήσουν σε λογιστικές κρίσεις.

Το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θεωρούνται ως δημιουργοί λογιστικών προτύπων. Ο πρώτος οργανισμός είναι ιδιωτικός και δεύτερος είναι μη κερδοσκοπικός οργανισμός που διοικείται από ένα συμβούλιο 22 μελών χωρίς κρατική εποπτεία. Και οι δύο οργανισμοί είναι ιδιωτικοί και ο Macintosh (2006) τους περιγράφει ως δημιουργούς μιας συγκεκριμένης κοινωνικής πραγματικότητας. Σε απάντηση στα σκάνδαλα και στη συνεχή κριτική της λογιστικής, και οι δύο φορείς προσπάθησαν από το 2001 να βελτιώσουν την ικανότητα της λογιστικής να αντιπροσωπεύει πιστά την οικονομική πραγματικότητα. Πολλές από αυτές τις προσπάθειες έχουν επικεντρωθεί στην επίτευξη σύγκλισης προκειμένου να παραχθεί ένα ενιαίο εννοιολογικό πλαίσιο για τα λογιστικά πρότυπα. Ως αποτέλεσμα, δημοσιεύθηκαν δύο

εκλεπτυσμένα κεφάλαια αυτού του πλαισίου το 2010. Επιπλέον, εισήχθη λογιστική *εύλογης αξίας*, προσπαθώντας να παράσχει μια καλύτερη αναπαράσταση της οικονομικής πραγματικότητας.

Η σταδιακή πορεία προς τα λογιστικά πρότυπα βάσει αρχών και όχι βάσει κανόνων φαίνεται να έχει μειώσει τις εξαιρέσεις και τη διακριτική ευχέρεια της διαχείρισης στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς (Lee, 2006). Παρά τις προσπάθειες αυτές, στην οικονομική κρίση του 2008, τα λογιστικά συστήματα δέχτηκαν μεγάλη κριτική για την αδυναμία τους να εκπροσωπήσουν πιστά την οικονομική πραγματικότητα. Η μελέτη της φιλοσοφίας της λογιστικής μπορεί να βοηθήσει στην κατανόηση των λόγων πίσω από τις λογιστικές αποτυχίες και έτσι να προσφέρει ευκαιρίες στους λογιστικούς ρυθμιστές να βελτιώσουν τη λογιστική αποτελεσματικότητα. Οι Cluskey et al. (2007: 27) διαπίστωσαν ότι παρόλο που η λογιστική θεωρία είναι ζωντανή, η έλλειψη συνέπειας αυτής είναι προβληματική. Επιπλέον, οι λογιστικοί θεωρητικοί φαίνεται ικανοποιημένοι για τον εξορθολογισμό της λογιστικής πρακτικής ως λογιστική θεωρία. Η πραγματική εκπλήρωση της λογιστικής θεωρίας θα ήταν η ικανότητά της να διευκολύνει τα κατάλληλα συμπεράσματα σχετικά με την οικονομική απόδοση της επιχειρηματικής οντότητας, ανεξάρτητα από το εάν γίνονται στην πράξη λειτουργικά τμήματα και διαδικαστικές διαφοροποιήσεις. Δεδομένου ότι ο πρωταρχικός στόχος της λογιστικής είναι η παροχή γεγονότων και στοιχείων σχετικά με την οικονομική απόδοση, ένας βασικός στόχος του GAAP πρέπει να είναι να καταστούν αυτές οι πληροφορίες σχετικές, αξιόπιστες και συγκρίσιμες.

2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ]

Το έργο του Λογιστή είναι πολυσύνθετο και πολυδιάστατο και το συναφές επάγγελμα απαιτεί υπευθυνότητα, εργατικότητα, «δια βίου» εκπαίδευση ούτως ώστε να καταβάλλεται κάθε προσπάθεια να διατηρούνται οι επαγγελματικές γνώσεις στο επίπεδο που απαιτείται για να διασφαλιστεί η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στην σύγχρονη ελληνική πραγματικότητα που οι περισσότερες επιχειρήσεις είναι μικρές και μικρομεσαίες ο Λογιστής δεν είναι μόνο ο οικονομολόγος της επιχείρησης, αλλά ταυτόχρονα ο νομικός και ο φοροτεχνικός της σύμβουλος. Ο σύγχρονος λογιστής των μικρομεσαίων επιχειρήσεων είναι το στέλεχος που σε καθημερινή βάση πρέπει να αντιμετωπίζει εκτός από το λογιστικό έργο της επιχείρησης και μια σειρά από χρηματοοικονομικά, μηχανογραφικά, φορολογικά, εργατικά, ασφαλιστικά θέματα και ταυτόχρονα την εμπορική νομοθεσία. Για το λόγο αυτό ο λογιστής πέρα από τις τυπικές γνώσεις για την αποτύπωση των πληροφοριών, σύμφωνα με τα εκάστοτε λογιστικά πρότυπα και τις κατευθύνσεις του λογιστικού σχεδίου, θα πρέπει να κατέχει και τις απαραίτητες γνώσεις που θα το βοηθήσουν να κατανοήσει την ουσία των αλλαγών και των διαφορών μεταξύ ενός παλαιότερου συστήματος και ενός νέου. Δεδομένου ότι η γνώση που αποκτιέται στην πορεία εφαρμογής ενός σχεδίου έχει συχνά συνέπειες για την προσαρμογή των επιχειρήσεων, είναι σημαντικό η επιχείρηση να προηγείται των αλλαγών, όχι μόνο για να βελτιώσει την διαδικασία προσαρμογής, αλλά και για να μπορεί να αντιληφθεί τις αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον.

2.1 Εύλογη Αξία

Η πρόσφατη λογιστική ιστορία χαρακτηρίζεται από πολλές εξελίξεις, συμπεριλαμβανομένων αρκετών εταιρικών αποτυχιών υψηλού προφίλ, όπως τα σκάνδαλα των Enron, WorldCom, Parmalat, Satyam και της Royal Bank of Scotland (Mallin, 2013), καθώς και σημαντικές εξελίξεις στα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως η ευρεία αποδοχή διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και οι προσπάθειες σύγκλισης μεταξύ του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο και του Συμβουλίου Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων με έδρα τις ΗΠΑ. Ως αποτέλεσμα, αμφισβητούνται μακροχρόνιες λογιστικές παραδοχές υπέρ νέων αρχών και πρακτικών. Επιπλέον, σε ακαδημαϊκούς κύκλους αμφισβητείται η επιστημονική βάση της λογιστικής. Σε πολλά πανεπιστήμια, η εκπαίδευση περιορίζεται στη διδασκαλία των λογιστικών πρακτικών, προετοιμάζοντας του φοιτητές για τις επαγγελματικές εξετάσεις και αγνοείται η υποκείμενη θεωρία και φιλοσοφία της λογιστικής. Η λογιστική φαίνεται να είναι συνδεδεμένη με χιλιάδες κανόνες, κανονισμούς, ερμηνείες και απόψεις, όλα βασισμένα στις

απαιτήσεις της πρακτικής. Ιστορικά, τα λογιστικά πρότυπα έχουν επίσης θεωρηθεί ως ένας ειδικός τομέας, ότι πολλές μεγάλες λογιστικές εταιρείες είχαν τις δικές τους εσωτερικές λειτουργίες εστιάζοντας κυρίως στην ερμηνεία αυτών των προτύπων. Οι κύριες παγκόσμιες αρχές καθορισμού λογιστικών προτύπων, όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Προτύπων Λογιστικής (FASB) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), τα οποία έχουν διαφορετικές προσεγγίσεις για να καθορίσουν αποδεκτές λογιστικές πρακτικές.

Βλέποντας στο πλαίσιο των πρόσφατων λογιστικών αντιπαραθέσεων σχετικά με τη μέτρηση του εισοδήματος, την αποκάλυψη λογιστικών πληροφοριών και θέματα εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, είναι απολύτως λογικό να αναφερθεί ότι μια φιλοσοφική επανεξέταση των βασικών σκοπών της λογιστικής μπορεί να έχει καθυστερήσει. Λαμβάνοντας υπόψη τους θεμελιώδεις στόχους της λογιστικής, η δήλωση προβλήματος μπορεί επομένως να οριστεί μια νόμιμη λογιστική φιλοσοφία που να αγκαλιάζει επίσης βασικές ηθικές αρχές, όπως η λογοδοσία, ακεραιότητα και αξιοπιστία. Προκειμένου να αναπτυχθεί μια νόμιμη, θεμελιώδης λογιστική φιλοσοφία, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι στόχοι της λογιστικής, οι θεμελιώδεις προοπτικές της λογιστικής, καθώς και τα ηθικά ζητήματα της λογιστικής. Ωστόσο, υπάρχουν θεμελιώδεις παραδοχές στη λογιστική, και η θέση της στο μεγαλύτερο κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον, πρέπει να ληφθούν υπόψη. Η ιστορία της λογιστικής χαρακτηρίζεται από διάφορες αμφίδρομες προοπτικές, δηλαδή την τέχνη έναντι της επιστήμης, και το πραγματικό εισόδημα έναντι της χρησιμότητας των αποφάσεων.

Τα τελευταία χρόνια, οι διεθνείς ρυθμιστές προτύπων και οι ρυθμιστικές αρχές, IASB και FASB έχουν αρχίσει να ευνοούν τη χρήση λογιστικής εύλογης αξίας έναντι της λογιστικής ιστορικού κόστους στις χρηματοοικονομικές αναφορές. Ένας βασικός λόγος για αυτήν την αλλαγή στη μεθοδολογία είναι να βελτιωθεί η συνάφεια των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές εκθέσεις. Η γενική αρχή στην οποία βασίζεται η αλλαγή είναι ότι οι ενημερωμένες πληροφορίες βελτιώνουν την ικανότητα των επενδυτών και των ρυθμιστικών αρχών να λαμβάνουν ενημερωμένες αποφάσεις. Μέχρι σήμερα, η έννοια της εύλογης αξίας εφαρμόζεται σε διάφορα πρότυπα του IASB, όπως τα παρακάτω πρότυπα:

- ΔΛΠ 16 Προστασία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός.
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

- ΔΛΠ 38 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα.
- ΔΛΠ 40 Ιδιότητες επενδύσεων.
- ΔΛΠ 41 Γεωργία.
- ΔΠΧΑ 2 Βάση πληρωμής, και
- ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων.

Η αγορά στέλνει τα δικά της σήματα στις επιχειρήσεις μεταξύ αυτών η σήμανση στην αγορά είναι η πρακτική της ανατίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου ανά τακτά χρονικά διαστήματα σύμφωνα με την τιμή που θα έπαιρνε εάν πωλούνταν στην ελεύθερη αγορά, ανεξάρτητα από την τιμή που πληρώθηκε για να αγοραστεί. Η πρακτική δεν επιτρέπει ξεπερασμένες και απαρχαιωμένες ευσεβείς εκτιμήσεις και για τον λόγο αυτό η σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα έφερε στο επίκεντρο την πιο επίκαιρη λογιστική συζήτηση εδώ και πολλές δεκαετίες την λογιστική της εύλογης αξίας. Η λογιστική της εύλογης αξίας ήρθε στο προσκήνιο όταν οι ξαφνική κατάσχεση των πιστωτικών αγορών το φθινόπωρο του 2008 οδήγησε τις τιμές εκκαθάρισης των βασικών περιουσιακών στοιχείων που κατείχαν τα τραπεζικά ιδρύματα σε πρωτοφανή χαμηλά επίπεδα. Η χρηματοοικονομική κρίση του 2008 μετέτρεψε ένα πρόβλημα λογιστικής αποτύπωσης σε αξεπέραστο πρόβλημα με τεράστιες διαστάσεις. Η συντριπτική πλειοψηφία των στεγαστικών δανείων, των εταιρικών ομολόγων και των δομημένων χρεών εξακολουθούσαν να υφίστανται σε τιμές κάτω από την πραγματική τους αξία. Τα σήματα της αγοράς ώθησαν πολλές τράπεζες να ξεφορτωθούν τα περιουσιακά τους στοιχεία τιμές «άχρηστων σκουπιδιών» και όπως αναφέρεται συχνά στην αγγλική βιβλιογραφία σε τιμές ξεπουλήματος αγαθών που απομένουν μετά την καταστροφή εμπορικών χώρων από πυρκαγιά, «fire-sales». Η διαδικασία αυτή προκάλεσε περαιτέρω πτώση των τιμών, γεγονός που πυροδότησε νέα συζήτηση με τους πολιτικούς στις ΗΠΑ να ζητούν αναστολή της λογιστικής της εύλογης αξίας και την υπέρ της λογιστικής του ιστορικού κόστους, στην οποία τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται γενικά στο αρχικό κόστος ή στην τιμή αγοράς.

Η λογιστική της εύλογης αξίας θεωρήθηκε ως μια από τις αιτίες της κρίσης των αξιών, γεγονός που απέχει από την πραγματικότητα γιατί η λογιστική της εύλογης αξίας δεν ήταν η αιτία της κρίσης αλλά αντίθετα, προανήγγειλε τις συνέπειες της λειτουργίας της αγοράς

και την επερχόμενη κρίση της πραγματικής οικονομίας, την κρίση της παραγωγής. Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων στα βιβλία των επιχειρήσεων στα αρχικά τους ποσά είναι μια παραβίαση της πραγματικότητας. Αρκετοί υποστηρίζουν ότι τα σήματα της αγοράς είναι απολύτως απαραίτητα στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον. Το ίδιο υποστηρίζουν και ομάδες μετόχων στις ΗΠΑ που ζητούν πληροφορίες εύλογης αξίας σε περιόδους αναταραχής της αγοράς που συνοδεύονται μεταξύ άλλων και από κρίσεις ρευστότητας. Σε αυτή την περίπτωση, εάν τα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται σε τιμές κτήσης, υπάρχει αβεβαιότητα στην αγορά για τις αξίες των περιουσιακών στοιχείων και ως εκ τούτου οι επενδυτές είναι διστακτικοί να συμμετέχουν στην χρηματοδότηση ή ανακεφαλαιοποίηση των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων. Ποια από τις δύο πλευρές πρέπει να θεωρηθεί πιο σωστή δεν είναι ξεκάθαρο γιατί από την μια μεριά οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα είναι δυνατόν να καταστούν αφερέγγυα λόγω μιας βραχυπρόθεσμης μείωσης στις τιμές των αξιών και από την άλλη μεριά αν πρόκειται για μια μακροπρόθεσμη και μόνιμη μείωση των περιουσιακών στοιχείων θα ζημιωθούν οι επενδυτές στους οποίους θα φορτωθούν τα τοξικά περιουσιακά στοιχεία δίχως αξία, όπως συνέβη στην Ιαπωνία στην μεγάλη κρίση του 1990. Συνεπώς θα πρέπει να θεσμοθετηθούν νέες πολυδιάστατες προσεγγίσεις για να καλύψουν τις ανάγκες τόσο των επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων οι τράπεζες και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα όσο και να προστατευτούν οι επενδυτές και οι μέτοχοι.

2.2 Έννοια της εύλογης αξίας

Η χρήση εύλογης αξίας στα Λογιστικά Πρότυπα αυξάνεται τα τελευταία χρόνια. Αλλά είναι πρώτα σημαντικό να καταστεί κατανοητή η έννοια της Εύλογης Αξίας ως βάση μέτρησης. Οι ρυθμιστικές αρχές δίνουν τους παρακάτω ορισμούς για την εύλογη αξία:

Ορισμός IGAAP

«Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλάσσεται μεταξύ έμπειρων και πρόθυμων μερών σε μια συναλλαγή.»

Τρέχων ορισμός IFRS

«Η εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλάσσεται, μια υποχρέωση που θα διακανονιστεί ή ένα χρηματοοικονομικό μέσο που

θα χορηγηθεί θα μπορούσε να ανταλλάσσεται, μεταξύ γνωστών, πρόθυμων μερών σε μια συναλλαγή.»

□ Προτεινόμενος ορισμός IFRS

«Η εύλογη αξία είναι η τιμή που θα μπορούσε να ληφθεί για να πουληθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να καταβληθεί για να μεταβιβαστεί μια υποχρέωση σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.»

Και οι τρέχοντες και ο προτεινόμενος ορισμός της εύλογης αξίας περιέχουν ασάφειες καθώς όπως και ο υφιστάμενος ορισμός της εύλογης αξίας στα ΔΠΧΠ, έτσι ο προτεινόμενος ορισμός προϋποθέτει ότι η συναλλαγή είναι υποθετική και εύρυθμη (δηλαδή δεν είναι αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση κινδύνου). Ωστόσο, ο υπάρχων ορισμός της εύλογης αξίας, δεν προσδιορίζει εάν μια οικονομική οντότητα αγοράζει ή πουλάει το περιουσιακό στοιχείο, δεν είναι ξεκάθαρο για το τι σημαίνει «διευθέτηση» μιας ευθύνης, διότι δεν αναφέρεται στον πιστωτή, αλλά σε γνωστά και πρόθυμα μέρη και δεν αναφέρει ρητά εάν η ανταλλαγή ή ο διακανονισμός πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία επιμέτρησης ή σε κάποια άλλη ημερομηνία.

Η λογιστική εύλογης αξίας ακούγεται ελκυστική και αν κάτι είναι «δίκαιο» τότε πρέπει επίσης να είναι καλό για τις επιχειρήσεις και για το κοινωνικό σύνολο. Οι συνέπειες για τη λογιστική πρακτική, ωστόσο, είναι τεράστιες και εξαιρετικά αμφιλεγόμενες. Μεταξύ των ερωτημάτων που εγείρονται είναι κατά πόσο αξιόπιστες είναι οι εύλογες αξίες και πόσο εύκολος είναι ο έλεγχος των εύλογων αξιών. Ένα άλλο ερώτημα είναι πως λειτουργεί στην πράξη η λογιστική εύλογης αξίας και ποιες είναι οι επιπτώσεις στη μέτρηση της απόδοσης. Στο πλαίσιο της αμφισβήτησης είναι σημαντικό να μελετηθεί το κατά πόσο οι έννοιες που εισάγουν τα νέα ΔΛΠ σε διεθνές επίπεδο και κατ' επέκταση τα ΕΛΠ αντικατοπτρίζουν την πραγματική περιουσιακή κατάσταση και την απόδοση της επιχείρησης. Τα επιχειρήματα υπέρ και κατά της λογιστικής εύλογης αξίας εγείρουν θεμελιώδη ερωτήματα σχετικά με βασικά λογιστικά ζητήματα, όπως το πώς πρέπει να μετριέται η απόδοση και τα σχετικά πλεονεκτήματα των ποιοτήτων συνάφειας έναντι της αξιοπιστίας. Η λογιστική εύλογης αξίας μπορεί να θεωρηθεί ως μετατόπιση παραδείγματος στο επίκεντρο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που την απομακρύνει από μια ιστορική εστίαση και πιο κοντά σε αυτήν που παρέχει μια τρέχουσα προοπτική για την αξία. Το πιο ενδιαφέρον

ερώτημα είναι πόσο καιρό θα χρειαστεί να μετρηθεί το πλήρες φάσμα των μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, και ιδιαίτερα της εσωτερικής υπεραξίας.

Ο προτεινόμενος ορισμός της εύλογης αξίας είναι σημαντικά βελτιωμένος σε σχέση με τους τρέχοντες ορισμούς, γιατί διορθώνει μερικές από τις ελλείψεις και εκφράζει σαφέστερα ότι η εύλογη αξία προϋποθέτει μια κανονική συναλλαγή μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά, και επομένως είναι μια επιμέτρηση βάσει της αγοράς και όχι μια επιμέτρηση που αφορά την συγκεκριμένη οντότητα.

Μια επιμέτρηση της εύλογης αξίας προϋποθέτει ότι η συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταφορά της υποχρέωσης πραγματοποιείται στην πιο συμφέρουσα αγορά στην οποία έχει πρόσβαση η οικονομική οντότητα. Η πιο συμφέρουσα αγορά είναι η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που θα ληφθεί για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που θα καταβληθεί για τη μεταφορά της υποχρέωσης, αφού ληφθούν υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και το κόστος μεταφοράς. Επειδή διαφορετικές οντότητες με διαφορετικές δραστηριότητες πραγματοποιούν συναλλαγές σε διαφορετικές αγορές, η πιο συμφέρουσα αγορά για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενδέχεται να είναι διαφορετική για διαφορετικές οντότητες. Επομένως, η πιο συμφέρουσα αγορά και συνεπώς, οι συμμετέχοντες στην αγορά θα εξεταστούν από την προοπτική της αναφέρουσας οντότητας. Μια οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε διεξοδική αναζήτηση όλων των πιθανών αγορών για να προσδιορίσει την πιο συμφέρουσα αγορά. Η αγορά στην οποία η οντότητα κανονικά θα πραγματοποιούσε μια συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση θεωρείται ότι είναι η πιο συμφέρουσα αγορά. Ελλείπει αποδεικτικών στοιχείων για το αντίθετο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να υποθέσει ότι η κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είναι η πιο συμφέρουσα αγορά, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση στην κύρια αγορά. Η κύρια αγορά είναι η αγορά με τον μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Όταν η υψηλότερη και καλύτερη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι να βρίσκεται «σε χρήση», δηλαδή το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή που θα λαμβανόταν σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια αγορά συμμετέχων που κατέχει ή θα μπορούσε να αποκτήσει και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που λειτουργούν συμπληρωματικά με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Έτσι, για

παράδειγμα, η εύλογη αξία για ένα εξειδικευμένο μηχανήμα δεν είναι η τιμή πώλησης των υπολειμμάτων (scrap) του μηχανήματος (υπολειμματική αξία), αλλά η τιμή που θα λαμβανόταν σε μια πώληση σε έναν συμμετέχοντα στην αγορά που θα χρησιμοποιούσε αυτό το μηχανήμα. Υπό αυτή την έννοια η εύλογη αξία δεν είναι αξία εκκαθάρισης. Οι τιμές εκκαθάρισης συνεπάγονται άμεση πώληση στην οποία ο πωλητής υποχρεούται να πραγματοποιήσει μια συναλλαγή. Η εύλογη αξία, από την άλλη πλευρά, είναι μια κανονική συναλλαγή στην οποία τόσο ο αγοραστής όσο και ο πωλητής είναι πρόθυμοι, αλλά δεν απαιτείται, να πραγματοποιήσουν τη συναλλαγή. Η εύλογη αξία δεν περιέχει το στοιχείο της «πίεσης», της έντασης, του τζόγου και του εξαναγκασμού.

Τα ΕΛΠ προκειμένου να υπερκεράσουν τις διαφορές μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΛΠ χρησιμοποιούν ορισμούς οι οποίοι προσεγγίζουν τις απαιτήσεις της διεθνούς πρακτικής. Στο πλαίσιο αυτό, ένα πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις είναι η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Η έννοια της εύλογης αξίας και η διαφορά με την ιστορικό κόστος περιέχει κάποιες παρανοήσεις σχετικά με τις λογιστικές μεθόδους. Η κριτική που ασκείται στην λογιστική της εύλογης αξίας συχνά στοχεύει στην απομείωση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους και επικαλούνται την λογιστική του ιστορικού κόστους. Αντίθετα, η απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων είναι πιο σημαντική έννοια για τη λογιστική του ιστορικού κόστους απ' ό,τι για τη λογιστική της εύλογης αξίας. Πολλοί παρανοούν τις παραπάνω έννοιες και υποθέτουν λανθασμένα ότι τα περισσότερα περιουσιακά στοιχεία αναφέρονται στην εύλογη αγοραία αξία και όχι στο ιστορικό κόστος. Επίσης πολλές επιχειρήσεις θεωρούν ότι τα ρευστά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται σε τιμές αγοράς παρά τις αποφάσεις του FASB για το αντίθετο. Το κύριο επιχείρημα υπέρ της εύλογης αξίας είναι ότι το ιστορικό κόστος των περιουσιακών στοιχείων στον ισολογισμό μιας εταιρείας έχει μικρή σχέση με την τρέχουσα αξία τους. Σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής του ιστορικού κόστους, τα περισσότερα περιουσιακά στοιχεία μεταφέρονται στην τιμή αγοράς ή στην αρχική τους αξία, με μικρές προσαρμογές για την απόσβεσή τους καθ' όλη τη διάρκεια ζωής τους στις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση των κτηρίων ωστόσο, τα κτήρια τα οποία ανήκουν σε μια εταιρεία για πολλές δεκαετίες, είναι πιθανό να εμφανίζονται στα βιβλία σε πολύ χαμηλότερες τιμές από την τρέχουσα αξία των κτηρίων. Ωστόσο, ακόμη και με την

λογιστική του ιστορικού κόστους, οι τρέχουσες αγοραίες αξίες λαμβάνονται υπόψη στις οικονομικές καταστάσεις. Οι ρυθμιστικές αρχές, ιδιαίτερα στις ΗΠΑ απαιτούν από όλες τις εισηγμένες εταιρείες να ελέγχουν τα περιουσιακά τους στοιχεία κάθε τρίμηνο και να εξακριβώνουν εάν η αγοραία αξία τους είναι πιθανόν να παραμείνει ουσιαστικά κάτω από το ιστορικό κόστος για μεγάλο χρονικό διάστημα, δηλαδή αν η απομείωση της αξίας τους είναι μόνιμη. Αν η απομείωση έχει μακροπρόθεσμο χαρακτήρα, οι εταιρείες πρέπει να εμφανίσουν το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα αγοραία αξία του στις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό) και να καταγράψει την προκύπτουσα ζημιά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι μόνιμες απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων σχετίζονται με τη λογιστική του ιστορικού κόστους. Το φαινόμενο αυτό εμφανίστηκε εκτεταμένα στις ΗΠΑ το 2008 όταν τα πιστωτικά ιδρύματα εμφάνιζαν 25 δις δολάρια σε υπεραξία από εξαγορές επιχειρήσεων η οποία δεν είχε μηδενιστεί. Το θέμα είναι ότι, ακόμη και με την λογιστική του ιστορικού κόστους, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υποχρεώνονται τελικά να αναφέρουν οποιαδήποτε μόνιμη μείωση της αγοραίας αξίας των δανείων και των χρηματοοικονομικών τους στοιχείων όπως θα συνέβαινε και με την λογιστική της εύλογης αξίας.

Η πολεμική απέναντι στη λογιστική της εύλογης αξίας αποδίδεται στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα οποία είδαν σχεδόν το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων να χάνει την αξία τους. Το γεγονός όμως αυτό δεν ισχύει γιατί στην πραγματικότητα, σύμφωνα με μια μελέτη της επιτροπής κεφαλαιαγοράς (SEC, 2008) των ΗΠΑ, το 2008, μόνο το 31% των τραπεζικών περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίστηκε με αυτόν τον τρόπο, και τα υπόλοιπα λογιστικοποιήθηκαν με βάση την λογιστική του ιστορικού κόστους. Ακόμη και σύμφωνα με την λογιστική της εύλογης αξίας, η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει την πρόθεση και την ικανότητα να διατηρήσει, με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Η απομείωση της αξίας θα γίνει μόνο αν υπάρξει μόνιμη ζημιά.

Οποιαδήποτε μείωση της εύλογης αξίας της αγοράς των περιουσιακών στοιχείων μειώνει τα ίδια κεφάλαια στον ισολογισμό της επιχείρησης μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων ως ζημιά. Ως απλή εικόνα, ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση αγοράζει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο για 1 εκατομμύριο ευρώ και η τιμή αγοράς του χρηματοοικονομικού στοιχείου μειώνεται στα 900.000 ευρώ στο τέλος του χρόνου. Παρόλο που η επιχείρηση δεν πουλάει το στοιχείο αυτό, στον ισολογισμό, η μεριά του ενεργητικού

θα εμφανίσει μείωση 100.000 ευρώ στα περιουσιακά στοιχεία και η πλευρά του παθητικού θα εμφανίσει αντίστοιχη μείωση 100.000 ευρώ στα ίδια κεφάλαια. Αυτή η μείωση θα εμφανιστεί επίσης στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων της επιχείρησης και θα αναφέρεται ως ζημιά 100.000 ευρώ.

Η λογιστική εύλογης αξίας θα ήταν απλή εάν όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ήταν ρευστό σε τιμές άμεσης πώλησης. Δεδομένου ότι τα χρηματοοικονομικά στοιχεία δεν είναι πάντα τόσο ρευστά, δημιουργείται το πρόβλημα της επιμέτρησης (αποτίμησης). Όταν ξέσπασε η κρίση του 2008, η FASB δημοσίευσε μια οδηγία που διευκρινίζει την εφαρμογή της λογιστικής εύλογης αξίας στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Το έγγραφο αυτό ενημέρωσε τις εταιρείες ότι θα μπορούσαν να επαναταξινομήσουν τα εμπορικά περιουσιακά στοιχεία σε επίπεδο ρευστών διαθεσίμων καθώς οι αγορές έγιναν πιο ρευστές. Η πιο θεμελιώδης κριτική για τη λογιστική εύλογης αξίας είναι ότι οδηγεί τις επιχειρήσεις στο χείλος της αφερεγγυότητας διαβρώνοντας την κεφαλαιακή τους βάση. Κατά την άποψη πολλών επιχειρηματιών, η λογιστική εύλογης αξίας αναγκάζει τις επιχειρήσεις σε μια «τεχνητή» μείωση των αξιών των περιουσιακών στοιχείων, σε περιόδους κρίσης, που είναι πιθανό να ανακάμψουν μετά την υποχώρηση της κρίσης. Για τους επενδυτές, από την άλλη πλευρά, τίποτα δεν είναι πιο τεχνητό από το να δηλώνεται ότι ένα περιουσιακό στοιχείο αξίζει μια τιμή που κανείς δεν είναι πραγματικά πρόθυμος να πληρώσει. Ο τυπικός επενδυτής, επιπλέον, είναι λιγότερο σίγουρος ότι οι μειώσεις στην αγοραία αξία πολλών περιουσιακών στοιχείων είναι το προσωρινό αποτέλεσμα της ρευστότητας των συναλλαγών και όχι το μόνιμο αποτέλεσμα της αυξανόμενης μείωσης των αξιών..

2.3 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι το κύριο προϊόν της λογιστικής. Παρέχουν ιστορικές πληροφορίες στους χρήστες σχετικά με την οικονομική απόδοση μιας εταιρείας για μια συγκεκριμένη περίοδο (Damant, 2006), προκειμένου να βοηθήσουν τους διάφορους ενδιαφερόμενους στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται οι μέτοχοι, οι πιθανοί επενδυτές, οι δανειστές, οι κρατικές αρχές, οι εργαζόμενοι και όλα τα άλλα μέρη που ενδέχεται να έχουν συμφέροντα στην εταιρεία. Υπό αυτήν την έννοια, το IASB (2010) τονίζει τους ιδιοκτήτες των κεφαλαίων ως τους κύριους χρήστες για τους οποίους παρέχονται οικονομικές πληροφορίες. Ως εκ τούτου, ένας κύριος ρόλος των λογιστικών προτύπων είναι ο εντοπισμός των σχετικών πληροφοριών που πρέπει να

αποκαλυφθούν και η έκταση της αποκάλυψης (Buys, 2008). Επιπλέον, η «αξιοπιστία» είχε εισαχθεί ως θεμελιώδες ποιοτικό χαρακτηριστικό των λογιστικών πληροφοριών (IASB, 2010). Αυτό ενθάρρυνε αναμφισβήτητα τους ενδιαφερόμενους να εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις οικονομικές εκθέσεις. Ωστόσο, τα λογιστικά σκάνδαλα, τα οποία συνέχισαν να συμβαίνουν, οδήγησαν σε σοβαρές απώλειες για τους μετόχους και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη (Mallin, 2013). Αυτά έχουν θέσει υπό αμφισβήτηση τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών και εάν είναι σε θέση να εκτελέσουν επαρκώς τον προγραμματισμένο ρόλο τους. Επιπλέον, έχει αμφισβητηθεί η αξία της στη λήψη αποφάσεων, ως προς το εάν πρέπει να είναι ο κύριος στόχος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Buys, 2008).

Ξεκινώντας από την υπόθεση ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στην εύλογη αξία τους αντικατοπτρίζουν την πραγματική κατάσταση μιας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκε διερευνητική έρευνα τεκμηρίωσης στον τομέα της χρηματοοικονομικής λογιστικής του οποίου στόχος ήταν η συστηματοποίηση των θεωρητικών βάσεων που υποστηρίζουν την αξιοπιστία της λογικής αξίας που εξετάζεται στα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται από το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στη Βενεζουέλα. Από αυτήν την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή της, σε αντίθεση με άλλες μεθόδους, διευκολύνει τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε οποιοδήποτε οικονομικό πλαίσιο, είτε εθνικό είτε διεθνές, εξαλείφοντας τις πιθανές στρεβλώσεις που περιορίζουν τη λήψη αποφάσεων. Τα συμπεράσματα δείχνουν ότι η χρήση εύλογης αξίας δημιουργεί μια μετατόπιση παραδείγματος στη χρηματοοικονομική λογιστική, δίνοντας προτεραιότητα στη χρηματοοικονομική ουσία πέρα από τη νομική μορφή ότι η οργανωτική διαχείριση, η οποία είναι υπεύθυνη για τον ποσοτικό προσδιορισμό και την αποκάλυψη των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στην εύλογη αξία της, πρέπει να κατανοήσει την έννοια της εύλογης αξίας και όλες τις διαθέσεις που καθορίζονται στο διεθνές πρότυπο για χρηματοοικονομικές πληροφορίες, αριθμός δεκατριών - Μέτρηση εύλογης αξίας - προκειμένου να εγγυάται την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών.

Παρά το γεγονός ότι είναι γενικά αποδεκτή η «χρησιμότητα των αποφάσεων» ως βασικό στόχο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IASB, 2010), υπάρχει πολλή συζήτηση σχετικά με το εάν θα αναφερθούν τα οικονομικά αποτελέσματα ως έχουν ή να κατευθυνθεί η διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς προς την κατεύθυνση της

χρησιμότητας της απόφασης. Η εύλογη αξία, επομένως, είναι η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τέτοιο τρόπο που να αντικατοπτρίζει τα πραγματικά αποτελέσματα, ακόμη και αν αυτό δεν βοηθά πολύ στη λήψη αποφάσεων, ή στην κατεύθυνση της χρηματοοικονομικής αναφοράς προς τη χρησιμότητα των αποφάσεων, ακόμη και αν αυτό μπορεί να οδηγήσει στην παροχή μεροληπτικών και ανακριβών στοιχείων. πληροφορίες (Buys, 2008). Η προηγούμενη υπόθεση βασίζεται στο πλαίσιο του Searle (1995) ότι υπάρχει η πραγματική αξία. Ωστόσο, αυτή η ιδέα έχει αμφισβητηθεί σχετικά με την ακριβή έννοια του «αληθινού αποτελέσματος» και επίσης σχετικά με τον τρόπο μέτρησης αυτού του αληθινού αποτελέσματος (Buys, 2008). Ενώ η τελευταία περίπτωση, η χρησιμότητα των αποφάσεων, βασίζεται στη μείωση της κατάστασης αβεβαιότητας σχετικά με τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Ωστόσο, δεν υπάρχει συμφωνία σχετικά με το είδος των δεδομένων που μπορούν να θεωρηθούν ως τα πιο χρήσιμα (Moore, 2009). Υπό αυτήν την έννοια, ο Alexander (2015) υποστηρίζει ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IFRS) παρέχουν μια συγκεκριμένη πραγματικότητα που παράγεται κυρίως για την ικανοποίηση των αναγκών του χρηματοδότη της επιχείρησης, ενώ άλλοι χρήστες λογαριασμών ενδέχεται να μην έχουν την αναγκαία πληροφόρηση. Κατά συνέπεια, ο προσανατολισμός στη χρησιμότητα των αποφάσεων στη λογιστική θεωρείται αναμφισβήτητα ως αναγνώριση της ανικανότητάς του να αντιπροσωπεύει πιστά την οικονομική πραγματικότητα (McKernan, 2007). Επιπλέον, η αύξηση της αποκάλυψης που κάνουν οι εταιρείες εκτός των παραδοσιακών οικονομικών καταστάσεων αμφισβητεί τη λογιστική ικανότητα μέτρησης και αναφοράς των επιδόσεων της εταιρείας (Christie, Dyck, Morrill, & Stewart, 2013). Αντίθετα, οι Baker και Schaltegger (2015), βασισμένοι σε μια ρεαλιστική άποψη, υπερασπίζονται τον στόχο της «χρησιμότητας των αποφάσεων» καθώς υποστηρίζουν ότι η αληθινή αξία μιας δήλωσης εξαρτάται από το πόσο χρήσιμη είναι, όπου μπορεί να προσφέρει στους χρήστες καλύτερη αντίληψη του οικονομικού περιβάλλοντος. Ωστόσο, οι Williams και Ravenscroft (2015) αντικρούουν αυτήν την άποψη, υποστηρίζοντας ότι δεδομένης της πολυπλοκότητας και της απρόβλεπτης προβολής της παγκόσμιας οικονομίας, είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστεί ποια στοιχεία λογιστικών δεδομένων έχουν πιο παραγωγική αξία από άλλα, ειδικά η δυνατότητα χρησιμότητας αποφάσεων δεν είναι εγγενές χαρακτηριστικό στοιχεία λογιστικής. Επιπλέον, ο Bay (2018) υποστηρίζει ότι τα ίδια τα λογιστικά αποτελέσματα δεν παρέχονται με ερμηνεύσιμο τρόπο σε συγκεκριμένους χρήστες. Αυτό υποστηρίζει αναμφισβήτητα ότι υπάρχει αμφιβολία που σχετίζεται με τον ρόλο της λογιστικής καθώς και με τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να είναι αποτελεσματική.

2.4 Η σημασία των λογιστικών προτύπων

Τα Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιούνται ως ένας από τους κύριους υποχρεωτικούς ρυθμιστικούς μηχανισμούς για την προετοιμασία οικονομικών αναφορών (χρηματοοικονομικών καταστάσεων) και την διευκόλυνση του ελέγχου, τόσο εσωτερικού όσο και εξωτερικού, σε όλες σχεδόν τις χώρες. Τα λογιστικά πρότυπα αφορούν το σύστημα αρχών μέτρησης και αποκάλυψης για την παροχή και επίδειξη οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές αναφορές περιλαμβάνουν μια σειρά σημαντικών καταστάσεων για το πώς πρέπει να είναι γνωστά και να αναφέρονται οι συγκεκριμένοι τύποι διαδικασιών, γεγονότων και άλλων λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις. Τα λογιστικά πρότυπα επινοούνται για την παροχή χρήσιμων πληροφοριών σε διαφορετικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως είναι οι μέτοχοι, πιστωτές, δανειστές, διοίκηση, επενδυτές, προμηθευτές, ανταγωνιστές, ερευνητές, ρυθμιστικοί φορείς και κοινωνικοί σύλλογοι γενικά και μόνοι τους. Στόχος είναι η σχεδίαση και η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τέτοιο τρόπο ώστε να βελτιώσουν την παρουσίαση και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να διευκολύνουν την σύγκριση μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων. Όπως αναφέρθηκε η οικονομική εξέλιξη και η ταχεία ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων, οι εξελίξεις των νέων τεχνολογιών επικοινωνίας, το ζήτημα των διεθνών ανταγωνιστικών δυνάμεων διαταράσσει σε μεγάλο βαθμό το χρηματοοικονομικό περιβάλλον. Σε αυτό το παγκόσμιο επιχειρηματικό περιβάλλον, οι επιχειρήσεις έχουν την ανάγκη να υπάρχει μια κοινή λογιστική γλώσσα που πρέπει να εκφραστεί από όλους σε ολόκληρο τον κόσμο. Ένα σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης παγκόσμιας εμβέλειας που να περιλαμβάνει κοινά αποδεκτά πρότυπα αποτελεί απαίτηση για την προσέλκυση ξένων καθώς και εν δυνάμει εγχώριων επενδυτών στο εσωτερικό, το οποίο πρέπει να επιτευχθεί μέσω της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων.

Τα Λογιστικά Πρότυπα είναι τα έγγραφα πολιτικής (έγκυρες δηλώσεις βέλτιστης λογιστικής πρακτικής) που εκδίδονται από την αναγνώριση ειδικών λογιστικών φορέων που σχετίζονται με διάφορες πτυχές της μέτρησης, του χειρισμού και της αποκάλυψης λογιστικών συναλλαγών και ζητημάτων (Chan, I. J., 2008). Όσον αφορά την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών (GAAP), αυτά εκφράζονται ως πρότυπα των λογιστικών πολιτικών και υποδείγματα μέσω κωδικών ή κατευθυντήριων γραμμών για να διευκρινιστεί πώς τα στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να διανεμηθούν μέσα στους λογαριασμούς και

να παρουσιάζονται στις ετήσιες εκθέσεις. Ο καθορισμός προτύπων είναι η επίτευξη ομοιομορφίας στις χρηματοοικονομικές αναφορές και η διασφάλιση της συνοχής και της συγκρισιμότητας στις πληροφορίες που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις. Τα Λογιστικά Πρότυπα (Accounting Standards) αναλύουν τις πτυχές της παρουσίασης, της μέτρησης, της επεξεργασίας, της αναγνώρισης και της αποκάλυψης των λογιστικών συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι γραπτά έγγραφα πολιτικής που εκδίδονται από έναν ειδικό λογιστικό φορέα ή από την κυβέρνηση ή άλλο ρυθμιστικό φορέα.

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ]

3.1 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ο κύριος σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων μάνατζερ και επενδυτές. Η κυριότερη πηγή πληροφοριών προς τους επενδυτές είναι οι οικονομικές καταστάσεις. Στο πλαίσιο αυτό τα στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν μεγάλη σπουδαιότητα για τους λήπτες των αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας επιχείρησης και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κλάδων. Για να καταστεί αυτό δυνατόν είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες και να εκφράζουν ομοιογενώς την οικονομική τους κατάσταση. Τα λογιστικά πρότυπα αποτυπώνουν αυτή την τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας. Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και την οργάνωση που επικρατεί σε μια χώρα (Σακκέλης, Ε. 1999). Την ανάγκη αυτή εξυπηρετεί το ΓΛΣ και συγκεκριμένα στην Ελλάδα το ΕΓΛΣ ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και χαράζει το πλαίσιο που πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις, καλύπτοντας τις ανάγκες των επιχειρήσεων και τις ανάγκες της εθνικής πολιτικής. Το ΕΓΛΣ διαθέτει την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα, ώστε να τυποποιεί την λογιστική διαδικασία σε εθνική κλίμακα.

Η λογιστική βέβαια, λειτουργεί σε ένα καθορισμένο, αλλά διαρκώς εξελισσόμενο, περιβάλλον και υπακούει στους περιορισμούς που θέτει το περιβάλλον γιατί δεν μπορεί να τους μεταβάλλει, σύμφωνα με την θεωρία της «έλιξης» της λογιστικής από το περιβάλλον. Σύμφωνα με την αυτόνομη ανάπτυξη της λογιστικής, θα μπορούσε η λογιστική επιστήμη να επηρεάσει το περιβάλλον και να συμβάλει στην εξέλιξή του. Οι περιορισμοί αυτοί καλούνται παραδοχές και είναι δεδομένα και γίνονται a priori αποδεκτά ώστε να είναι δυνατόν να εξαχθούν συμπεράσματα στο γνωστικό πεδίο της λογιστικής (Finney and Miller's 1974, 65). Τα πρότυπα υπακούουν στην πρώτη θεωρία της υποταγής της λογιστικής στο οικονομικό περιβάλλον. Αποτελούν δηλαδή τη βάση στην οποία στηρίζεται το οικοδόμημα της λογιστικής, γι' αυτό και καλούνται θεμελιώδεις παραδοχές (underlying assumptions) (Σακέλλης, Ι., Ε., 1999, 49). Σε αυτές τις παραδοχές, οι οποίες δεν πρέπει να συγχέονται με τις λογιστικές αρχές στηρίζεται η λογιστική μέθοδος που αφορά κάθε οικονομική μονάδα. Η έκφραση της αξίας των λογιστικών μεγεθών γίνεται με τη χρήση της

χρηματικής μονάδας σε όλο το φάσμα της λογιστικής διαδικασίας, από την λογιστική καταχώρηση του γεγονότος μέχρι την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης τα διάφορα μεγέθη που μετρούνται σε διαφορετικές μονάδες, όπως κιλά, τεμάχια, τόνοι, ώρες εργασίας, κ.ά. εκφράζονται σε χρηματικές μονάδες. Η έκφραση των λογιστικών μεγεθών αποτελεί ένα περιορισμό για τη λογιστική αποκλείοντας από την καταχώρηση λογιστικά γεγονότα και από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δραστηριότητες που δεν μπορούν να εκφραστούν σε χρηματικές μονάδες (όπως για παράδειγμα το κοινωνικό αποτέλεσμα από την λειτουργία μιας επιχείρησης). Ο αποκλεισμός ορισμένων δραστηριοτήτων στρεβλώνει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και αποκλείει από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ποιοτικές πληροφορίες που θα μπορούσαν να εξηγήσουν γιατί μια επιχείρηση έχει αξία μεγαλύτερη από την λογιστικής της αξία.

Η παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης και η ανάγκη να προσαρμοστεί η λογιστική στα νέα διεθνή δεδομένα που προέκυψαν από την παγκόσμια εξάπλωση των επιχειρήσεων, όπως αυτό συνέβη τις τελευταίες τρεις δεκαετίες καθώς επίσης και οι αλλαγές που επιβλήθηκαν στις οικονομικά ισχυρές χώρες, μετά τα προβλήματα που αναδύθηκαν από την κρίση του 2008, επέβαλαν και στην Ελλάδα να εναρμονίσει το λογιστικό της σύστημα και τα λογιστικά πρότυπα που ίσχυαν. Προς αυτή τη κατεύθυνση συνέβαλε και η υπογραφή των μνημονίων με την υποθήκευση τόσο των ιδιωτικών όσο και των δημόσιων περιουσιακών στοιχείων της Ελλάδας. Οι δανειστές δεν ήταν εξοικειωμένοι με το ΕΓΛΣ, το οποίο ως πολυπλοκότερο και με διαφορές από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δυσχέρανε την παρακολούθηση στην μελέτη των ελληνικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών. Η μελέτη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πολύ σημαντική για τους δανειστές και κυρίως όσο αφορά τις επιχειρήσεις με τραπεζικό δανεισμό, εφόσον τα δάνεια πέρασαν στην επιτήρηση των ξένων τραπεζών. Αξίζει να αναφερθεί εδώ, ότι η υποχρεωτική επιβολή τήρησης ορισμένων βιβλίων και έκδοση ορισμένων στοιχείων έλαβε χώρα το 1948 και το 1952 καθιερώθηκε ο Κώδικας φορολογικών στοιχείων, για να ανταποκριθεί η χώρα στις λογιστικές απαιτήσεις του σχεδίου Μάρσαλ (1948) και στην παρακολούθηση της πορείας των εκταμιεύσεων που άρχισαν στα μέσα του 1951 (πρώτη προκαταβολή στις ευρωπαϊκές χώρες), αντίστοιχα.

Η πρώτη προσπάθεια εναρμόνισης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έγινε το 2013 με την εφαρμογή του κώδικα φορολογικής απεικόνισης των συναλλαγών, ο οποίος

αντικατέστησε τον κώδικα βιβλίων. Το 2015 εφαρμόζεται ο νόμος 4308/2014 που αναφέρεται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).

3.2 Οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

3.2.1 Οντότητα και λογιστική ενότητα

Με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ εισάγεται η έννοια της οντότητας, η οποία περιλαμβάνει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και ένωση προσώπων με ή χωρίς νομική προσωπικότητα επιχείρηση ή οργανισμό κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανήκει στο δημόσιο ή στον ιδιωτικό τομέα. Η έννοια της οντότητας ωστόσο δεν είναι ξένη στο ΕΓΛΣ, στο οποίο ωστόσο αναφέρεται με διαφορετική έννοια. Στο ΕΓΛΣ η έννοια της οντότητα είναι αυτή που χρησιμοποιείται στην καθημερινή πρακτική και περιλαμβάνει και τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης ως χωριστή οντότητα. Με την έννοια του ΕΓΛΣ η επιχείρηση αποτελεί μια ενότητα λογιστικού λογισμού ανεξάρτητη από την «οντότητα» του ιδιοκτήτη της, ο οποίος δυνατό να έχει περισσότερες επιχειρήσεις και συνεπώς να διαθέτει παράλληλα, όσες και οι επιχειρήσεις του, λογιστικές ενότητες (Σακέλλης, Ε., 1999, 49).

ΕΓΛΣ λογιστική ενότητα – ΕΛΠ οντότητα

Οι κατηγορίες των οντοτήτων που υπάγονται στην εφαρμογή των ΕΛΠ είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα. Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή του νόμου 4308/2014, περί ΕΛΠ και από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283). Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.

Συνοπτικά:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Ανώνυμης Επιχείρησης, της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης της Ετερόρρυθμης Εταιρείας κατά μετοχές και της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Ομόρρυθμης Εταιρείας της Ετερόρρυθμης Εταιρείας όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των νομικών αυτών προσώπων έχουν περιορισμένη ευθύνη γιατί είναι νομικά πρόσωπα ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα.

γ) Οι Ετερόρρυθμες και Ομόρρυθμες Εταιρείες, η Ατομική επιχείρηση, οι Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι Κοινωνίες αστικού δικαίου, οι Συνεταιρισμοί, οι Δικηγορικές εταιρείες και οι Κοινοπραξίες.

Επίσης εντάσσονται στην παράγραφο γ) του παραπάνω άρθρου 1, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ακόλουθοι:

- Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα
- Ν.Π.Ι.Δ.
- Σωματεία
- Σύλλογοι
- Ενώσεις Προσώπων
- Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Πρόσωπα
- Οποιαδήποτε οντότητα που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν:

- Στο δημόσιο τομέα
- Ή ελέγχονται από το Δημόδιο
- Ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου (όταν δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014).

Εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014:

- Κεντρική Διοίκηση
- Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης
- Ν.Π.Δ.Δ.
- Δημόσια Νοσοκομεία
- Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού

Το άρθρο 156 του Ν. 4270 αφορά το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης με το οποίο επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμορφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασεως και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων με αυτή, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξηση της παραγωγικότητας και η σύνδεση αυτού με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα.

Από την εφαρμογή των ΕΛΠ εξαιρούνται οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης εξαιρούνται της εφαρμογής οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και οι οποίες αποκτούν φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητας τους εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή προεκτάσεις. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από την 1η Ιανουαρίου 2015 πλέον δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Οι επιχειρήσεις αυτές μπορεί να είναι αυτές που:

A) Αποκτούν πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή και

B) Ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς της εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Αν αυτές οι επιχειρήσεις θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τότε θα έχουν υποχρέωση να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π. όπως ορίζει ο νόμος 4308/2014.

Με τον Κανονισμό 1606/2002 της Ε.Ε. οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Τις οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους της Ε.Ε.
- Τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις
- Τα πιστωτικά ιδρύματα
- Οντότητες που καθορίζονται από την νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητες

Έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν Χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Από την παραπάνω οδηγία εξαιρείται το υποκατάστημα αλλοδαπής Τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή Νομική Προσωπικότητα.

Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικές των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ε.Ε. εφόσον ισχύει ένα από τα παρακάτω κριτήρια:

1. Κύκλος εργασιών > 5% της μητρικής
2. Ενεργητικό > 5% της μητρικής
3. Αριθμός εργαζομένων > 5% της μητρικής

Τα χρηματοοικονομικά ιδρύματα εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

Ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών

Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005.

- Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999.
- Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995.
- Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει Δ.Π.Χ.Α.: Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., εφόσον υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων.

Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων: Οι οντότητες κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες μεγέθους ανάλογα με κριτήρια. Το μέγεθος προσδιορίζει και τις λογιστικές τους υποχρεώσεις, σε ότι αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από κανόνες επιμέτρησης και πληροφορίες του προσαρτήματος και απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Πίνακας 3.1. Κατηγορίες οντοτήτων

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2 ^α και 2 ^β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2 ^α και 2 ^β	≤ 50	≤ 400.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	>250	>20.000.000	>40.000.000

Ειδικές περιπτώσεις

1. Οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1, δηλαδή:

- Ε.Ε., Ο.Ε.,
- Ατομική επιχείρηση,
- Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα,
- Κοινωνίες αστικού δικαίου,
- Συνεταιρισμοί,
- Δικηγορικές εταιρείες,
- Κοινοπραξίες

Εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 ευρώ. Μια πολύ μικρή οντότητα αλλάζει κατηγορία και εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ, για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους.

Η οντότητα αυτή εκτός από την κατάσταση αποτελεσμάτων θα είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και ισολογισμό και για τον λόγο αυτό θα πρέπει πλέον, υποχρεωτικά να χρησιμοποιεί διπλογραφικό σύστημα. Η οντότητα αυτή θεωρείται πλέον ως μικρή με βάση το κριτήριο της υπέρβασης του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ, έστω και αν τα άλλα κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων, δηλαδή:

- Σύνολο ενεργητικού ≤ 350.000
- Μέσος όρος προσωπικού ≤ 10

Αντίθετα, όταν μια οντότητα έχει ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων από πολύ μικρή και για δύο συνεχόμενες χρήσεις ο καθαρός κύκλος εργασιών της είναι μικρότερος από το όριο των 1.500.000 ευρώ, θα αλλάξει κατηγορία και θα γίνει πάλι πολύ μικρή, ανεξάρτητα από τα όρια των άλλων δύο κριτηρίων, δηλαδή ανεξάρτητα αν υπερβαίνει τα όρια στα άλλα δύο κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού ≥ 350.000
- Μέσος όρος προσωπικού ≥ 10

2 Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή που ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν όμως δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του νόμου 4270/2014, το οποίο όπως αναφέραμε παραπάνω αφορά το λογιστικό σύστημα του δημοσίου, τότε εντάσσονται στις μεγάλες οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές, Ι.Κ.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. Εάν έχουν μια από τις παραπάνω μορφές, τότε ακολουθούν τα κριτήρια των οντοτήτων αυτών σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα.

1^η Πρακτική εφαρμογή ταξινόμησης οντότητας

	2018	2017	2016
Κύκλος εργασιών	7.800.000	7.900.000	7.600.000
Σύνολο ενεργητικού	2.600.000	2.800.000	2.750.000
Μέσος όρος προσωπικού	54	49	53

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η επιχείρηση θα καταταγεί στις μικρές οντότητες το έτος 2019, γιατί δεν υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες περιόδους δύο από τα κριτήρια:

- Προσωπικό > 50 άτομα
- Ενεργητικό $> 4.000.000$ ευρώ
- Κύκλος εργασιών $> 8.000.0000$

Υπερβαίνει μόνο ένα από τα κριτήρια και για μια μόνο περίοδο.

2^η Πρακτική εφαρμογή ταξινόμησης οντότητας

	2018	2017	2016
Κύκλος εργασιών	700.000	710.000	790.000
Σύνολο ενεργητικού	260.000	280.000	275.000
Μέσος όρος προσωπικού	12	9	11

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η επιχείρηση θα καταταγεί στις πολύ μικρές οντότητες το έτος 2019, γιατί δεν υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες περιόδους δύο από τα κριτήρια:

- Προσωπικό > 10 άτομα

- Ενεργητικό > 350.000 ευρώ
- Κύκλος εργασιών > 700.0000

3^η Πρακτική εφαρμογή ταξινόμησης οντότητας

Σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου μιας οντότητας που εντάσσονταν στις περιπτώσεις τις παραγράφου 2^α ή 2^β και λόγω της αλλαγής εντάσσεται στην περίπτωση της παραγράφου 1^γ τότε θα ληφθούν υπόψη όλες οι διαθέσιμες πληροφορίες για όλα τα έτη πριν το έτος ένταξης σε κατηγορία οντότητας.

Διευκρινίζοντας την παραπάνω περίπτωση μια εταιρεία που έχει την μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας, της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης της Ετερόρρυθμης Εταιρείας κατά μετοχές και της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, ανήκει στην περίπτωση (α) και μια εταιρεία που έχει τη μορφή της Ομόρρυθμης Εταιρείας της Ετερόρρυθμης Εταιρείας όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των νομικών αυτών προσώπων έχουν περιορισμένη ευθύνη γιατί είναι νομικά πρόσωπα ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα, ανήκει στην περίπτωση (β). Αν ένα νομικό πρόσωπο των παραπάνω περιπτώσεων αλλάξει νομικό τύπο και μετατραπεί σε Ετερόρρυθμη ή Ομόρρυθμη Εταιρεία, Ατομική επιχείρηση, Αστική εταιρεία κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, Κοινωνία αστικού δικαίου, Συνεταιρισμό ή Κοινοπραξία τότε θα ληφθούν υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, όπως διευκρινίζεται στην παρακάτω πρακτική εφαρμογή:

Μια πολύ μικρή Ι.Κ.Ε. μετατράπηκε στο τέλος του 2017 σε Ο.Ε. έχει τα παρακάτω στοιχεία

	2018	2017	2016	2015
Κύκλος εργασιών	1.470.000	1.410.000	1.790.000	1.800.000
Σύνολο ενεργητικού	380.000	280.000	345.000	340.000
Μέσος όρος προσωπικού	12	9	8	8

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η επιχείρηση για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 θα καταταγεί στις πολύ μικρές οντότητες γιατί δεν υπερβαίνει δύο από τα 3 κριτήρια ως Ι.Κ.Ε. Το 2018, η εταιρεία με τον νέο τύπο ως Ο.Ε. θα καταταγεί με βάση το κριτήριο του καθαρού κύκλου εργασιών, γιατί από τώρα από τις περιπτώσεις (α) και (β) θα κριθεί με την περίπτωση (γ) στην οποία υπάγεται και με βάση την περίπτωση (γ) το μόνο κριτήριο είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών να μην υπερβαίνει το 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις. Για τις χρήσεις πριν το 2018 η επιχείρηση δεν πληροί αυτή την προϋπόθεση γιατί δεν υπάρχουν δύο συνεχόμενες χρήσεις με καθαρό κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ (2016:

1.790.000 και 2017:1.410.000). Το 2019 η επιχείρηση θα είναι πολύ μικρή γιατί για τις δύο προηγούμενες χρήσεις ο καθαρός κύκλος εργασιών είναι μικρότερος από 1.500.000 (2018: 1.470.000 και 2017:1.410.000).

3.2.2 Επιμέτρηση

Η λογιστική θεωρείται ο κλάδος της μέτρησης με πλήρεις στόχους μέτρησης, αν και δεν υπάρχει θεωρία της μέτρησης που να ενσωματώνει τους στόχους αυτούς. Η μέτρηση στις κοινωνικές επιστήμες χρησιμοποιείται για να τονίσει τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τον μέθοδο μέτρησης. Επομένως οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι δυνατόν να περιέχουν πληροφορίες «επιμέτρησης» γιατί δεν υπάρχει μια θεωρία μέτρησης που να ενσωματώνει τους στόχους των διαδικασιών λογιστικής επιμέτρησης. Συγκεκριμένα, οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις μεταβάλλονται αντίστοιχα με την μέθοδο επιμέτρησης των μεγεθών που περιλαμβάνονται σε αυτές. Η μέτρηση είναι ένας συνηθισμένος όρος που χρησιμοποιείται από τη σύγχρονη λογιστική βιβλιογραφία. Η συχνή χρήση του στη λογιστική τον έκανε σχεδόν συνώνυμο με τη λογιστική πρακτική. Ο ορισμός της λογιστικής συνεπάγεται επίσης ότι η μέτρηση είναι μέρος της παραδοσιακής λογιστικής μεθοδολογίας. Για παράδειγμα, οι Wolk et al. (2001), Kirk (2005) και το IASB (2009) όλοι ορίζουν τη λογιστική ως την τέχνη της μέτρησης και της επικοινωνίας των λογιστικών πληροφοριών. Αυτός ο ορισμός δίνει την εντύπωση ότι η λογιστική έννοια της μέτρησης βασίζεται σε σταθερά θεμέλια μέτρησης που θα ήταν αναμενόμενα για κάθε διαδικασία μέτρησης. Η θεωρία της μέτρησης που καθιερώνει τη μέτρηση στις κοινωνικές επιστήμες είναι η αντιπροσωπευτική θεωρία της μέτρησης, η οποία είναι επίσης γνωστή ως οι σύγχρονες αρχές της μέτρησης. Καθώς η λογιστική ταξινομείται επί του παρόντος ως κοινωνική επιστήμη, κάποιος θα περίμενε ότι οι λογιστικές πρακτικές μέτρησης θα είναι συμβατές με τις γενικές αρχές της μέτρησης που ισχύουν για τις μετρήσεις στις κοινωνικές επιστήμες.

Ο όρος επιμέτρηση είναι ένας από τους καινούργιους όρους που εισάγεται στη καθημερινή λογιστική ορολογία τα Ε.Λ.Π. Πολλές φορές η εισαγωγή νέας ορολογίας απαιτεί αντιμετώπιση και εξοικείωση με αυτή. Επιμέτρηση, απομείωση αξίας, εύλογη αξία, αναβαλλόμενοι φόροι κ.α. είναι ορολογίες που σχετίζονται με τα Ε.Λ.Π. Εξετάζοντας τους νέους όρους πιο προσεκτικά, βλέπουμε ότι στην πραγματικότητα δεν είναι παρά μία προσαρμογή στη νέα διεθνή ορολογία περιπτώσεων που μόνο άγνωστες σε μας είναι ή εν πάση περιπτώσει δεν είναι ακατανόητοι. Μέχρι τώρα είχαμε την αποτίμηση, υποτίμηση,

φορολογική αναμόρφωση κ.ο.κ. Το Ε.Γ.Λ.Σ. μέσα στο πλαίσιο της αυστηρής τυποποίησης, που ήταν ένα από τα χαρακτηριστικά του, προσδιόρισε και τον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των οικονομικών μονάδων, στηριζόμενο κατά κανόνα στην αρχή του ιστορικού κόστους, που εξακολουθεί και σήμερα να αποτελεί το βασικό προσδιοριστικό παράγοντα της αξίας. Στη διάρκεια των 38 χρόνων εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. οι οικονομικές εξελίξεις στο διεθνές γίνεσθαι ήταν τέτοιες που κατέστησαν αναγκαία την εξέλιξη των λογιστικών συστημάτων και οδήγησαν σταδιακά στην υιοθέτηση νέων λογιστικών και νέων ελεγκτικών προτύπων. Το ιστορικό κόστος, η σχέση των φόρων και η επίδρασή τους στα οικονομικά αποτελέσματα, οι νέοι τύποι των συμβάσεων, οι οποίες έχουν και αυτές εξελιχθεί και έχουν καταστεί περίπλοκες, απαιτούν την αντίστοιχη λογιστικοποίηση, οι ταμειακές ροές, αποτελούν αντικείμενο μελέτης, αλλά ταυτόχρονα και αντιπαράθεσης και σύγκρουσης μεταξύ των επιστημόνων. Τα παραπάνω είχαν ως αποτέλεσμα την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις.

Τόσο το ΕΓΛΣ όσο και τα ΕΛΠ αναφέρονται γενικά στις ποιοτικές πληροφορίες που αφορούν την επιχειρηματική μονάδα ή οικονομική οντότητα, χρησιμοποιώντας έννοιες όπως η Υπεραξία της επιχείρησης, Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και αξία κτήσης Υπεραξίας. Η αποτίμηση ή επιμέτρησης, σύμφωνα με την των Δ.Λ.Π. είναι ο βασικός προσδιοριστικός παράγοντας της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Η αξία αυτή, σύμφωνα με τη σύγχρονη λογιστική αντίληψη, είναι η ρευστοποιήσιμη ή η εύλογη αξία η οποία μπορεί να διαφέρει από την λογιστική αξία του στοιχείου, κατά τη στιγμή της αποτίμησης. Οι σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις επιβάλλουν την αναπροσαρμογή της λογιστικής του αξίας, ώστε αυτή να ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα. Τα Ε.Λ.Π. συγκλίνουν προς τη διεθνή πρακτική και προσαρμόζονται σε αυτή.

Έτσι τα Ε.Λ.Π. ορθώς προβλέπουν δύο εναλλακτικές μορφές επιμέτρησης. Η πρώτη της οποίας η εφαρμογή είναι υποχρεωτική, δεν απομακρύνεται ιδιαίτερα από τους γνωστούς και μέχρι σήμερα εφαρμοζόμενους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ.

Συγκεκριμένα:

- Τα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, ενώ οι αποσβέσεις μπορούν να

διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

- Σε κάθε περίπτωση προσδιοριστικός παράγοντας είναι η ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι και το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τον προσδιορισμό από την οικονομική μονάδα της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ώστε να υπολογίζονται με βάση αυτή και οι αποσβέσεις του. Το πρόβλημα τόσο με το Ε.Γ.Λ.Σ. όσο και με τα Ε.Λ.Π. είναι η αναντιστοιχία που υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική των αποσβέσεων και στη φορολογική νομοθεσία η οποία αναγνωρίζει ένα προσδιορισμένο συντελεστή απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίου. Σε κάθε περίπτωση πάντως μπορεί η επιχείρηση, ειδικά η πολύ μικρή, να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, προκειμένου να μην αυξήσει το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης των παγίων.

Συντελεστές αποσβέσεων Ε.Λ.Π.

α) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση.

Βελτιώσεις γής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

β) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

γ) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση, αλλά υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

δ) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.(παρ.3α)

Όπως έχουμε αναφέρει σκοπός των Ε.Λ.Π. είναι η προσαρμογή του λογιστικού συστήματος στα διεθνή δεδομένα. Οι παραπάνω υποχρεωτικής λίγο –πολύ εφαρμογής ανάλογα και με το μέγεθος της οντότητας, μέθοδοι επιμέτρησης εξασφαλίζουν ένα μίνιμουμ συμμόρφωσης προς αυτά, χωρίς να επιβαρύνουν ιδιαίτερα της οικονομικές μονάδες και οντότητες. Πρέπει όμως παράλληλα να δοθεί η δυνατότητα σε όσες επιχειρήσεις το θελήσουν και έχουν τη δυνατότητα, να προχωρήσουν σε μεγαλύτερη συμμόρφωση με αυτά τα δεδομένα. Για αυτό

το λόγο εισάγεται ως εναλλακτική μέθοδος επιμέτρησης αυτή της εύλογης αξίας. Επιπλέον δίνεται η δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν στις καταστάσεις τους, τους αναβαλλόμενους φόρους.

Κανόνες επιμέτρησης:

Οι Οντότητες μπορούν να κάνουν μία από τις δύο βασικές επιλογές :

- Είτε «ιστορικό κόστος» (Επιλογή που ακολουθεί η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων)
- Είτε «εύλογες αξίες »

Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης η χρήση «εύλογων αξιών είναι προαιρετική.

Ο νόμος 4308/2014 στα άρθρα 18-23 αναφέρεται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο. Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους:

Πρώτον, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Δεύτερον, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

A. Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Στα πάγια περιλαμβάνονται:

- ❖ α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- ❖ β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- ❖ γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. (παρ.1αβ)

Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο.

B. Δαπάνες ανάπτυξης

- ❖ Αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις:
 - ✓ Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - ✓ Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - ✓ Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης κατά την κοστολόγησή τους.
- ❖ Αναγνωρίζεται ως έξοδο σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη.(παρ.1δ)

Παραδείγματα άυλων παγίων

- Λογισμικό υπολογιστών
- Ευρεσιτεχνίες
- Πνευματικά δικαιώματα
- Κινηματογραφικές ταινίες
- Κατάλογοι πελατών
- Άδειες Δικαιοχρησία (franchise)

Επιμέτρηση άυλων παγίων

Α. Επιμέτρηση με τη μέθοδο του κόστους

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και τυχόν ζημία απομείωσης.

Πίνακας 3.2. Επιμέτρηση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

Επιμέτρηση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής		
	Πλεόνασμα	Έλλειμμα
Πρώτη αναπροσαρμογή	Πιστώνεται στην καθαρή θέση (Αποθεματικό πλεονάσματος αναπροσαρμογής)	Χρεώνεται στην κατάσταση του συνολικού εισοδήματος
Μεταγενέστερη αναπροσαρμογή	Πιστώνεται στην καθαρή θέση (Αποθεματικό πλεονάσματος αναπροσαρμογής), εκτός αν το πλεόνασμα αναστρέφει προηγούμενο έλλειμμα, οπότε πιστώνεται στην κατάσταση του συνολικού εισοδήματος.	Χρεώνεται στην κατάσταση του συνολικού εισοδήματος, εκτός αν το έλλειμμα αναστρέφει ένα προηγούμενο πλεόνασμα, οπότε χρεώνεται στην καθαρή θέση μειώνοντας το αποθεματικό πλεονάσματος αναπροσαρμογής.

Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία:

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.

δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

στ) Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε τη σχέση της επιμέτρησης με την εύλογη αξία. Η εύλογη αξία ορίζεται ως η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Η επιμέτρηση με την εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους. Η επιμέτρηση δεν μπορεί να εφαρμοστεί ανάλογα με την κάθε περίπτωση, δηλαδή όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετρείται στην εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

Συνοψίζοντας, τα συμπεράσματά μας σχετικά με το θέμα της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων θα πρέπει να επισημάνουμε ότι, πρώτον οι ελάχιστες υποχρεωτικές διατάξεις, παρόλο που εισάγουν κάποια νέα δεδομένα, δεν μας απομακρύνουν πολύ από τα όσα γνωρίζουμε και εφαρμόζουμε μέχρι τώρα. Με αυτή την έννοια θα μπορέσουν σχετικά γρήγορα και εύκολα να αφομοιωθούν και να εφαρμοστούν από τις επιχειρήσεις. Δεύτερον, είναι θετική η παροχή της δυνατότητας, σε όσες οικονομικές μονάδες επιθυμούν και διαθέτουν την ανάλογη υποδομή σε μηχανογραφικά συστήματα και κυρίως σε επιστημονικό προσωπικό να αξιοποιήσουν τα ΕΛΠ και να εξοικειωθούν με τα ΔΛΠ, με στόχο την διεθνοποίηση των επιχειρήσεων. Στο σημερινό παγκόσμιο περιβάλλον είναι αναγκαίο οι επιχειρήσεις να έχουν διεθνή

προσανατολισμό και να εντείνουν τις προσπάθειες διεθνοποίησης των δραστηριοτήτων τους ή να καταστήσουν πιο ευχερή τη χρηματοδότησή τους από το τραπεζικό σύστημα ή από υποψήφιους επενδυτές. Οι εγχώριες αγορές καθίστανται πλέον ξεπερασμένες και η διεθνής λογιστική πρακτική είναι ένα από τα μέσα, που θα επιτρέψει στις επιχειρήσεις προσανατολιστούν προς την παγκόσμια αγορά.

Αποθέματα: Μετά τα πάγια έχουμε τα αποθέματα, τα οποία μετά την αρχική αναγνώριση τους με το κόστος κτήσης, θα εξακολουθήσουν να επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως συνέβαινε και με το Ε.Γ.Λ.Σ. Η μόνη αλλαγή έχει να κάνει με την κατάργηση της μεθόδου LIFO η οποία έτσι και αλλιώς στην πράξη τα τελευταία έτη δεν χρησιμοποιείται, και πλέον φορολογικά δεν αναγνωρίζεται.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία: τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται επίσης αρχικά στο κόστος αλλά και σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει μεταγενέστερα να επιμετρούνται στο κόστος μείον τις ζημιές απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις τέτοιας απομείωσης.

Υποχρεώσεις: Όσον αφορά στις υποχρεώσεις, βασικός τρόπος αναγνώρισης παραμένει αυτός του οφειλόμενου ποσού. Δίνεται όμως η δυνατότητα της μεταγενέστερης επιμέτρησης της υποχρέωσης με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο εάν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Θα χρησιμοποιείται όταν υπάρχει η υποχρέωση σειράς μελλοντικών πληρωμών που με τη μέθοδο της προεξόφλησης, η καθαρή παρούσα αξία τους είναι σημαντικά διαφορετική από το άθροισμα των μελλοντικών πληρωμών.

Προβλέψεις: Επίσης όσον αφορά τις προβλέψεις αποζημιώσεων για έξοδο του προσωπικού από την υπηρεσία μπορούν να επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει, κατά την κρίση της οντότητας, σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Επιμέτρηση Χρηματοοικονομικών στοιχείων – Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Άρθρο 19)

Παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων:

α) Ταμειακά διαθέσιμα.

- β) Επένδυση σε μετοχές ή σε άλλους συμμετοχικούς τίτλους (Συμμετοχές).
- γ) Εισπρακτέοι λογαριασμοί (όπως π.χ. εμπορικές απαιτήσεις από πελάτες).
- δ) Δάνεια σε άλλες οικονομικές οντότητες.
- ε) Επενδύσεις σε ομολογίες (κρατικές ή εταιρικές) ή αμοιβαία κεφάλαια.
- στ) Παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

❖ Αρχικά,

Αναγνωρίζονται στο κόστος όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία . (παρ. 1)

❖ Μεταγενέστερα,

Επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης. (παρ. 2)

3.2.3 Απομείωση

Το νέο δεδομένο είναι η απομείωση της αξίας των παγίων, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Και σε αυτή την περίπτωση όμως η οντότητα είναι αυτή που θα εκτιμήσει κατά πόσο μία απομείωση αξίας είναι συγκυριακού ή μόνιμου χαρακτήρα. Μία επιπλέον αλλαγή σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά σε εναρμόνιση με τον νέο Κ.Φ.Ε. είναι η καθιέρωση σε περίπτωση leasing παγίου, της υποχρέωσης του μισθωτή να αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο το πάγιο που μισθώνει με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν αυτό είχε αγοραστεί. Ταυτόχρονα αναγνωρίζει στις οικονομικές του καταστάσεις και την αντίστοιχη υποχρέωση προς την εκμισθώτρια.

Απομείωση παγίων

❖ Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

❖ Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

❖ Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. (παρ. β1)

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπεται απομείωση της αξίας των παγίων.

Ενδείξεις απομείωσης

- (i) Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- (ii) Δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- (iii) Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου,
- (iv) Απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου. (παρ. β2)

Λογιστικός χειρισμός απομείωσης

- Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.
- Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.
- Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.
- Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης. (παρ. β3-β6).

Πρακτική εφαρμογή απομείωσης και αναστροφής με ΕΛΠ

Την 1^η Ιανουαρίου του έτους 2017 η επιχείρηση αγοράζει ένα μηχάνημα αντί 20.000 ευρώ, με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 10 χρόνια και μηδενική υπολειμματική αξία.

Επομένως ο συντελεστής απόσβεσης είναι $100/10 = 10\%$ το χρόνο.

Η λογιστική εγγραφή αγοράς του μηχανήματος είναι:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση

13.00	Μηχανολογικός εξοπλισμός	20.000,00	
50.01	Προμηθευτές		20.000,00

Την 31^η Δεκεμβρίου του έτους 2020 εκτιμάται ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του μηχανήματος γιατί η ανακτίσιμη αξία του ήταν 6.000 ευρώ, χωρίς να αλλάξει η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου.

Οι αποσβέσεις του μηχανήματος μέχρι την 31/12/2020 είναι:

$$20.000 \times 10\% = 2.000$$

$$2.000 \times 4 \text{ έτη} = 8.000$$

Επομένως Σωρευμένες αποσβέσεις: 8.000

$$\text{Αναπόσβεστη αξία} = 20.000 - 8.000 = 12.000$$

Η λογιστική εγγραφή είναι:

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. θα μπορούσε να είναι¹:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
81.02.99	Ζημίες απομείωσης παγίου	6.000,00	
12.99	Αποσβεσθέντα μηχανήματα		6.000,00

Με τα Ε.Λ.Π.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
61.01.03	Απομείωση ενσώματων παγίων (μηχανολογικού εξοπλισμού)	6.000,00	

¹ Κριαράς, Ι., Ε., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Λογιστικά Αρχεία (Βιβλία – Στοιχεία), Υλικό για εξετάσεις, Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας.

13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού		6.000,00
-------	---	--	----------

Η διαφορά μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Ε.Λ.Π. είναι ότι τα Ε.Λ.Π. έχουν προβλέψει λογαριασμούς απομείωσης οι οποίοι δεν υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Την 31^η Δεκεμβρίου του 2022 υπάρχει η εκτίμηση ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανέρχεται σε 10.200 ευρώ.

Οι αποσβέσεις για τις χρήσεις 2021 και 2022 ανέρχονται στο ποσό:

$$6.000,00 \div 6 = 1.000 \text{ (6 είναι τα χρόνια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου)}$$

$$1.000 \times 2 = 2.000 \text{ Σωρευμένες αποσβέσεις}$$

Η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι:

$$6.000 - 2.000 = 4.000$$

Αν δεν είχε γίνει απομείωση η λογιστική αξία του παγίου θα ήταν

2.000 οι αποσβέσεις κάθε χρήσης \times 6 αριθμός χρήσεων μέχρι την ημερομηνία της αντιστροφής της απομείωσης = 12.000

$$\text{Αξία κτήσης } 20.000 - 12.000 \text{ οι σωρευμένες αποσβέσεις} = 8.000$$

Η αντιστροφή της απομείωσης θα είναι 4.000

Η αντιστροφή της απομείωσης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση, δηλαδή 8.000 ευρώ, και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση, δηλαδή 4.000 ευρώ

$$8.000 - 4.000 = 4.000$$

Η λογιστική εγγραφή είναι:

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. η εγγραφή θα μπορούσε να είναι²:

² Κριαράς, Ι., Ε., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Λογιστικά Αρχεία (Βιβλία – Στοιχεία), Υλικό για εξετάσεις, Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
12.99	Αποσβεσθέντα μηχανήματα	4.000,00	
81.01.99	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων		4.000,00

Με τα Ε.Λ.Π.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	4.000,00	
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων		4.000,00

Τα Ε.Λ.Π. έχουν προβλέψει λογαριασμό εσόδων για τα κέρδη από την αναστροφή της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υπάρχει αντίστοιχος λογαριασμός και χρησιμοποιείται ο 81.01 και 81.02 για τα κέρδη και τις ζημιές, ο οποίος είναι λογαριασμός έκτακτων και ανόργανων εσόδων και ζημιών αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρεται κάποια ανάλυση.

Πρακτική εφαρμογή της απομείωσης με ΕΓΛΣ

Η επιχείρηση αγοράζει την 1^η Ιανουαρίου του 2014 ένα μηχανήμα 20.000 ευρώ, με ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 χρόνια και μηδενική υπολειμματική αξία.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
12.00	Μηχάνημα	20.000,00	
50.00	Προμηθευτής		20.000,00

Την 31^η Δεκεμβρίου του 2017 η επιχείρηση εκτιμά ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση της αξίας του παγίου καθόσον η ανακτήσιμη αξία του ήταν 6.000 ευρώ. Η ωφέλιμη οικονομική ζωή

του μηχανήματος δεν μεταβάλλεται. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του μηχανήματος μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του 2017 ανέρχονται σε 8.000 ευρώ (20.000 X 10% X 4 χρόνια = 8.000).

Η αναπόσβεστη αξία του παγίου είναι $20.000 - 8.000 = 12.000$

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
81.02.99	Ζημίες απομείωσης παγίου	6.000,00	
12.99	Αποσβεσθέντα πάγια		6.000,00

Το έτος 2019 γίνεται η εκτίμηση ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανέρχεται πλέον στο ποσό των 10.000

Οι ετήσιες αποσβέσεις για τα έτη 2018 και 2019 ανέρχονται στο ποσό των 1.000 ευρώ ανά έτος:

Τα υπολειπόμενα χρόνια οικονομικής ζωής του παγίου είναι 6 και η αξία του είναι 6.000 άρα το πάγιο θα αποσβένεται κατά $6.000/6 = 1.000$ ετησίως για τα υπόλοιπα χρόνια οικονομικής του ζωής.

Η λογιστική του αξία θα είναι $6.000 - 2.000$ αποσβέσεις (για τα έτη 2018 και 2019) = 4.000.

Αν δεν είχε γίνει η απομείωση αξία του παγίου θα ήταν $20.000 - 8.000 = 12.000$ (αξία κτήσης $20.000 - 8.000$ αποσβέσεις για 4 χρόνια).

Η αναστροφή της απομείωσης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε το πάγιο την συγκεκριμένη ημερομηνία αν δεν είχε γίνει απομείωση και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά την απομείωση.

Η λογιστική αξία αν δεν είχε γίνει απομείωση θα ήταν 12.000

Η λογιστική αξία με την απομείωση είναι 4.000

Επομένως η αναστροφή της απομείωσης θα είναι η διαφορά τους: $12.000 - 4.000 = 8.000$

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
12.99	Αποσβεσθέντα παγία	8.000,00	

81.01.99	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων		8.000,00
----------	---------------------------------------	--	----------

Έλεγχος απομείωσης Χρηματοοικονομικών στοιχείων

Ενδείξεις απομείωσης:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων

ή

β) Η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει)

ή

γ) Δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.(παρ.4 και 5).

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης

- Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται.
- Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης.
- Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.(παρ.8)

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού στοιχείου

- Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου.

➤ Μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού. (παρ 9).

➤ Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται. (παρ.10).

Κρατικές επιχορηγήσεις (Άρθρο 23)

Επιμέτρηση και απομείωση Χρηματοοικονομικών στοιχείων

❖ Αρχικά, Αναγνωρίζονται στο κόστος όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία.

❖ Μεταγενέστερα, Επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Έλεγχος απομείωσης Χρηματοοικονομικών στοιχείων

Ενδείξεις απομείωσης:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων

ή

β) Η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει)

ή

γ) Δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.(παρ.4 και 5).

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης

▪ Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται.

- Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης.
- Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.(παρ.8)

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού στοιχείου

➤ Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου.

ή

➤ Μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

➤ Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται.

3.2.4 Διαχειριστική περίοδος ή φορολογικό έτος

Η χρήση συνήθως ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, υπάρχουν όμως κάποιες επιχειρήσεις στις οποίες δεν συμβαίνει αυτό. Υπάρχουν για παράδειγμα επιχειρήσεις στις οποίες η χρήση αρχίζει την 1^η Ιουλίου και λήγει στις 30 Ιουνίου του επόμενου ημερολογιακού έτους. Αυτό συμβαίνει συνήθως γιατί η παραγωγή των προϊόντων τους και οι πωλήσεις τους δεν ταυτίζονται χρονικά. Για παράδειγμα υπάρχουν επιχειρήσεις οι οποίες συλλέγουν και επεξεργάζονται την πρώτη ύλη τους μήνες πριν το τέλος του ημερολογιακού έτους και τους πρώτους μήνες του νέου έτους και οι πωλήσεις τους πραγματοποιούνται στην συνέχεια μέχρι τα μέσα του ημερολογιακού έτους. Είναι βασική λογιστική αρχή τα έσοδα να συνδέονται με τα έξοδα που τα προκαλούν, έτσι αν οι επιχειρήσεις αυτές ταυτίσουν την χρήση τους με το ημερολογιακό έτος, τότε θα πωλούν κάθε φορά, κυρίως, προϊόντα τα οποία θα έχουν παραχθεί την προηγούμενη λογιστική χρήση, και έτσι θα έρχονται σε αντίθεση με την παραπάνω λογιστική αρχή.

Υπερδωδεκάμηνη χρήση: Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ το φορολογικό έτος μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, ειδικά για την πρώτη χρήση. Υπερδωδεκάμηνη χρήση ίσχυε και για τα

νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται (σύμφωνα με τον ν.2166/1993). Με την εφαρμογή των ΕΛΠ καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, ούτε ακόμη και στην πρώτη χρήση. Η κατάργηση ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος ή με ειδικές διατάξεις νόμων. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του ν. 2166/1993 και δεδομένου, ότι το προερχόμενο από το μετασχηματισμό νομικό πρόσωπο υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το χρονικό διάστημα από την επομένη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά, έγινε δεκτό με την ίδια εγκύκλιο ότι το πρώτο φορολογικό έτος των εν λόγω νομικών προσώπων που προέρχονται από το μετασχηματισμό με τις πιο πάνω ευεργετικές διατάξεις μπορεί να λήγει και σε οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία πέραν της 30ής Ιουνίου ή της 31ης Δεκεμβρίου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες.

Επίσης, σε περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία απορροφάται από άλλη ανώνυμη εταιρεία (ν.2166/1993) και ο μετασχηματισμός (απορρόφηση) ολοκληρώνεται μέσα στον επόμενο χρόνο από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, η απορροφώσα εταιρεία κλείνει ισολογισμό όπως θα έκλεινε κανονικά αν δεν πραγματοποιείτο η απορρόφηση και συμπεριλαμβάνει μόνο τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης. Τα εισοδήματα της απορροφούμενης ή απορροφούμενων εταιρειών για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι ολοκλήρωσης αυτού συμπεριλαμβάνονται μαζί με τα εισοδήματα της απορροφώσας στην αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, σε περίπτωση συγχώνευσης εταιριών με σύσταση νέας εταιρίας με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993, το φορολογικό έτος της νέας εταιρίας, το οποίο υπολογίζεται με αφετηρία τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού θα πρέπει υποχρεωτικά να μην υπερβαίνει τους 12 μήνες, γεγονός που επιτυγχάνεται μόνο αν ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί το πολύ εντός ενός έτους. Ομοίως, σε περίπτωση μετατροπής εταιριών σε άλλο νομικό τύπο με βάση τις διατάξεις του ίδιου ως άνω αναπτυξιακού νόμου και λαμβανομένου υπόψη ότι υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, και πάλι δεν μπορεί η δήλωση της προερχόμενης από τη μετατροπή εταιρίας να αφορά μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα (φορολογικό έτος). Όσον αφορά στις περιπτώσεις συγχώνευσης επιχειρήσεων δι'

απορροφήσεως και δεδομένου ότι στον αναπτυξιακό νόμο ν. 2166/1993 ουδεμία αναφορά γίνεται ως προς τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού. Σε περίπτωση που ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη του φορολογικού έτους της απορροφώσας εταιρίας, τα εισοδήματα της απορροφούμενης εταιρίας τα οποία αποκτήθηκαν μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού δεν μπορούν να ανάγονται σε διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και δεν μπορούν να ενσωματωθούν στα εισοδήματα της απορροφώσας εταιρίας στον χρόνο ολοκλήρωσης της απορρόφησης, όπως εφαρμόζονταν με βάση μέχρι τώρα. Αντίθετα, θα πρέπει να υπολογίζονται σε δωδεκάμηνη βάση (με βάση την αρχή του φορολογικού έτους) και ως τέτοια να ενσωματώνονται στα έσοδα της απορροφώσας εταιρίας του φορολογικού αυτού έτους. Για τον σκοπό αυτό, θα πρέπει η απορροφούμενη εταιρία, σε περίπτωση που διαθέτει αποθέματα, δηλαδή εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, κ.λπ., να διενεργεί απογραφή τέλους χρήσης των αποθεμάτων της την ημερομηνία που λήγει το φορολογικό έτος της απορροφώσας μέχρι την ολοκλήρωση του υπόψη μετασχηματισμού προκειμένου για την ορθή μεταφορά των δεδομένων του ισολογισμού μετασχηματισμού και των πράξεων της απορροφούμενης εταιρείας των συγκεκριμένων χρονικών διαστημάτων πριν την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού στα βιβλία της απορροφώσας εταιρίας.

Σε περίπτωση ακύρωσης του μετασχηματισμού, η υποχρέωση της απορροφούμενης εταιρείας αναβιώνει και συνεπώς αυτή θα φορολογηθεί για τα εισοδήματά της από τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι τον χρόνο λήξης του φορολογικού έτους της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους αυτού. Αντίστοιχα, η απορροφώσα οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα της απορροφούμενης που τυχόν περιέλαβε.

Με τον τρόπο αυτό πληρείται το γράμμα του Κ.Φ.Ε για μη υπερδωδεκάμηνο φορολογικό έτος του προερχόμενου από τον μετασχηματισμό νομικού προσώπου, ενώ ταυτόχρονα αποφεύγεται ο κίνδυνος οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να αναβάλλουν επ' αόριστον, μέσω της καθυστέρησης της ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται, ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

Επίσης, πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, η ολοκλήρωση του μετασχηματισμού πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού και όχι μεγαλύτερου των 24 μηνών, γιατί διαφορετικά οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα μέσω της καθυστέρησης της ολοκλήρωσής του να αναβάλλουν επ' αόριστον τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

Με την εφαρμογή των ΕΛΠ γίνεται προσπάθεια εναρμόνισης με τα ΔΛΠ και των περιορισμό των λογιστικών γεγονότων, που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε αυτά που αντιστοιχούν στην περίοδο αναφοράς, δηλαδή το φορολογικό έτος. Με την μη κατάργηση της υπερδωδεκάμηνης χρήσης και με βάση τα ισχύοντα στη διεθνή πρακτική τα γεγονότα που συσσωρεύονται πέρα του φορολογικού έτους καθιστούν την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ασαφή, γιατί μια περίοδος αναφοράς περιλαμβάνει τα εξής πέρα των λογιστικών γεγονότων που έχουν καταγραφεί στο λογιστικό έτος:

α) μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς και

β) τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς.

Επίσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going Concern), αν γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

Με τα Ε.Λ.Π. ισχύει η αρχή, σύμφωνα με την οποία το λογιστικό έτος δεν συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος. Σύμφωνα με την παραπάνω λογιστική αρχή, εάν η διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών και αυτό μπορεί να συμβεί εάν η έναρξη εργασιών πραγματοποιήθηκε εντός του έτους, τότε ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη σε κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.

Παράδειγμα: Μια επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη την 1^η Μαρτίου και ο κύκλος εργασιών μέχρι το τέλος της χρήσης ανέρχεται σε 400.000 ευρώ. Επομένως αν η επιχείρηση αυτή λειτουργούσε για δώδεκα μήνες σύμφωνα με την αναγωγή του κύκλου εργασιών σε 12μηνη χρήση, θα είναι:

$$400.000 \div 10 \text{ μήνες} = 40.000 \times 12 \text{ μήνες} = 480.000$$

$$\text{Ή } 400.000 \times \frac{12}{10} = 480.000$$

Για τον υπολογισμό των μηνών ισχύει η αρχή του 15νθημέρου. Χρονικό διάστημα 15 ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Επίσης ισχύει ότι, αν η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

3.2.5 Λογιστική βάση – Φορολογική βάση

Τα ΕΛΠ προσπαθούν να επιλύσουν το πρόβλημα στην παρουσίαση του φόρου εισοδήματος των εταιρειών και ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, το οποίο εστιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο φόρος που αναλογεί στα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης είναι δυνατόν να διαφέρει σημαντικά από τον πληρωτέο φόρο εισοδήματος που αντιστοιχεί στο φορολογητέο εισόδημα, γιατί τα λογιστικά κέρδη προκύπτουν με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές ενώ τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν με βάση του κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι σε κάποιες περιπτώσεις διαφέρουν από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Για παράδειγμα ορισμένα έσοδα απαλάσσονται της φορολογίας (π.χ. τόκοι ομολογιακών δανείων) ενώ άλλα έσοδα φορολογούνται με ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι καταθέσεων). Επίσης κάποια έξοδα δεν αναγνωρίζονται από φορολογική άποψη (π.χ. προβλέψεις, πρόστιμα), έτσι τα φορολογητέα κέρδη διαφέρουν συνήθως από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν:

- Των εσόδων, εξόδων
- Των περιουσιακών στοιχείων

- Των υποχρεώσεων
- Της καθαρής θέσης

Οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης διακρίνονται σε:

A) Μόνιμες

B) Προσωρινές

Προσωρινή διαφορά, είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον.

Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.

Λογιστική βάση: Όταν μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία).

Φορολογική βάση: Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση.

Κύκλος Εργασιών : Ο κύκλος εργασιών είναι αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες και δεν περιλαμβάνει:

- Επιχορηγήσεις
- Συναλλαγματικές διαφορές
- Πωλήσεις παγίων
- Φόρους, τέλη
- Δικαιώματα υπέρ τρίτων

- Αυτοπαραδόσεις
- Έσοδα για λογαριασμό τρίτου

3.2.6 Λογιστική υποκαταστημάτων

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αντίθετα με το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.

3.2.7 Η αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption)

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (παρ. 1 του άρθρου 17 Ν.4308/2014). Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από με σαφήνεια από τα ΕΛΠ. Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο. Αντίθετα με τα ΕΛΠ στο ΕΓΛΣ υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ των εσόδων και των εξόδων, των κερδών και ζημιών των προηγούμενων χρήσεων. Στο ΕΓΛΣ γίνεται χρήση των λογαριασμών 82 Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων ενώ αντίθετα με τα ΕΛΠ οι λογαριασμοί αυτοί αντιστοιχίζονται με λογαριασμούς των εξόδων της τρέχουσας χρήσης.

Πίνακας 3.3. Συσχετισμός λογαριασμών 82 με λογαριασμούς ΕΛΠ

ΕΛΠ		ΕΓΛΣ	
64.12	Λοιπά έξοδα	82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
67.04	Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές	82.00 (και 81.00)	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων,

71.04	Άλλα λειτουργικά έξοδα	82.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη		

3.2.8 Παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Έχει αναφερθεί παραπάνω ότι με τα Ε.Λ.Π. ισχύει η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας έτος. Κατά την παραδοχή αυτή οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κανονικά με βάση την υπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητα και ότι δεν αναμένεται ρευστοποίηση της επιχειρήσεως στο άμεσο μέλλον (Σακέλλης, Ε., 1999, 50. Ο όρος που χρησιμοποιείται στην διεθνή ορολογία είναι *going concern* δηλαδή «συνεχιζόμενη δραστηριότητα». Σύμφωνα με την παραπάνω λογιστική παραδοχή, οι λογιστικές αρχές, οι παραδεγμένοι και νομοθετημένοι κανόνες αποτίμησης και οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν ως βασική προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Το ΕΓΛΣ δέχεται την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας που αποτελεί το θεμέλιο στο οποίο στηρίζεται. Τα ΕΛΠ δέχονται την παραπάνω παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας με την διαφορά όμως ότι, η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται από την επιχείρηση.

«Άρθρο 17. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.»

Παράγραφος 1 (η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ – ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΕΓΛΣ

4.1 Λογιστικά Αρχεία

Σημαντικές είναι και οι αλλαγές που συνδέονται με την έκδοση των παραστατικών και την τήρηση των βιβλίων, που, αν και δεν προκύπτουν άμεσα από την εφαρμογή των ΕΛΠ, είναι απαραίτητο να αναφερθούν. Κατ' αρχήν το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, όπως και με το ΕΓΛΣ. Επιπροσθέτως με τα ΕΛΠ, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν:

- Βιβλία
- Παραστατικά

Παρέχεται η δυνατότητα, για αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου. Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση), μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα βιβλία μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014.

Προαιρετική τήρηση διπλογραφικού συστήματος

Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος). Αντίθετα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την προ ισχύουσα φορολογική νομοθεσία όταν μια

επιχείρηση εντάσσονταν, προαιρετικά στο διπλογραφικό σύστημα θα έπρεπε να παρέλθει τριετία για να επανέλθει στο απλογραφικό σύστημα.

Για τις πολύ μικρές οντότητες που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών, η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (Μήνας ή Τρίμηνο).

Παραστατικά: Οι διαφορές που εισάγουν τα ΕΛΠ στην έκδοση των παραστατικών είναι:

Γνωρίζαμε από τον ΚΦΑΣ, ότι από 1.1.2014 είχε καταργηθεί, τυπικά, η έννοια του Δελτίου Αποστολής και είχε επανέλθει με την μορφή του «Συνοδευτικού Στοιχείου μη τιμολογημένων αποθεμάτων» ή όπως πήρε θέση και η διοίκηση, «Δελτίο Αποστολής»

Με τα ΕΛΠ (ν.4308/2014), επανέρχεται το Δελτίο Αποστολής, στην διακίνηση των εμπορευμάτων, και συνοδεύει αυτά αν δεν εκδοθεί άμεσα τιμολόγιο. Δηλαδή το τιμολόγιο παραμένει το βασικό φορολογικό έγγραφο και στη διακίνηση.

Αναγράφεται:

- Η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη.

Δεν Αναγράφεται:

- Η ώρα παράδοσης ή αποστολής.
- Ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου.
- Ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού. Δεν συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου.

Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «**Διάφοροι**» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»).

Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων

- Είτε να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων,
- Είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό,
- Είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο. (Διαφορές με Ε.Γ.Λ.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ.)

Δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής στις παρακάτω περιπτώσεις (διαφορά ΕΓΛΣ με ΕΛΠ)

Ειδικά, για την διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες – παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωική προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα.

Για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών – αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.).

Διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 39, (ν.4308/2014) μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους.

Διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον

δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της.

Διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών.

Διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές κ.λπ.).

Για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματά τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές).

Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους.

Για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιότητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων.

Για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

Σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.

Σε περίπτωση που διακινούνται αγαθά με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση δεν εκδίδεται συνοδευτικό έγγραφο (διευκρίνιση σύμφωνα με την ΠΟΛ.1023/20.1.2014).

Εξομοίωση με τιμολόγιο

Το τιμολόγιο παραμένει το βασικό στοιχείο διακίνησης. Η βασική διαφορά είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου.

Εξομοιώνεται με τιμολόγιο:

- Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο. Προϋπόθεση: Ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.
- Η απαιτούμενη αποδοχή διενεργείται:

Με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό.

Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.

- Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. (άρθρο 8, παρ. 3)

Παράδειγμα: Έκδοση συμπληρωματικού / διορθωτικού τιμολογίου για διόρθωση διαφορών αξίας που υπήρχαν στο αρχικά εκδοθέν τιμολόγιο.

Υποκατάσταση όρου τιμολόγιο

Παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας

- Λογαριασμοί,
- Φορτωτικές,
- Τραπεζικά,
- Χρηματιστηριακά,
- Ταχυδρομικά παραστατικά,

- Παραστατικά που εκδίδονται στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών από το Δημόσιο,
- Λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου. (άρθρο 8, παρ. 4)

Επισήμανση: Όταν δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο ή μέρος της συναλλαγής, αντιμετωπίζεται με την έκδοση παραστατικού από τον αγοραστή. (Δεν προκύπτει υποχρέωση γνωστοποίησης).

Μη έκδοση τιμολογίου

Τιμολόγιο εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Επειδή δεν υφίσταται Φ.Π.Α., δεν εκδίδεται τιμολόγιο κατά την είσπραξη:

- Αποζημιώσεων, ➤ Επιδοτήσεων, ➤ Οικονομικών ενισχύσεων, ➤ Επιστροφών τόκων,
- Εισφορών ➤ Λοιπών συναφών εσόδων, Οδηγία 2006/112/ΕΕ).

Απλοποιημένο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο (Άρθρο 10)

Έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- α) Όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ (Αγορά μη εμπορεύσιμων και λήψη υπηρεσιών).
- β) Όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο δηλαδή είναι συμπληρωματικό τιμολόγιο (παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 8)

Περιεχόμενο απλοποιημένου τιμολογίου

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται. δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. ε) Στην περίπτωση έκδοσης τροποποιητικού τιμολογίου, (σύμφωνα με

την παρ. 3 του άρθρου 8), αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται. (παρ. 2)

Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου

✓ Τα στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, υπηρεσιών.

✓ Η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά.

✓ Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου ΕΛΠ

✓ Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου.

✓ Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αντίθετα με το ΕΓΛΣ, αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλεμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

✓ Το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε. (Οδηγία 2006/112/ΕΕ)

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Πρακτική εφαρμογή: Για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 2019 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 2019 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 2019, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12

Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 2019. Για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 2019 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 2019 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 2020, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 2020).

Αρχή δεδουλευμένου εσόδου: Το έσοδο της παροχής υπηρεσίας και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου, θα αναγνωριστεί υποχρεωτικά στην περίοδο 2019 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 2020. Αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου.

β) Συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή έργου

Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία:

❖ Μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί

❖ Η το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Πρακτική εφαρμογή: Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 2019 έως 30η Ιουνίου 2020 με αμοιβή 10.000 ευρώ.

Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 2020.

Αρχή του δεδουλευμένου:

- ✓ Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 2019, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 2019.
- ✓ Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 2019) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 2019 με ποσό 2.000 ευρώ.

- ✓ Όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας. (Άρθρο 11,παρ.2)

Απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Εδώ συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής: Ινστιτούτα αισθητικής, Γυμναστήρια Υπηρεσίες οδικής βοήθειας.

Πάροχοι ηλεκτρονικής έκδοσης λιανικών πωλήσεων

Παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες, αντί της έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης με τη χρήση Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής ή μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), να εκδίδουν τα σχετικά στοιχεία πώλησης (αποδείξεις ή και τιμολόγια) χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

Ο πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλάβει και την αρχειοθέτηση και διαφύλαξη των στοιχείων λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας.

Η φύλαξη των στοιχείων λιανικής από τρίτο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τη φορολογική νομοθεσία (παρ. 2 άρθ. 13 του Ν. 4174/2013).

4.1.1 Βασικές διαφοροποιήσεις μεταξύ τιμολογίων των Ε.Λ.Π. και του ΚΦΑΣ

1. Με τις νέες διατάξεις τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται και για τη λιανική πώληση.
2. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού/διορθωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 3.
3. Προβλέπεται αρίθμηση των στοιχείων (άρθρο 9 παρ. 1β').

4. Προβλέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου (άρθρο 10 παρ. 1 και 2).
5. Αλλάζει ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου. Το τιμολόγιο εκδίδεται πλέον μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα τόσο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όσο και της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας (άρθρο 11 παρ. 2α) και χωρίς περιορισμό για τα τέλη της φορολογικής περιόδου.
- ✓ Εάν η παράδοση των αγαθών γίνει την 1η του μηνός το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί σε 45 ημέρες, δηλ. μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, ενώ εάν η παράδοση γίνει την 30η ημέρα του μήνα το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί σε 15 ημέρες, δηλ. μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα.
- ✓ Με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ (άρθρο 6 παρ. 4) το τιμολόγιο εκδίδονταν:
 - Σε πώληση αγαθών, μέσα σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.
 - Σε παροχή υπηρεσίας, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.
6. Δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου για επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις κ.λπ. που προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 του ΚΦΑΣ.

4.1.2 Βασικές διαφοροποιήσεις μεταξύ Δ.Λ.Π. των Ε.Λ.Π. και του ΚΦΑΣ

1. Δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης σε ιδιώτες καταναλωτές, δεδομένου ότι μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο (άρθρο 12 παρ. 1), ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ (άρθρο 7 παρ. 1) ήταν υποχρεωτική η έκδοση απόδειξης λιανικών συναλλαγών, σε πώληση ή παροχή υπηρεσιών σε φυσικά πρόσωπα.
2. Προβλέπεται η αρίθμηση των στοιχείων (άρθρο 12 παρ. 2β).
3. Έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης σε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών (άρθρο 12 παρ. 4-Ε.Λ.Π.),

Ενώ

❖ Με ΚΦΑΣ (άρθρο 7 παρ. 2α) προβλέπονταν η έκδοση απόδειξης επιστροφής σε περίπτωση επιστροφής του αγαθού.

4. Όταν η αξία του επιστρεφόμενου αγαθού, ήταν πάνω από 30 ευρώ αναγράφονταν το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη,

Ενώ

❖ Με ΕΛΠ το ποσό ορίζεται στα 50 ευρώ και τα στοιχεία του πελάτη καταχωρούνται σε ιδιαίτερο αρχείο, ενώ κατά τη ΠΟΛ.1003/2014 τα στοιχεία του πελάτη μπορεί να αναγράφονται στα πιστωτικά στοιχεία.

5. Δίνεται η δυνατότητα έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς περιορισμό, με προηγούμενη συμφωνία. (άρθρο 12 παρ. 7).

6. Προβλέπεται η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις (άρθρο 12 παρ. 12).

7. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης καθορίζεται περιοριστικά με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών (άρθρο 12 παρ. 1α, πρώτο εδάφιο)

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

8. Στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης.

Ενώ

❖ Με τον ΚΦΑΣ προβλεπόταν διαφορετικός χρόνος έκδοσης της απόδειξης λιανικής πώλησης σε έκδοση παραστατικού διακίνησης (δελτίου αποστολής) μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.

9. Προβλέπεται η έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών, όταν αυτή (η παράδοση), γίνεται από τρίτον (άρθρο 13 παρ. 1α, δεύτερο εδάφιο).

Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας. Κυρίως κείμενο της εργασίας.

4.2 Σύνοψη διαφορών ΕΓΛΣ και ΕΛΠ σε επίπεδο λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων

Στους πίνακες που ακολουθούν που ακολουθεί συνοψίζονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΕΓΛΣ και των ΕΛΠ

Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης	
ΕΓΛΣ	Δεν ορίζονται τα κριτήρια κεφαλαιοποίησής του με αρκετή σαφήνεια, παρέχεται αρκετή ευχέρεια στις επιχειρήσεις να κεφαλαιοποιήσουν έξοδα στα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.
ΕΛΠ	Η κεφαλαιοποίησή τους επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά προ σύνταξη των καταστάσεων.

Έξοδα εγκατάστασης	
ΕΓΛΣ	Καταχωρούνται στο ενεργητικό και υπόκεινται σε απόσβεση.
ΕΛΠ	Θεωρούνται έξοδα της τρέχουσας χρήσης και καταχωρούνται στα αποτελέσματα.

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	
ΕΓΛΣ	Καταχωρούνται στο ενεργητικό και υπόκεινται σε απόσβεση.
ΕΛΠ	Προσαυξάνουν το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου

Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων	
ΕΓΛΣ	Καταχωρούνται στο ενεργητικό και υπόκεινται σε απόσβεση.
ΕΛΠ	Τα έξοδα αύξησης αφαιρούνται από την καθαρή θέση εάν είναι πρόκειται για σημαντικό μέγεθος ενώ τα έξοδα έκδοσης ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
ΕΓΛΣ	Καταχωρούνται στο ενεργητικό και υπόκεινται σε απόσβεση.
ΕΛΠ	Προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των παγίων ή των αποθεμάτων.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία	
ΕΓΛΣ	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων επιβάλλονται από φορολογική νομοθεσία.
ΕΛΠ	Η επιχείρηση αναπροσαρμόζει την αξία των παγίων σύμφωνα με την εύλογη αξία και οι αποσβέσεις των παγίων πραγματοποιούνται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων.

Έκτακτα αποτελέσματα	
ΕΓΛΣ	Το ΕΓΛΣ διαφοροποιεί τα λειτουργικά έξοδα από τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα.
ΕΛΠ	Όλα τα έξοδα είναι λειτουργικά. Επιπροσθέτως χρησιμοποιείται λογαριασμός στον οποίο καταχωρούνται τα «Ασυνήθη έξοδα» τα οποία αφορούν γεγονότα που δεν οφείλονται στην λειτουργία της επιχείρησης (πυρκαγιά, πλημμύρες κλπ)

Φόρος εισοδήματος	
ΕΓΛΣ	Ο φόρος εισοδήματος και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης.
ΕΛΠ	Ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Εισάγεται και χρησιμοποιείται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας ως υποχρέωση ή ως απαίτηση.

Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	
ΕΓΛΣ	Καταρτίζεται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση
ΕΛΠ	Δεν υφίσταται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση. Έχει αντικατασταθεί από τον λογαριασμό «Κατάσταση Αποτελεσμάτων».

Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης	
ΕΓΛΣ	Καταρτίζεται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση

ΕΛΠ	Δεν υφίσταται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση. Έχει αντικατασταθεί από τον λογαριασμό «Κατάσταση Αποτελεσμάτων».
-----	--

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

ΕΓΛΣ	Καταρτίζεται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση
ΕΛΠ	Δεν υφίσταται ως ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση. Έχει αντικατασταθεί από την «Κατάσταση Αποτελεσμάτων» και τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

Κατάσταση Ταμειακών Ροών

ΕΓΛΣ	Καταρτίζεται μόνο σε ομίλους επιχειρήσεων
ΕΛΠ	Καταρτίζεται σε συγκεκριμένη κατηγορία μεγέθους επιχειρήσεων.

Πίνακας 4.1. Ομάδες λογαριασμών με ΕΛΠ και ΕΓΛΣ

Ομάδες λογ/σμών	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
1 ^η	Ενσώματα & άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο ενεργητικό
2 ^η	Αποθέματα	Αποθέματα
3 ^η	Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Απαιτήσεις και διαθέσιμα
4 ^η	Καθαρή θέση	Καθαρή θέση-Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
5 ^η	Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
6 ^η	Έξοδα και ζημιές	Οργανικά έξοδα κατ' είδος
7 ^η	Έσοδα και κέρδη	Οργανικά έσοδα κατ' είδος
8 ^η	Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα & Αποτελέσματα περιόδου	Λογαριασμοί αποτελεσμάτων
9 ^η		Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης
10 ^η		Λογαριασμοί τάξεως

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
10	Γη	Εδαφικές εκτάσεις
11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	Κτήρια-Εγκαταστάσεις κτηρίων-Τεχνικά έργα
12	Κτήρια – Τεχνικά έργα	Μηχανήματα-Τεχν. Εγκαταστάσεις-Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός	Μεταφορικά μέσα
14	Μεταφορικά μέσα	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
15	Λοιπός εξοπλισμός	Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων
16	Επενδύσεις σε ακίνητα	Ασώματες ακίνητοποιήσεις & έξοδα πολυετούς απόσβεσης
17	Πάγια βιολογικά στοιχεία
18	Άυλα	Συμμετοχές & λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
19		Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
20	Εμπορεύματα	Εμπορεύματα
21	Προϊόντα	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)	Υποπροϊόντα και υπολείμματα
23	Παραγωγή σε εξέλιξη	Πρώτες & Βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
24	Πρώτες ύλες και υλικά	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
25	Υλικά συσκευασίας	Αναλώσιμα υλικά
26	Ανταλλακτικά παγίων	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
27	Λοιπά αποθέματα
28		Είδη συσκευασίας
29		Αποθέματα υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
30	Πελάτες	Πελάτες
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων	Γραμμάτια Εισπρακτέα
32	Χορηγηθέντα δάνεια	Παραγγελίες στο εξωτερικό
33	Λοιπές απαιτήσεις	Χρεώστες διάφοροι
34	Επενδύσεις	Χρεόγραφα
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση	Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών & πιστώσεων
36	Συμμετοχές	Μεταβατικοί λογαριασμοί

37	Προπληρωμένα έξοδα & Δουλεωμένα έξοδα περιόδου
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	Χρηματικά διαθέσιμα
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού	Απαιτήσεις & διαθέσιμα υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
40	Κεφάλαιο	Πελάτες
41	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών	Αποτελέσματα εις νέο
43	Ίδιοι τίτλοι	Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου
44	Διαφορές εύλογης αξίας	Προβλέψεις
45	Συναλλαγματικές διαφορές	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
46	Αποθεματικά νόμων
47	Αφορολόγητα αποθεματικά
48	Αποθεματικά καταστατικού & λοιπά αποθεματικά	Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα
49	Αποτελέσματα εις νέο	Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
50	Προμηθευτές	Προμηθευτές
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων	Γραμμάτια πληρωτέα
52	Τραπεζικά δάνεια	Τράπεζες – Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
53	Λοιπές υποχρεώσεις	Πιστωτές διάφοροι
54	Υποχρεώσεις από φόρους & τέλη	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς	Ασφαλιστικοί οργανισμοί
56	Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων	Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
57	Προβλέψεις
58	Κρατικές επιχορηγήσεις	Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
----------	----------------------------	-------------------------

60	Παροχές σε εργαζόμενους	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές Υποχρεώσεων	Παροχές τρίτων
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	Φόροι – τέλη
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα	Διάφορα έξοδα
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	Τόκοι & Συναφή έξοδα
66	Αποσβέσεις	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
67	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
69	Φόρος εισοδήματος	Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	Πωλήσεις εμπορευμάτων
71	Λοιπά συνήθη έσοδα	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων & άχρηστου υλικού
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές Υποχρεώσεων	Πωλήσεις υπηρεσιών
74	Έσοδα συμμετοχών	Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	Έσοδα παραπόμενων ασχολιών
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων φόρου εισοδήματος επενδύσεων	Έσοδα κεφαλαίων
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο	Ιδιοπαραγωγή παγίων & χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων

λογ/σμοί	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή	Γενική εκμετάλλευση

81	81 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
82	82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου	Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων
82	82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	
82	82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)	
82	82.03 Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους)	
83		Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
84		Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
85		Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος
86		Αποτελέσματα χρήσης
87	
88		Αποτελέσματα προς διάθεση
89		Ισολογισμός

Περιπτώσεις με διαφορετικό λογιστικό χειρισμό και τρόπο αποτίμησης στο ΕΓΛΣ και στα ΕΛΠ. Οι περιπτώσεις που η επιχείρηση θα χειριστεί διαφορετικά εάν η οντότητα εφαρμόσει διαφορετική λογιστική πολιτική είναι:

- Συντελεστή απόσβεσης (Διαφορετική ωφέλιμη ζωή μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης).
- Αλλαγή μεθόδου απόσβεσης (από την σταθερή σε άλλη μέθοδο).
- Λογιστική απεικόνιση « χρηματοδοτικών μισθώσεων», που υπήρχαν έως και 31/12/2013.
- Λογιστική απεικόνιση των « εξόδων πολυετούς απόσβεσης », που υπήρχαν έως 31/12/2014.
- Αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων.
- Αναγνώριση απαξιωμένων αποθεμάτων.

Περιπτώσεις που εμφανίζονται σε διαφορετικό πεδίο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ και το ΕΓΛΣ. Υπάρχουν κονδύλια που εμφανίζονται σε διαφορετικό πεδίο στις οικονομικές καταστάσεις:

- Ακίνητα. (Γίνεται διαχωρισμός σε «ιδιοχρησιμοποιούμενα» και «επενδυτικά»).
- Κρατικές επιχορηγήσεις (εμφανίζεται στις « Υποχρεώσεις » και όχι στα « ίδια Κεφάλαια»).
- Φόρος εισοδήματος (εμφανίζεται στην « Κατάσταση Αποτελεσμάτων » και όχι στον « Πίνακα Διάθεσης», ο οποίος καταργείται).
- Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι. (εμφανίζεται στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων » και όχι στον « Πίνακα Διάθεσης», ο οποίος καταργείται).
- Αμοιβές μελών Δ.Σ (που δίδονται μέσω της διάθεσης των Κερδών).
- Καταθέσεις μετόχων (εμφανίζονται στα «Ίδια Κεφάλαια », υπό προϋποθέσεις.

Περιπτώσεις που δεν εμφανίζονται στην ίδια χρήση στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ και το ΕΓΛΣ. Υπάρχουν περιπτώσεις που τα κονδύλια δεν εμφανίζονται στην ίδια χρήση, τέτοιες είναι:

- Μερίσματα και διανομή κερδών της χρήσεως γενικότερα. (η λογιστική εγγραφή γίνεται με την έγκριση του Ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων και όχι την 31/12)
- «Οφειλόμενο Μετοχικό Κεφάλαιο» (η λογιστική εγγραφή γίνεται με την κατάθεση των Μετόχων και όχι με την λήψη της απόφασης)
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος . (η λογιστική εγγραφή γίνεται με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και όχι την 31/12)

5. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΑ – ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

5.1 Κανόνες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (Άρθρο 24)

Η λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων - διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία, είναι πιο περίπλοκη. Παρόλο που οι χρεωστικοί τίτλοι αυτής της κατηγορίας επισημαίνονται στην αγορά κάθε τρίμηνο, τυχόν μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες από αυτά αντικατοπτρίζονται σε έναν ειδικό λογαριασμό στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας τράπεζας (όπου ονομάζεται άλλα συνολικά έσοδα ή OCI) και αθροίζονται με την πάροδο του χρόνου στο υπόλοιπό της φύλλο (όπου ονομάζεται συσσωρευμένο OCI). Λόγω αυτής της ειδικής μεταχείρισης, οι μη πραγματοποιηθείσες απώλειες δεν μειώνουν το καθαρό εισόδημα της τράπεζας ή το ρυθμιστικό κεφάλαιο της. Εν τω μεταξύ, τα δάνεια που διακρατούνται προς πώληση, πρέπει να καταχωρηθούν στο χαμηλότερο κόστος ή στην αγοραία αξία, με οποιαδήποτε μείωση να αναφέρεται ως ζημία στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η SEC (Security and Exchange Commission) βρήκε πραγματοποιήσει μια μελέτη στην οποία προέκυψε, ότι σχεδόν το ένα τρίτο αυτών (31%) των τραπεζικών περιουσιακών στοιχείων που διατέθηκαν στην αγορά ήταν χρεωστικοί τίτλοι διαθέσιμοι προς πώληση. Κατά συνέπεια, το ποσοστό των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία η σήμανση στην αγορά επηρέασε το ρυθμιστικό κεφάλαιο ή το εισόδημα της τράπεζας ήταν μόλις 22% το 2008, πολύ μακριά από το σύνολο των πιστωτικών τίτλων.

Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης (αποτίμησης) και το κόστος κτήσεως είναι η βασική λογιστική μέθοδος επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι πολύ σημαντική γιατί το κόστος κτήσης είναι η λογιστική αρχή με την οποία οι επιχειρήσεις συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του λογιστικού συστήματος. Επιπροσθέτως, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και διασφαλίζει την σύγκλιση των δύο πλαισίων. Η αρχή του κόστους κτήσης για την λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων έχει ως συνέπεια την αρχική αναγνώριση

των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσης και την μετέπειτα επιμέτρησης (αποτίμηση) των στοιχείων αυτών στη ανακτήσιμη αξία εφόσον η αξία αυτή είναι μικρότερη του κόστους κτήσης και εφόσον η διαφορά (ζημιά) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα. Με τα Ε.Λ.Π. και σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου 4308/2014 που εισάγει τα πρότυπα αυτά στο ελληνικό λογιστικό σύστημα παρέχεται η δυνατότητα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού να παρουσιάζονται στην εύλογη αξία. Συγκεκριμένα το άρθρο 24 αναφέρει:

- Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους, εναλλακτικά των άρθρων 18-23. (παρ.1)
- Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται στην εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία. (παρ.2)

Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορούν να παρουσιαστούν ή να επιμετρηθούν σύμφωνα με την ορολογία του νόμου για τα Ε.Λ.Π. είναι τα εξής:

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Άρθρο 18)

Αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Στα πάγια περιλαμβάνονται:

- ❖ α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
 - ❖ β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
 - ❖ γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. (παρ.1αβ)
- Αναγνωρίζονται ως έξοδο σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες. (παρ. 1γ).

Δαπάνες ανάπτυξης

❖ Αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις:

✓ δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

✓ δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

✓ δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης κατά την κοστολόγησή τους.

❖ Αναγνωρίζεται ως έξοδο σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη.(παρ.1δ)

Παραδείγματα άυλων παγίων

- Λογισμικό υπολογιστών
- Ευρεσιτεχνίες
- Πνευματικά δικαιώματα
- Κινηματογραφικές ταινίες
- Κατάλογοι πελατών
- Άδειες Δικαιοχρησία (franchise)

Επιμέτρηση με βάση την εύλογη αξία

➤ Η επιμέτρηση, με βάση την εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

➤ Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους.(παρ.3)

Επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

β) Επενδυτικά ακίνητα.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.

δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση).

ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Επιμέτρηση με εύλογη αξία Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

α) Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους:

Πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο.

Το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

γ) Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο.

Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.

Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.(παρ.5)

Εύλογη αξία επενδυτικών ακινήτων

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

β) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

γ) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

δ) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.(παρ.6)

Εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων

α) Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Εύλογη αξία εμπορευμάτων

α) Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. (παρ.8)

Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων-Πρακτική εφαρμογή

Χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων.

Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. (παρ. 4), αντίθετα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα υλικά αγαθά που δεν αναλώθηκαν πρέπει να απογραφούν.

5.2 Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων και εξόδων

Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων

➤ Αρχικά:

Αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.

➤ Μεταγενέστερα:

Αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. (παρ.1)

Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων

✓ Αρχικά:

Αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.

✓ Μεταφέρονται:

Στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα. (παρ.2)

Με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
38.03	Λογαριασμός Όψεως	200.000,00	
41.10	Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		200.000,00

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
41.10	Αναλ/σεις στη χρήση επιχορηγήσεις	10.000,00	
81.01.05	Αναλ/σεις στη χρήση επιχορηγήσεις		10.000,00

Με τα Ε.Λ.Π. μια πρώτη προσέγγιση

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
38.02	Λογαριασμός όψεως	100.000,00	
56.02 (58)	Έσοδα επομένων χρήσεων		10.000,00

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
56.02 (58)	Έσοδα επομένων χρήσεων	100.000,00	

79.01	Λοιπά Ασυνήθη έσοδα		10.000,00
-------	---------------------	--	-----------

Με τα Ε.Λ.Π. (εναλλακτικά)

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
38.02	Λογαριασμός όψεως	200.000,00	
58.10	Κρατικές επιχορηγήσεις		200.000,00

Με τα Ε.Λ.Π.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
58.10	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	20.000,00	
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων		20.000,00

5.3 Παράγωγα για αντιστάθμιση

➤ Αντισταθμισμένο στοιχείο (hedged item):

Είναι ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε κινδύνους μεταβολών της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμειακών ροών.

➤ Μέσο αντιστάθμισης (hedged instrument):

Είναι ένα παράγωγο, του οποίου η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένεται να συμψηφίσουν τις μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Άρα το αντισταθμισμένο στοιχείο δημιουργεί τον κίνδυνο και το μέσο αντιστάθμισης τον τροποποιεί.

Πρακτική εφαρμογή αντιστάθμισης κινδύνου

Μια ελληνική εταιρεία έχει υπογράψει συμφωνία αγοράς ενός μηχανήματος από προμηθευτή στην Αμερική σε 3 μήνες για USD 100.000. Ταυτόχρονα η εταιρεία έχει προαγοράσει αυτά τα USD 100.000 με μία προθεσμιακή σύμβαση (forward).

Κίνδυνος και στρατηγική διαχείρισής του

Άνοδος του USD σε σχέση με το € θα επέβαλε στην εταιρεία να πληρώσει παραπάνω € για να καλύψει το τίμημα των USD 100.000. Προαγοράζοντας το τίμημα, η εταιρεία ουσιαστικά κλείδωσε την ισοτιμία.

Είδος αντιστάθμισης

Ταμειακών ροών, γιατί αναφέρεται σε προσδοκώμενη συναλλαγή που είναι η αγορά του παγίου.

Αντισταθμισμένο στοιχείο

Η δέσμευση αγοράς με καταβολή σε ξένο νόμισμα.

Αντισταθμιστικό μέσο

Η προθεσμιακή σύμβαση αγοράς συναλλάγματος.

α) Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:

α1) Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

α2) Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.(παρ.11)

Στοιχεία καθαρής θέσης (Διαφορά)

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

5.4 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

Πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: Αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι απολύτως πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων: Υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση αναβαλλόμενων φόρων

Είτε ως περιουσιακό στοιχείο (ΑΦΑ)

Είτε ως υποχρέωση (ΑΦΥ),

❖ Αρχικά αναγνωρίζεται

❖ Μεταγενέστερα επιμετράται στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Μεταβολές στο ποσό της ΑΦΑ / ΑΦΥ

✓ Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων.

✓ Κατ' εξαίρεση:

Οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Αναβαλλόμενη φορολογία

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και του λογιστικού εισοδήματος, δημιουργεί στις περιπτώσεις την έννοια του αναβαλλόμενου φόρου.

Αναβαλλόμενη φορολογία > Λογιστική Βάση – Φορολογική βάση = Προσωρινή διαφορά > Προσωρινές διαφορές X Ισχύων Φορολογικός Συντελεστής = Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση ή Υποχρέωση.

Πίνακας 5. Αναβαλλόμενη φορολογία

Λογαριασμοί Ενεργητικού	Λογαριασμοί Παθητικού
Λογιστική Βάση > Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση > Φορολογική Βάση
Λογιστική Βάση < Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση < Φορολογική Βάση
Λογιστική Βάση = Φορολογική Βάση	Λογιστική Βάση = Φορολογική Βάση

Πρακτική εφαρμογή

Με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι εγγραφές θα είναι:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
86	Φόρος εισοδήματος	100.000,00	
54.07	Πληρωτέος φόρος εισοδήματος		90.000,00
45	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		10.000,00

Όταν αντιστρέφεται η υποχρέωση Με τα Ε.Γ.Λ.Σ. η εγγραφή θα είναι:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
86	Φόρος εισοδήματος	100.000,00	

45	Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση	10.000,00	
54.07	Πληρωτέος φόρος εισοδήματος		110.000,00

Με τα Ε.Λ.Π.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
82.02	Λογαριασμός συγκέντρωσης αποτελεσματικών λογαριασμών	100.000,00	
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		90.000,00
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		10.000,00

Με τα Ε.Λ.Π.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
82.02	Λογαριασμός συγκέντρωσης αποτελεσματικών λογαριασμών	100.000,00	
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού	10.000,00	
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		110.000,00

Στο τέλος ο λογαριασμός 59 εξισώνεται και κλείνει.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπερασματικά, η λογιστική ως πειθαρχία έχει σημαντική επαγγελματική εστίαση. Βασίζεται, ωστόσο, σε υγιείς επιστημονικές έννοιες, όχι μόνο στις επιχειρηματικές επιστήμες, αλλά και στις κοινωνικές επιστήμες. Είναι επιτακτική ανάγκη οι λογιστές να υιοθετήσουν ηθικές αρχές στην άσκηση του επαγγέλματός τους λόγω του ευρύτερου αντίκτυπου του στις επιχειρήσεις και την κοινωνία. Παρόλο που το πλαίσιο GAAP στοχεύει στον καθορισμό αποδεκτών λογιστικών πρακτικών, τέτοιες πρακτικές είναι συχνά ανοιχτές στην ερμηνεία και τα κίνητρα του λογιστή. Ένα επίκαιρο σημείο συζήτησης σε κλάδους που σχετίζονται με τη λογιστική περιστρέφεται γύρω από τη μέτρηση και την αποτίμηση των στοιχείων στις λογιστικές εκθέσεις. Ακόμα κι αν η πραγματικότητα μας γοητεύει ιδιαίτερα, στις λογιστικές πληροφορίες συγκεντρώνονται και αντανακλώνται, οι προσπάθειες να αντικατοπτριστούν οι διακυμάνσεις της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν ως μεταβαλλόμενες ιστορικά και μπορεί να χρησιμεύσουν για τη στρέβλωση του πρωταρχικού σκοπού της λογιστικής. Μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές αποτελούν το επίκεντρο της λογιστικής θεωρίας και ότι η σχετικότητα και η αστάθεια δεν αποτελούν στοιχεία της οργανωτικής απόδοσης. Ωστόσο, η σχετικότητα και η αστάθεια είναι κρίσιμοι παράγοντες του οργανωτικού σχεδιασμού. Κατά συνέπεια, οι επιμέρους κλάδοι της διαχειριστικής λογιστικής και της χρηματοοικονομικής διαχείρισης έχουν ως κύριο στόχο τους τον προσδιορισμό των σχετικών δεδομένων. Αν και εμπλέκονται σε μεγάλο βαθμό και βασίζονται στη λογιστική βάση, αυτά δεν είναι προβλήματα της βασικής λογιστικής ιδεολογίας. Οι θεωρητικοί της λογιστικής και οι καθηγητές έχουν επομένως τεράστια ευθύνη στο ότι διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στα διαμόρφωση της λογιστικής. Ωστόσο, όχι μόνο πρέπει να διαδραματίζουν ρόλο στη διδασκαλία τεχνικών λογιστικής, αλλά και στο πώς αυτές οι τεχνικές πρέπει να εφαρμόζονται με υπευθυνότητα. Επιπλέον, είναι σημαντικό οι φοιτητές της λογιστικής να μην πλένονται απλώς σε κανόνες και λογιστικές συμβάσεις, αλλά θα πρέπει να μπορούν να αμφισβητούν την πειθαρχία και να την δοκιμάζουν. Οι λογιστές οφείλουν να μην απομνημονεύουν, απλώς και να εφαρμόζουν κανόνες και παραδοχές λογιστικής θα μπορούσαν πραγματικά να συμβάλουν στη μελλοντική ανάπτυξη του κλάδου.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ και κατ' επέκταση τα ΕΛΠ έγιναν η αιτία να καταρεύσουν ορισμένοι μύθοι περί της λογιστικής. Η έρευνα και η μελέτη των αρχών και των αντιλήψεων που επικρατούν στη θεωρία και στην πράξη, τόσο με την εφαρμογή του ΕΓΛΣ όσο και των ΕΛΠ, καθιστά σαφές ότι το ιστορικό κόστος και η λογιστική εύλογης αξίας είναι πολύ πιο

κοντά η μια στην άλλη από ό, τι πιστεύουν αρχικά οι λογιστές. Ωστόσο, οι διαφορές μεταξύ των δύο μορφών λογιστικής ενδέχεται να είναι σημαντικές για μια συγκεκριμένη επιχείρηση ή ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία αναφοράς. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η κατανοητή επιθυμία των στελεχών της επιχείρησης ή του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος να παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με τον καλύτερο δυνατό τρόπο είναι πιθανό να έρχεται σε αντίθεση με το νόμιμο συμφέρον των επενδυτών να κατανοήσουν τα πιθανά προβλήματα. Αυτό εξαρτάται από τον τρόπο που χειρίζονται τις λογιστικές αρχές και αντιλήψεις είτε του ΕΓΛΣ είτε των ΕΛΠ για να καταγράψουν την περίπλοκη πραγματικότητα των οικονομικών τους καταστάσεων, παρά στη επιλογή του πρώτου ή των δεύτερων. Επειδή, με την χρήση των ΕΛΠ, επιτρέπεται στις επιχειρήσεις να κάνουν εύλογες παραδοχές με βάση τις δικές τους εκτιμήσεις για τα περιουσιακά τους στοιχεία, τα οποία σε ορισμένες περιπτώσεις είναι προβληματικά, οι αποτιμήσεις από μοντέλο σε μοντέλο συνήθως θα είναι υψηλότερες από αυτές που βασίζονται σε πρόσφατες συναλλαγές παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων. Τα σήματα της αγοράς και οι κατάλληλοι χειρισμοί επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να ζωγραφίζουν μια σχετικά αισιόδοξη εικόνα της οικονομικής τους κατάστασης. Αυτό είναι βέβαιο ότι προκαλεί σκεπτικισμό πραγματικών επενδυτών, δανειστών και χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων σχετικά με την ακρίβεια των αποτιμήσεων των προβληματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το πιο σημαντικό, μια επιχείρηση είναι να αποκαλύψει αρκετές λεπτομέρειες σχετικά με τις παραδοχές στις οποίες βασίζονται τα μοντέλα της, ώστε τα τρίτα ενδιαφερόμενα μέρη να μπορούν να εντοπίζουν τον τρόπο με τον οποίο έφτασε τις αποτιμήσεις. Ίσως να μην είναι απαραίτητο να επιλέξει η επιχείρηση μεταξύ των δύο διαφορετικών προοπτικών, ΕΓΛΣ και ΕΛΠ. Και οι δύο θα μπορούσαν να παρουσιάσουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, όπως και οι δύο θα μπορούσαν να την διαστρεβλώσουν, αυτό που έχει σημασία είναι η υποχρέωση των επιχειρήσεων να αποκαλύψουν πλήρως τα αποτελέσματα βάσει λογιστικής εύλογης αξίας, αλλά όχι να μεταβάλουν την πραγματική καθαρή θέση και εικόνα της επιχείρησης.

Η λογιστική της εύλογης αξίας πρέπει να επισημαίνει τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές και τις λογιστικές και κεφαλαιακές απαιτήσεις έτσι ώστε να αντικατοπτρίζονται με ακρίβεια στον ισολογισμό και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)-Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων-Σχέδιο Λογαριασμών-Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π.-Πρώτη εφαρμογή, (2015), Taxheaven, Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/22433/arora> Πρόσβαση: Ιούνιος 2020.
2. Κριαράς, Ι., Ε., (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Λογιστικά Αρχεία (Βιβλία – Στοιχεία)*, Υλικό για εξετάσεις, Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας.
2. Νιφορόπουλος, Ι, Κ, (2016), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας», *Taxheaven*, Διαθέσιμο σε: <https://www.taxheaven.gr/circulars/23583/arora> Πρόσβαση: Αύγουστος 2020.
3. Νόμος 4308 ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Με τις τελευταίες τροποποιήσεις από το Νόμο 4646/2019.
4. Υπόδειγμα Προσαρτήματος Ν. 4308/2014 - ΣΟΛ Α.Ε. (2016), Αναρτημένο στο site της ΣΟΛ ΑΕ www.solae.gr
5. Φίλιος, Βασίλειος Φ. (2014), *Λογιστική Θεωρία – Accounting Theory*, Τόμοι Α', Β', Γ' σε ένα βιβλίο, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2014.
6. Φίλιος, Βασίλειος Φ. (2017), *Η θεωρία της Λογιστικής: Η Λογιστική ως επιστήμη*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2017.
7. Buys, P., (2008), *In pursuit of a foundation accountancy philosophy*, *Koers* 73(3) 2008: 489-508.
8. Chan, I. J. (2008). *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*. Retrieved July 2, 2010.

9. Cluskey, G., R., Ehlen, C. R., & Rivers, R., (2007). Accounting theory: missing in action. *Management accounting quarterly*, 8(2):24-31.
10. Fahnstock, R. T., & Bostwick, E. D. (2011). An analysis of the fair value controversy. *Journal of Finance and Accountancy*, 8, 1.
11. FASB. (2016). FASB. Διαθέσιμο σε: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/TechnicalAgendaPage&cid=1175805470156>.
12. Finney and Miller's, 1974, *Principles of Accounting*, New Jersey.
13. Financial Accounting Standards Board. 2006. Statements of Financial Accounting Standards No. 1XX: The hierarchy of generally accepted accounting principles. Διαθέσιμο σε: http://www.fasb.org/project/gaap_nearfinal.pdf Πρόσβαση: Ιούλιος 4 2020.
14. International Financial Reporting Standards. 2006. International Financial Reporting Standards (IFRSs) London: IASCF Publications Department.
15. Kirk, R.J. (2005). International Financial Reporting Standards In Depth, Volume 1: Theory and practice, CIMA Publishing, An Imprint of *Elsevier*, *Linacre House*, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, 30 Corporate Drive, Burlington, MA 01803.
16. Musvoto S W, (2011), The Role of Measurement Theory In Supporting The Objectives of The Financial Statements, *International Business & Economic Research Journal* – August 2011, Volume 10, Number 8
17. Progress Report of the SEC Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting, Release No. 33-8896 (Feb. 14, 2008) (“CIFiR Progress Report”), Διαθέσιμο σε: <http://www.sec.gov/rules/other/2008/33-8896.pdf>. Πρόσβαση: Αύγουστος 2020.

18. Stamp, Edward (1981), «Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics?», *Abacus*, Vol. 17, No.1, 1981, 13-27.

19. Wolk, H.I., Tearney, M.G. and Dodd, J.L. (2001) *Accounting Theory: A conceptual and Institutional Approach*, South Western College Publishing

[Οπισθόφυλλο. Κενή σελίδα]