



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΙΓΑΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

*«ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ
ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ»*

ΦΟΙΤΗΤΗΣ

ΜΙΧΑΗΛ ΓΕΩΡΓΟΥΛΗΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

κ. ΖΟΥΝΤΑ

Χίος 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με τίτλο « Ομοιότητες και διαφορές στο λογιστικό χειρισμό των παγίων και των αποθεμάτων ανάμεσα στα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα» έγινε στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος σπουδών στη Διοίκηση των Επιχειρήσεων του τμήματος Επιστημών της Διοίκησης του Πανεπιστημίου Αιγαίου.

Ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου κυρία Ζούντα για τον χρόνο που μου αφιέρωσε καθώς επίσης και τη βοήθεια που μου προσέφερε.

Επίσης ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του τμήματός μου για τις γνώσεις που μου προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια και για την ευκαιρία που μου έδωσαν να αποκτήσω το πτυχίο μου, το οποίο είναι πολύ σημαντικό στη μελλοντική μου εξέλιξη και σαν άνθρωπος και σαν μελλοντικός εργαζόμενος.

Τέλος, είμαι ευγνώμων στην οικογένειά μου, η οποία στάθηκε δίπλα μου και με στήριξε όλα αυτά τα χρόνια

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η σημερινή εποχή χαρακτηρίζεται από συνεχόμενες αλλαγές και μεταρρυθμίσεις σε πολλές πτυχές της οικονομικής ζωής των ατόμων. Στον επιχειρησιακό κλάδο έχει δημιουργηθεί η ανάγκη τα μέλη μιας επιχείρησης ή μιας οικονομικής μονάδας να οργανώνουν, να παρακολουθούν, να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν σε μια συνολική εικόνα όλες τις οικονομικές τους δραστηριότητες και καταστάσεις. Η κατάσταση της κρίσης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έντονη μεταβολή των μεγεθών της αγοράς σε εθνικό επίπεδο και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των λογιστικών προτύπων βάσει των οποίων πορεύεται μια επιχείρηση ή οικονομική μονάδα. Είναι πολύ σημαντικό και αναγκαίο το γεγονός της εφαρμογής και προσαρμογής των σύγχρονων λογιστικών προτύπων από τις επιχειρήσεις διότι με αυτόν τον τρόπο πληροφορούνται πλήρως για την πορεία της καθώς επίσης και για μεγέθη όπως η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητά της.

Είναι ευρέως γνωστό ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν θεωρείται σε μεγάλο βαθμό σύγχρονο δεδομένου όσων ισχύουν στην εποχή αυτή. Σε μια επιχείρηση μια από τις κυριότερες ομάδες ενδιαφερομένων είναι εκείνη των επενδυτών. Για να υπάρχει μια σωστή και αξιόπιστη εικόνα της πορείας της κάθε επιχείρησης τέθηκαν σε εφαρμογή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έτσι ώστε να δίνεται στους ενδιαφερόμενους των οικονομικών καταστάσεων διασφαλισμένες πληροφορίες, οι οποίες είναι απαραίτητες στη λήψη σωστών και αποδοτικών αποφάσεων. Η παρούσα εργασία έχει δομηθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να παρουσιάζει και να γνωστοποιεί το περιεχόμενο αφενός μεν του ΕΓΛΣ και αφετέρου το περιεχόμενο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, δίνει τη δυνατότητα σε κάθε αναγνώστη να διακρίνει τις σημαντικές διαφορές και ομοιότητες ανάμεσα στα δύο αυτά πρότυπα. Παράλληλα δίνει σημαντικό προβάδισμα σε κάθε επιχείρηση που τα εφαρμόζει ορθολογικά να έχει μια αύξουσα πορεία στις επιχειρηματικές της δραστηριότητες.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΔΛΠ= Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΛ= Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΕΓΛΣ= Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΕ= Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΛΠ= Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Κλπ.= και λοιπά

Ν.4308/2014= Νόμος 4308/2014

Παρ.= Παράγραφος

Κ.α.= και άλλα

Αρ.= άρθρο

Ν.2190/1920= Νόμος 2190/1920

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	7
ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	7
1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	7
1.2 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	8
1.3 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	13
ΤΟ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	13
2.1.ΓΕΝΙΚΑ	13
2.2 ΟΙ ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	14
2.3 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	16
2.3.1 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	17
2.3.2 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	18
2.4 ΟΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	19
2.4.1 ΠΑΓΙΟ Ή ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	19
2.5 ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	26
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	26
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	26
3.2 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΔΛΠ	28

3.3. ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΩΝ ΔΛΠ	29
3.4 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ	30
3.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ Η ΙΣΧΥ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΠΑΛΑΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	31
3.5.1 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	31
3.5.2 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	39
ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	39
4.1 Ο ΝΟΜΟΣ 4308/2014	39
4.2 ΤΟ ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ	40
4.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	45
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	45
5.1. ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	45
5.2 ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	48
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	53
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Βασικό αντικείμενο της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η αναλυτική μελέτη και παρουσίαση των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς επίσης και οι λογιστικοί χειρισμοί των λογαριασμών του παγίου και των αποθεμάτων.

Είναι γεγονός ότι ο μηχανισμός του επιχειρησιακού κλάδου αποτελεί ένα αρκετά περίπλοκο σύστημα, το οποίο λειτουργεί σαν μια ολότητα προσπαθώντας κάθε επιχείρηση που βρίσκεται μέσα σε αυτό να επιτύχει τους στόχους και την βιωσιμότητά της.

Στα ελληνικά δεδομένα η ανανέωση και δημιουργία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έγιναν με τον νέο νόμο (ν.4308/14), ο οποίος αντικατέστησε τις παλιότερες νομοθετικές διατάξεις που αφορούσαν το συγκεκριμένο εδάφιο. Φυσικό επακόλουθο είναι η εμφάνιση ειδοποιών διαφορών αλλά και ομοιοτήτων ανάμεσα στα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Απώτερος σκοπός της εργασίας είναι να αναλύσει το περιεχόμενο των εννοιών αυτών και να συγκρίνει, ενημερώνοντας παράλληλα για όσα ισχύουν οικονομικό και επιχειρηματικό χώρο.

1.2 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Η εργασία παρουσιάζει αναλυτικά το περιεχόμενο των Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως αυτά έχουν θεσπιστεί στις αντίστοιχες ρυθμιστικές διατάξεις. Αφετηρία της εργασίας είναι η εισαγωγική τοποθέτηση του αναγνώστη στο αντικείμενο και τους στόχους της, έτσι ώστε να πληροφορηθεί για το περιεχόμενο των όρων και του κειμένου που θα ακολουθήσει. Η εργασία συνεχίζει με την βιβλιογραφική επισκόπηση όπου αναφέρονται οι διάφορες μελέτες κι έρευνες όπου περιείχαν διεξοδικές αναλύσεις και επεξηγήσεις στην ισχύ που έχουν τα τελευταία χρόνια τα πρότυπα αλλά και στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που φέρουν τα αποτελέσματα της συνεχούς ανανέωσης και αλλαγής τους.

Το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται το εννοιολογικό υπόβαθρο του κλάδου της λογιστικής, ο οποίος αποτελεί ιδιαίτερα στη σημερινή εποχή μια επιστήμη, η οποία οργανώνει, μελετάει, παρακολουθεί και παρουσιάζει την οικονομική εικόνα και πορεία της κάθε επιχείρησης. Σε αυτό το κεφάλαιο αναλύονται έννοιες όπως οικονομικές καταστάσεις, ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κ.α. τα οποία αποτελούν τον σκελετό της επιχείρησης και κεντρίζουν το ενδιαφέρον όλων των ενδιαφερόμενων μερών της.

Η εργασία συνεχίζει με το τρίτο κεφάλαιο, το οποίο περιλαμβάνει την εννοιολογική τοποθέτηση του όρου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αναφέρει τα όργανα τα οποία το απαρτίζουν καθώς επίσης και τους τρόπους εφαρμογής τους στα ελληνικά δεδομένα.

Κύριο ενδιαφέρον δίνεται στους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων και των αποθεμάτων της επιχείρησης, ο λογιστικός χειρισμός των οποίων βάσει των ΕΛΠ και των ΔΛΠ έχει μεγάλο αντίκτυπο στην εξελικτική πορεία της κάθε επιχείρησης.

Στο κεφάλαιο 4^ο το ενδιαφέρον της εργασίας επικεντρώνεται στα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα και στον νέο ισχύοντα νόμο του 2014. Αναφέρει το νέο φορολογικό καθεστώς και συγκρίνει τις μεθόδους των λογιστικών χειρισμών με αυτές των ΔΛΠ. Επιπρόσθετα, διακρίνει και κατηγοριοποιεί τις επιχειρήσεις ως οντότητες ανάλογα με το μέγεθος και με βασική παράμετρο τον κύκλο εργασιών τους.

Το κεφάλαιο 5^ο αποτελεί μια συγκριτική ανάλυση ανάμεσα στις βασικές ομοιότητες και διαφορές στους λογιστικούς χειρισμούς που ακολουθούν οι επιχειρήσεις στους

λογαριασμούς των παγίων και των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγικής τους διαδικασίας και των υπολοίπων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους.

Η εργασία ολοκληρώνεται με τη διεξαγωγή των συμπερασμάτων το οποίο καλύπτει όλο το φάσμα της εργασίας.

Τελευταία ενότητα αποτελεί η βιβλιογραφία, η οποία εμπεριέχει βιβλία, άρθρα σε ηλεκτρονική μορφή σε ελληνική και αγγλική γλώσσα καθώς επίσης και μελέτες που έχουν γίνει και που συνιστούν την βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας.

1.3 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Αν και τα λογιστικά πρότυπα αποτελούν σημαντικούς και καθοριστικούς παράγοντες, οι οποίοι εξασφαλίζουν την ποιότητα της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, παράλληλα παρουσιάζουν διακριτές διαφορές μεταξύ τους. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία μια κοινή πεποίθηση αποτελεί το γεγονός ότι η ύπαρξη των διαφορών αυτών μειώνει σημαντικά την ποιότητα και τη συνάφεια των λογιστικών πληροφοριών. Όσοι υποστηρίζουν την εναρμόνιση των διεθνών προτύπων, ισχυρίζονται ότι εάν όλες οι επιχειρήσεις ακολουθούσαν ένα κοινό σύνολο λογιστικών προτύπων, οι οικονομικές εκθέσεις τους θα παρείχαν μια ομοιομορφία πληροφοριών και ο λογιστικός έλεγχος θα γινόταν πιο εύκολος.

Οι Elliott & Elliot (2002) προτείνουν μια σειρά επιχειρημάτων προς υποστήριξη της χρήσης κοινών προτύπων τα οποία είναι τα εξής:

- Συγκρισιμότητα

Σε αυτή την περίπτωση οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να επιτρέπουν σε έναν χρήστη να κάνει προβλέψεις για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και να αξιολογήσει τις επιδόσεις της διαχείρισης.

- Αξιοπιστία

Η ομοιόμορφη παρουσίαση των λογιστικών γεγονότων μέσω των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης αποκαλύπτει μια σαφή και πλήρη εικόνα της πορείας κάθε επιχείρησης σε κάθε ενδιαφερόμενο ο οποίος έχει σκοπό πληροφόρηση των αντίστοιχων στοιχείων της.

- Επιρροή

Η διαδικασία διαμόρφωσης των προτύπων πρέπει να διευκολύνεται μέσω της επικοδομητικής εκτίμησης των πολιτικών που προτείνονται (Levendí,2009).

Σύμφωνα με τον Eccles & Holt (2001), υιοθετώντας ένα ενιαίο πλαίσιο λογιστικών χειρισμών, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει υπογραμμίσει τη δέσμευσή της για μια πλήρως ολοκληρωμένη Ευρωπαϊκή Χρηματοπιστωτική Αγορά. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξυπηρετούν πρόσθετες λειτουργίες των λογιστικών χειρισμών των επιχειρήσεων. Τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων για τις

εισηγμένες επιχειρήσεις είναι προφανή στην παγκοσμιοποίηση της χρηματοπιστωτικής αγοράς (Levendí,2009).

Σύμφωνα με έρευνα που έγινε από του Σπάθη & Τσιπουρίδου (2012), μελετήθηκαν τα αποτελέσματα που έχει η υποχρεωτική προσαρμογή και εφαρμογή των ΔΠΧΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις. Η μελέτη περιέχει ένα δείγμα από τις εισηγμένες επιχειρήσεις με αντικείμενο έρευνας την διερεύνηση του οικονομικού περιβάλλοντος και των θεσμικών διατάξεων των νόμων. Σε αυτήν την μελέτη έλαβε χώρα ο ρόλος και η αλληλεπίδραση των ελεγκτών με το πελατειακό κοινό τους και εξετάστηκε η συνάρτηση ανάμεσα στην διαχείριση των κερδών μέσω της ελεγκτικής έκθεσης. Τα αποτελέσματα τα οποία εξήχθησαν είναι τα εξής:

1. Η δυναμική διασύνδεση σε οικονομικό επίπεδο ανάμεσα στους ελεγκτές και το πελατειακό τους κοινό
2. Η αδύναμη προστασία της ομάδας των επενδυτών
3. Η γενικότερη αδυναμία του μηχανισμού ελέγχου
4. Η ύπαρξη κινδύνου και απειλής του προφίλ του μηχανισμού της ελεγκτικής διαδικασίας.

Οι Talaga & Ndubizu (1986) τόνισαν ότι οι λογιστικές αρχές, οι κανόνες και οι διαδικασίες μιας χώρας πρέπει να προσαρμόζονται στις ισχύουσες συνθήκες και στα δεδομένα της χώρας. Σύμφωνα με τον Perera (1989), τα λογιστικά συστήματα των λιγότερων ανεπτυγμένων δεν πρέπει να είναι δομημένα και να εξαρτώνται πλήρως από αυτά των ανεπτυγμένων χωρών. Για αυτό το λόγο υπήρξαν πολλοί συγγραφείς, οι οποίες φανέρωσαν τον αρνητισμό τους στην ενιαία υιοθέτηση των αρχών των ΔΛΠ.

Η ανάπτυξη των ΔΛΠ αποτέλεσε μια πολύ σημαντική εξέλιξη καθιερώνοντας μια τυποποίηση η οποία εφαρμόστηκε σε διεθνές επίπεδο. Το πιο ουσιώδες σημείο της καθιέρωσης αυτής ήταν η δημιουργία κριτηρίων λήψης αποφάσεων, τα οποία διευκόλυναν σε μεγάλο βαθμό την ενδιαφερόμενη ομάδα των επενδυτών, οι οποίοι χρειάζονταν την πληροφόρηση αυτή διότι ήταν ένα ισχυρό όπλο διευκόλυνσης της διαμόρφωσης των προβλέψεων σχετικά με τη μελλοντική αποτελεσματικότητα των αγορών. Κάθε λογιστικό στοιχείο αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα δίνοντας με σαφήνεια και πληρότητα όλες τις ευκαιρίες αλλά και τους κινδύνους των διάφορων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων(Levendí,2009).

Οι Παπαδάτος και Μπέλλας (2011), προσπάθησαν να μελετήσουν τη σύγκριση της αξίας και της χρησιμότητας του λογιστικού πληροφοριακού υλικού λαμβάνοντας υπόψιν την παλιά εφαρμογή των ΕΛΠ και των ΔΛΠ. Έτσι κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι το μέγεθος της κάθε επιχείρησης καθώς επίσης και τα περιουσιακά της στοιχεία αποτελούν τις σημαντικότερες παραμέτρους, γεγονός που με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ δεν θα είχε το αντίστοιχο αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με μελέτη των Συκιανάκη και Τζόβα το 2011 προσπάθησαν να φέρουν στην επιφάνεια το κόστος καθώς επίσης και τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στα ελληνικά δεδομένα. Γι' αυτό το λόγο οργάνωσαν κι έφτιαξαν ένα ερωτηματολόγιο το οποίο είχε σαν στόχο να βρει τις γνώμες και αντιλήψεις των οικονομικών διευθύνσεων των ελληνικών επιχειρήσεων που ήταν εισηγμένες και να εντοπίσει τα οφέλη που δημιουργήθηκαν λόγω της μετάβασης των επιχειρήσεων και εφαρμογής των νέων ΔΠΧΠ. Τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου και της έρευνας φαίνεται να δίνουν σημαντική προσοχή στις εξής κατηγορίες κόστους:

- ❖ Έξοδα προσωπικού
- ❖ Μισθοί συμβούλων
- ❖ Κόστος των πληροφοριακών συστημάτων

Οι απαντήσεις των ερωτημάτων από τις διευθύνσεις των επιχειρήσεων έδωσε μεγάλο βάρος στην υιοθέτηση των IFRS, τα οποία φαίνεται να προχωρούν σε βελτίωση της ποιοτικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Οι Σπάθης, Φλωρόπουλος & Γεωργακοπούλου διεξήγαν το 2010 μια έρευνα ή οποία είχε σαν κύριο αντικείμενο μελέτης το βαθμό, στον οποίο επηρεάζει τις ελληνικές επιχειρήσεις, η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Έτσι πήραν σαν δείγμα πληθυσμό από επιχειρήσεις τους ισολογισμούς τους, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως την περίοδο πριν και μετά την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ. Τα αποτελέσματα τα οποία διεξήχθησαν έκαναν αναφορά στο γεγονός της επιρροής των ΔΛΠ σε καταστάσεις όπως οι πωλήσεις των επιχειρήσεων, σε δείκτες που παρουσίαζαν τη σχέση ανάμεσα στα ίδια κεφάλαια και στο σύνολο του ενεργητικού καθώς επίσης και σε σχέσεις ανάμεσα στο σύνολο των υποχρεώσεων προς τα ίδια κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΤΟ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2.1.ΓΕΝΙΚΑ

Ο κλάδος της λογιστικής αποτελεί ένα τμήμα της επιστήμης της διοίκησης και οργάνωσης των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με αυτή, οι διάφοροι οικονομικοί οργανισμοί και οι μονάδες έχουν τη δυνατότητα της καταγραφής των οικονομικών τους συναλλαγών, καθώς επίσης και την παρουσίαση στα ενδιαφερόμενα μέρη τους, της οικονομικής τους εικόνας και πορείας. Με τον όρο ενδιαφερόμενα μέρη νοείται εκείνη η ομάδα των ατόμων, η οποία θέλει να πληροφορείται για όσα συμβαίνουν στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, πληροφορίες οι οποίες σίγουρα θα την ωφελήσουν.

Ένας από τους βασικότερους στόχους του κλάδου της λογιστικής είναι η καταχώρηση και η παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με μια οικονομική μονάδα - επιχείρηση, η οποία είναι σημαντική τόσο για τα στελέχη που αποτελούν τη διοίκησή της όσο και για όσους δρουν έξω από αυτήν. Η μελέτη, η παρακολούθηση και η πληροφόρηση της πορείας των οικονομικών μονάδων αποτελεί σημαντική παράμετρο, η οποία βοηθάει τα άτομα στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, *η λογιστική μπορεί να οριστεί ως η διαδικασία αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης οικονομικών πληροφοριών που επιτρέπει στους χρήστες αυτών των πληροφοριών να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις* (Μπεκιάρης, Τζόβας,2017).

Η δημιουργία της λογιστικής πληροφορίας ταξινομείται σε τρία βασικά στάδια:

1. Την καταχώρηση της οικονομικής δραστηριότητας δηλ. μεθοδική και συστηματική καταγραφή των οικονομικών δραστηριοτήτων σε χρηματικούς πόρους (π.χ. αγορά και πώληση αγαθών και υπηρεσιών).
2. Την ταξινόμηση όλων των οικονομικών στοιχείων της οικονομικής μονάδας δηλ. την τακτοποίηση του όγκου των πληροφοριών σε κατηγορίες.

3. Τη σύνοψη των οικονομικών στοιχείων δηλ. τη συλλογή και οργάνωση των οικονομικών στοιχείων, έτσι ώστε να χρησιμοποιούνται για το σκοπό της κάθε ενδιαφερόμενης κοινότητας των ατόμων που δρουν μέσα κι έξω από το περιβάλλον της επιχείρησης (Μπεκιάρης, Τζοβας, 2017).

2.2 ΟΙ ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η εξελικτική πορεία της επιστήμης της λογιστικής έχει οδηγήσει στη δημιουργία και υιοθέτηση δύο μεγάλων κλάδων, οι οποίοι μεταξύ τους παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές, οι οποίες στηρίζονται στις υπάρχουσες ανάγκες κάθε επιχειρηματικής μονάδας (Βαρβάκης, 2005).

Οι δύο αυτοί κλάδοι είναι οι εξής:

- Η Χρηματοοικονομική Λογιστική (Financial Accounting)
- Η Διοικητική Λογιστική (Managerial Accounting)

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική αφορά κυρίως το εξωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης, δίνοντας τις απαραίτητες λογιστικές πληροφορίες στους εξωτερικούς της χρήστες. Το ενδιαφέρον του κλάδου αυτού έγκειται κυρίως στην κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών των φορέων που χρηματοδοτούν την επιχείρηση, δηλ. τους τωρινούς και μελλοντικούς επενδυτές και πιστωτές της. Αναλυτικότερα, η χρηματοοικονομική λογιστική επεξεργάζεται και παραθέτει όλες τις σχετικές πληροφορίες χρησιμοποιώντας τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις, οι οποίες ονομάζονται οικονομικές ή χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Συγκεκριμένα, οι καταστάσεις αυτές οφείλουν να παρουσιάζουν στα ενδιαφερόμενα μέρη μια αναλυτική, περιεκτική και με ακρίβεια εικόνα της οικονομικής αποδοτικότητας της επιχείρησης. Σημαντικό είναι το γεγονός του ρόλου των διαδικασιών ελέγχου της εφαρμογής των κανόνων και των νόμων. Σε αυτό το κομμάτι γίνεται αναφορά στον κλάδο της Ελεγκτικής, ο οποίος ασχολείται με την πιστοποίηση της ειλικρίνειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Μπεκιάρης, Τζόβας, 2017).

Στις καταστάσεις αυτές, περιλαμβάνονται τα εξής: (Μπεκιάρης, Τζόβας,2017)

- Ο Ισολογισμός/ Κατάσταση οικονομικής θέσης της επιχείρησης
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Η Κατάσταση των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Η Κατάσταση των ταμειακών ροών
- Οι Λογιστικές πολιτικές και επεξηγηματικές σημειώσεις

Η Διοικητική Λογιστική συγκεντρώνει τις πληροφορίες της χρηματοοικονομικής λογιστικής, τις αναταξινομεί και τις προσαρμόζει με τέτοιο τρόπο ώστε να ταιριάζει σε ένα συγκεκριμένο στόχο της Διοίκησης. Αναλυτικότερα, οργανώνει τις πληροφορίες κατά τρόπο που να ληφθεί μια εξειδικευμένη επιχειρηματική απόφαση (Μπαλής,2004).

Ο κλάδος της Διοικητικής Λογιστικής παρακολουθεί την εσωτερική δραστηριότητα μιας επιχείρησης - οργανισμού. Συγκεκριμένα, προσεγγίζει με ακριβή τρόπο μηνιαίως και σε περιοδικό χρονικό διάστημα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα-έσοδα, καθώς επίσης και τα έκτακτα αποτελέσματα. Επίσης, αναλύει το κόστος των κατ' είδος στοιχείων του, καθώς επίσης και τις βασικές κατηγορίες, άμεσο-έμμεσο, σταθερό-μεταβλητό κόστος. Επιπλέον, προσδιορίζει με ακρίβεια το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών συνολικά ή κατά τα στάδια παραγωγής του. Τέλος, προσδιορίζει το μικτό αποτέλεσμα καθώς επίσης και το περιθώριο κέρδους ανά προϊόν ή υπηρεσία, ανά κέντρο κέρδους κτλ. (Βαρβάκης,2005).

2.3 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Κάθε επιχείρηση στο τέλος της χρήσης στην οποία δραστηριοποιείται επιχειρηματικά, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάσει τις οικονομικές της καταστάσεις στα ενδιαφερόμενα μέρη της, στις οποίες, όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη υποενότητα, παρουσιάζονται τα εξής:

- Η περιουσιακή της κατάσταση
- Οι υποχρεώσεις της προς τρίτους
- Το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)
- Οι πηγές από τις οποίες χρηματοδοτείται
- Ο βαθμός αποδοτικότητάς της
- Οι ταμειακές ροές της.

Η λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει την οικονομική θέση μιας επιχείρησης σε μια συγκεκριμένα χρονική στιγμή και με ενιαίο νόμισμα αποτελεί την κατάσταση οικονομικής θέσης. Συγκεκριμένα απεικονίζει τα μέσα και τους τρόπους που έχει και ακολουθεί μια επιχείρηση έτσι ώστε να φτάσει στους στόχους της. Το πληροφοριακό υλικό αυτό αποτελεί μια σημαντική παράμετρο, η οποία οδηγεί τα ενδιαφερόμενα μέρη της επιχείρησης στην ορθολογική λήψη μιας απόφασης. Επίσης, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να μπορεί να εκτιμήσει τόσο το ύψος των μελλοντικών της ταμειακών ροών όσο και τις πιθανότητες πραγματοποίησής τους.

2.3.1 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η κατάσταση της οικονομικής θέσης είναι γνωστή και με τον όρο ισολογισμός της επιχείρησης. Μελετώντας έναν ισολογισμό παρατηρούνται οι οικονομικοί πόροι της επιχείρησης, οι οποίοι αποτελούν το Ενεργητικό της π.χ. μηχανήματα, εργοστάσια, εξοπλισμός, αναλώσιμα υλικά, απατήσεις από τους πελάτες, χρηματικά διαθέσιμα. Εν συνεχεία παρουσιάζονται οι υποχρεώσεις της προς τους φορείς και τους ιδιοκτήτες της. Οι υποχρεώσεις αυτές ονομάζονται Ίδια Κεφάλαια ή Καθαρή Θέση της επιχείρησης. Τέλος, παρουσιάζονται οι υποχρεώσεις της προς τους Πιστωτές της, οι οποίες στη λογιστική ορολογία ονομάζονται Παθητικό ή Υποχρεώσεις της επιχείρησης. Με τον όρο πιστωτές νοούνται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα στα οποία η επιχείρηση έχει οφειλές π.χ. προμηθευτές, τράπεζες, μέτοχοι.

Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό και παθητικό της επιχείρησης για να έχουν τη δυνατότητα να εμφανιστούν στην κατάσταση οικονομικής θέσης πρέπει να έχουν ένα όνομα. Ως αποτέλεσμα ταξινομούνται σε κατηγορίες βάσει κοινών γνωρισμάτων που έχουν και στη συνέχεια δίνεται το κατάλληλο όνομα σε αυτές τις κατηγορίες. Η επιστήμη της λογιστικής δείχνει ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποκλειστικά για τα λογιστικά γεγονότα. Ο όρος λογιστικό γεγονός περιλαμβάνει τις συναλλαγές που έχουν άμεση επίδραση στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Τα λογιστικά γεγονότα χωρίζονται σε δυο κατηγορίες, αφενός μεν τα εσωτερικά και αφετέρου τα εξωτερικά γεγονότα. Στην πρώτη κατηγορία λαμβάνουν χώρα τα στοιχεία που βρίσκονται εντός της επιχείρησης χωρίς τη συμμετοχή τρίτων προσώπων π.χ. η ανάλωση στοιχείων του ενεργητικού. Τα εξωτερικά γεγονότα προκύπτουν από τις συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτα μέρη, φυσικά ή νομικά π.χ. αγορά και πώληση αγαθών, εισπράξεις μετρητών (Μπεκιάρης, Τζόβας,2017).

2.3.2 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Οι διάφορες επιχειρηματικές αποφάσεις των ατόμων έχουν άμεση σύνδεση με την προσδοκώμενη απόδοση των επενδυτικών τους ενεργειών. Το οικονομικό αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων αυτών μπορεί να είναι είτε θετικό με τη μορφή κέρδους είτε αρνητικό με τη μορφή ζημίας. Η έννοια του κέρδους συμπεριλαμβάνει, επιπρόσθετα, τους όρους της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των επιχειρηματιών σε κάθε επενδυτική τους προσπάθεια. Το οικονομικό αποτέλεσμα παρουσιάζεται, λογιστικά, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και προσδιορίζεται μέσα από την συσχέτιση των αρνητικών και θετικών παραγόντων, δηλ. μέσω των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης. Γίνεται κατανοητό, ότι όταν έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα, τότε έχουμε κέρδος, ενώ στην αντίθετη κατάσταση έχουμε ζημία.

Επιπλέον, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης χρησιμεύει σε μεγάλο βαθμό στην εξαγωγή ωφέλιμων και μετρήσιμων συμπερασμάτων, τα οποία προσδιορίζουν την ικανότητα της επιχείρησης να παρουσιάζει κέρδη. Αναλυτικότερα, ως έσοδο κάθε επιχείρησης θεωρείται η κάθε αύξουσα πορεία της καθαρής θέσης, η οποία πηγάζει από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Η ικανότητα μιας επιχείρησης να πετυχαίνει έσοδα, λαμβάνεται ως μια από τις πιο σημαντικές παραμέτρους επιτυχίας της. Αντιθέτως, έξοδα για μια επιχείρηση είναι η κάθε μείωση της καθαρής θέσης. Κύριες πηγές εξόδων, οι οποίες δημιουργούνται από τη λειτουργία της επιχείρησης μπορεί να είναι το κόστος πωληθέντων, οι μισθοί, τα έξοδα διαφημίσεων, τα μεταφορικά έξοδα, οι παροχές τρίτων κ.α.

2.4 ΟΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

2.4.1 ΠΑΓΙΟ Ή ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Τα στοιχεία που ανήκουν στο πάγιο ενεργητικό μιας επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις υποκατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

1. *Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα περιουσιακά στοιχεία*

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα στοιχεία, τα οποία δεν έχουν φυσική υπόσταση και αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με κύριο στόχο την παραγωγική χρήση τους σε διάστημα που ξεπερνάει το ένα έτος. Αυτά τα αγαθά προσδίδουν οικονομικό όφελος στην κάθε μονάδα μέσω των δικαιωμάτων και των προνομίων που συνδέονται με την κατοχή τους. Τέτοια αγαθά είναι:

- Τα κόστη ανάπτυξης νέων προϊόντων
- Τα λογισμικά των ηλεκτρονικών υπολογιστών και τα διάφορα υπολογιστικά προγράμματα.
- Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.
- Η υπεραξία της επιχείρησης που αναπτύσσεται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση της μονάδας.

2. *Ενσώματες ακινητοποιήσεις*

Είναι τα υλικά αγαθά, τα οποία αποκτώνται από την κάθε επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους κατά τη διάρκεια της παραγωγής ή της προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών π.χ. γήπεδα, οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα και λοιπός εξοπλισμός κ.α.

3. *Χρηματοοικονομικά στοιχεία*

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τις επενδύσεις σε αξιόγραφα (π.χ. ομόλογα, μετοχές), οι οποίες έχουν μακροπρόθεσμο χαρακτήρα όπως:

- Κοινοπραξίες
- Μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις.

2.5 ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

❖ *Αρχή της λογιστικής οντότητας*

Σύμφωνα με αυτή την αρχή, η επιχείρηση θεωρείται ως μια αυτοτελής μονάδα με ιδιαίτερο «πρόσωπο» ανεξάρτητο από τους ιδιοκτήτες της. Κι έτσι θεωρείται αυθυπόστατη οικονομική και λογιστική οντότητα ως αυτοτελής λογιστική μονάδα. Πράγματι, συνιστά μια ενότητα λογισμών όπως συνιστά μια ενότητα οικονομική και νομική. Ως αποτέλεσμα είναι το γεγονός ότι η επιχείρηση αποτελεί λογιστικά ένα πρόσωπο από λόγους λογιστικής αρχής. Επιπρόσθετα, αναγνωρίζεται ως αντικείμενο δικαιπραξιών ή ως υποκείμενο δικαίου.

❖ *Αρχή της συνέχειας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης*

Η αρχή αυτή υποστηρίζει το γεγονός ότι η επιχείρηση για συνεχίσει τη δραστηριότητά της για αρκετά χρόνια πρέπει να μπορέσει να πετύχει τους στόχους της ίδρυσής της. Με αυτόν τον τρόπο, αυτό που είναι προτεραιότητα για εκείνη είναι η συντήρηση των περιουσιακών της στοιχείων. Γεγονός που την υποχρεώνει να τα εμφανίζει στον ισολογισμό με τιμές κτήσεως ή κόστους. Στην περίπτωση που υπάρξει προοπτική διακοπής των εργασιών της, τότε η λογιστική μέτρηση προσαρμόζεται σε τιμές πώλησης, σε τιμές ρευστοποίησης των περιουσιακών της στοιχείων και ο ισολογισμός της προσαρμόζεται στις τιμές αυτές και όχι στις τιμές κτήσεως που επικρατούν στην περίπτωση συνέχισης της δράσης της επιχείρησης.

❖ *Η αρχή του κόστους*

Αναφέρεται κυρίως ως αρχή του ιστορικού κόστους, η οποία είναι κυρίαρχη στις λογιστικές διαδικασίες και αυτό γιατί η αρχή αυτή δέχεται ότι το ιστορικό κόστος είναι η πιο κατάλληλη βάση για την αποτίμηση τόσο των περιουσιακών στοιχείων όσο και των εξόδων και εσόδων καθώς επίσης και των υποχρεώσεων και του κεφαλαίου της επιχείρησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα διάφορα στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται λογιστικά με το αρχικό ιστορικό κόστος και όχι με την τρέχουσα τιμή τους. Αυτό όμως δημιουργεί προβλήματα σε περιόδους μεταβολής της αγοραστικής δύναμης του νομίσματος και ιδιαίτερα σε περιόδους έντονου

πληθωρισμού. Οπότε το κόστος των στοιχείων που έχουν αγοραστεί σε διάφορα χρονικά διαστήματα δεν είναι συγκρίσιμο. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου το κόστος των στοιχείων δεν είναι καθορισμένο, ούτε αντικειμενικό, ούτε επαληθεύσιμο, γιατί ο υπολογισμός του γίνεται με υποκειμενικά κριτήρια. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω αποτελεί το γεγονός ότι ασκείται έντονη κριτική και ιδιαίτερα όταν ο πληθωρισμός είναι υψηλός, οπότε το κόστος έχει ήδη αλλάξει από τη στιγμή που είχε αρχικά καθοριστεί και έτσι δεν παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία με την πραγματικής τους αξία. Παρόλα τα μειονεκτήματα, η αρχή του ιστορικού κόστους γίνεται γενικά αποδεκτή και παραδεκτή γιατί εμφανίζει πλεονεκτήματα σε σχέση με άλλες μεθόδους αποτιμήσεως, αφού στις περισσότερες περιπτώσεις το κόστος είναι καθορισμένο, αντικειμενικό και επαληθεύσιμο γιατί στηρίζεται σε γεγονότα που δεν αμφισβητούνται.

❖ *Η χρηματική αρχή*

Το χρήμα αποτελεί την κυριότερη παράμετρο και τη βάση κάθε επιχείρησης στον τομέα της λογιστικής. Έτσι ολόκληρο το λογιστικό κύκλωμα στοχεύει στο να εκφράσει τα οικονομικά στοιχεία σε χρηματικές μονάδες. Η παρούσα αρχή έχει σαν προϋπόθεση την αρχή της σταθερότητας της αξίας του νομίσματος διότι μόνο με αυτόν τον τρόπο γίνεται η χρηματική μονάδα ο κοινός εκφραστής της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων. Τα λογιστικά στοιχεία είναι εκείνα που έχουν χρηματοοικονομικό χαρακτήρα. Αυτό βέβαια αποτελεί ένα μειονέκτημα διότι δεν περιλαμβάνονται και άλλα χρήσιμα στοιχεία για τους τρίτους τα οποία έχουν ιστορικό ή ποσοτικό χαρακτήρα όπως οι δείκτες παραγωγικότητας, η παραγωγική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων, τα στοιχεία προστιθέμενης αξίας, οι ποσότητες που έχουν παραχθεί και γενικά θέματα που έχουν σχέση με το ανθρώπινο δυναμικό και τον ανθρώπινο παράγοντα της επιχείρησης.

❖ *Η αρχή της αντικειμενικότητας*

Η αρχή αυτή απαιτεί οι διάφορες λογιστικές μετρήσεις καθώς και τα στοιχεία που περιέχουν οι διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστα και αμερόληπτα. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να είναι καθορισμένα και αντικειμενικά και

να μπορούν να επαληθευθούν. Με τον όρο αντικειμενικά στοιχεία εννοούμε όσα στηρίζονται σε κάποιο δικαιολογητικό ή κάποιο αποδεικτικό έγγραφο που υπέγραψε η επιχείρηση σε τρίτους π.χ. τιμολόγια αγοράς, οι αποδείξεις και τα τιμολόγια δημόσιων υπηρεσιών. Έτσι σύμφωνα με την αρχή δικαιολογητικού τίποτα δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία εάν δεν στηρίζεται σε αντικειμενικά δικαιολογητικά. Βέβαια οι καταχωρήσεις αυτές πρέπει να είναι επαληθεύσιμες από ελεγκτές για την ακρίβεια των καταχωρήσεων. Βασικός λόγος του γεγονότος αυτού είναι ότι μπορεί να γίνεται από λάθος ή σκοπίμως η εσφαλμένη εγγραφή ή η τιμή του αγαθού να θεωρείται αντικειμενική με βάση τρέχουσες τιμές, υπερτιμολογημένη ή υποτιμολογημένη.

❖ *Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων*

Κυρίαρχος στόχος της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση. Οι πληροφορίες αυτές παρέχονται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και χρησιμοποιούνται από τρίτους. Γι' αυτό το λόγο οι πληροφορίες που παρέχουν τα διάφορα μεγέθη πρέπει να είναι συγκρίσιμες. Αυτό συμβαίνει μόνο όταν υπάρχει συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών αρχών, μεθόδων και διαδικασιών. Επιπλέον, η αναγκαιότητα της συνέπειας των λογιστικών διαδικασιών και μεθόδων πηγάζει και από το γεγονός ότι η συνεχής μεταβολή της λογιστικής διαδικασίας συνεπάγεται και αλλοιώσεις στο τελικό αποτέλεσμα. Με την αλλαγή των μεθόδων αποτίμησης (LIFO, FIFO) των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, μπορούμε να μεθοδεύσουμε το αποτέλεσμα για λόγους φορολογικούς κυρίως. Γι' αυτό το λόγο η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων και διαδικασιών έχει σαν στόχο την τήρηση των αρχών αυτών.

❖ *Η αρχή της επαρκούς αποκάλυψης ή αρχή της γνωστοποίησης ή ανακοίνωσης*

Το πληροφοριακό υλικό που παρέχει η λογιστική πρέπει να είναι επαρκές και πλήρες όσο το δυνατόν περισσότερο, ώστε οι τρίτοι να έχουν όλες τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για να σχηματίσουν μια σαφή εικόνα της επιχείρησης. Γι' αυτό το λόγο η αρχή της επαρκούς ή πλήρους αποκάλυψης απαιτεί να είναι πλήρεις και επαρκείς οι χρηματοοικονομικές κατατάσεις. Και αυτό σημαίνει ότι πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που αφορούν την όλη οικονομική δραστηριότητα μιας

επιχείρησης έτσι ώστε να δίνονται ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες που μεταφέρονται αφορούν συνήθως τα εξής:

- Μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων και λεπτομέρειες σύνθεσης των βιομηχανικών αποθεμάτων π.χ. πρώτες ύλες, έτοιμα προϊόντα κ.α.
- Ενδεχόμενες αναπροσαρμογές των παγίων στοιχείων.
- Μετοχές που κυκλοφορούν καθώς και σε προβλέψεις μελλοντικών κερδών ανά μετοχή.
- Προβλέψεις επενδύσεων καθώς και μη συνηθισμένα γεγονότα αβεβαιότητας και κινδύνων.
- Τυχόν υποθήκες, ενέχυρα, προσημειώσεις που τοποθετήθηκαν σε περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης για εξασφάλιση δανείων.
- Τυχόν αλλαγές της νομικής μορφής της επιχείρησης λόγω επικείμενης συγχώνευσης και εξαγοράς της κ.α.

Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης έχει την απαίτηση οι πληροφορίες να αναφέρονται και σε γεγονότα που έγιναν μετά το κλείσιμο της χρήσης αλλά και πριν τη δημοσίευση του ισολογισμού και τα γεγονότα αυτά αναφέρονται κυρίως στο προσάρτημα.

❖ *Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών*

Η λογιστική παρέχοντας την ανάλογη πληροφόρηση έχει τη δυνατότητα να καλύπτει πραγματικές και πρακτικές ανάγκες των επιχειρήσεων. Με αυτόν τον τρόπο λαμβάνονται υπόψιν μόνο τα ουσιώδη λογιστικά γεγονότα είναι αναγκαίο να τονιστεί ότι υιοθετώντας την αρχή αυτή δεν σημαίνει ότι πρέπει να αγνοούνται τα μη ουσιώδη λογιστικά μεγέθη αλλά θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με διαφορετική μεταχείριση.

❖ *Η αρχή της συντηρητικότητας των λογιστικών μετρήσεων*

Οι λογιστικές διαδικασίες κάνουν διάφορες μετρήσεις που αναφέρονται στο κόστος, στα έσοδα και τα έξοδα κ.α. Οι μετρήσεις αυτές μπορεί να γίνονται με διάφορους τρόπους ή μεθόδους επιλογών. Έτσι δημιουργείται το ερώτημα ποια μέθοδος είναι η πιο κατάλληλη. Στις περιπτώσεις αυτές επιλέγεται ο τρόπος που

αποδίδει καλύτερα την οικονομική πραγματικότητα. Αναλυτικότερα η αρχή αυτή υποχρεώνει την επιχείρηση να ακολουθήσει τη μέθοδο εκείνη που επιφέρει τη μικρότερη θετική επίδραση στην καθαρή θέση της. Η αρχή της συντηρητικότητας σε γενικές γραμμές έχει την τάση να εισάγει συντηρητικές θεωρήσεις τόσο στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων όσο και στον προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων και γίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη σε θέματα που δέχονται υποκειμενικές κρίσεις.

❖ *Η αρχή της περιοδικότητας*

Το αποτέλεσμα μιας επιχείρησης διακρίνεται σε περιοδικό και συνολικό. Το συνολικό αποτέλεσμα καλύπτει ολόκληρη τη ζωή μιας επιχείρησης από την ίδρυση μέχρι την εκκαθάρισή της και δεύτερον αφορά τη διαχείριση μιας χρονικής περιόδου. Εμφανίζεται κυρίως ως η διαφορά ανάμεσα στις εισπράξεις και τις πληρωμές και δίνει ένα αποτέλεσμα που προκύπτει σε όλη τη διάρκεια της ζωής μιας επιχείρησης και στηρίζεται στην κοινή αντίληψη σχετικά με το κέρδος που εκφράζεται με ιστορικές αξίες των εισπράξεων και πληρωμών και προϋποθέτει σταθερή την αξία του νομίσματος. Λόγω του ότι το νόμισμα δεν μένει σταθερό σε τόσο μεγάλα χρονικά διαστήματα, ούτε οι ανάγκες της οικονομικής ζωής δίνουν την δυνατότητα στους επιχειρηματίες να είναι σε αναμονή των προσδοκώμενων κερδών και άλλων εκκρεμοτήτων κρίθηκε αναγκαίο να υπάρχουν μικρότερα χρονικά διαστήματα μέσα οποία να δημιουργείται και να εμφανίζεται ένα αποτέλεσμα.

❖ *Η αρχή της αυτοτέλειας*

Η αρχή αυτή επιβάλλει τον προσδιορισμό του αποτελέσματος κατά τις λογιστικές περιόδους. Το αποτέλεσμα όμως ως διαφορά εσόδων εξόδων διαμορφώνεται ως επακόλουθο βασικών λογιστικών αρχών. Αυτός ο τρόπος υπολογισμού των εσόδων δημιούργησε και την αντίστοιχη λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων ή τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Με την έννοια του δεδουλευμένου εσόδου και εξόδου νοούνται τα έσοδα και τα έξοδα που γίνονται μέσα στη χρήση που τα αφορά. Σημαντική παράμετρος καθιέρωσης της αρχής αυτής έπαιξε η

φορολογική νομοθεσία, η οποία αναγνωρίζει και φορολογεί τα αποτελέσματα κάθε χρήσης χωριστά.

Είναι γεγονός ότι η επιστήμη της λογιστικής κινείται σε ένα ολοένα και πιο μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο περιβάλλον. Έτσι για να μπορεί να λειτουργήσει όσο το δυνατό πιο αποδοτικά και αποτελεσματικά μπορεί πρέπει να προσαρμόζεται και να εναρμονίζεται με την εξέλιξη την οικονομικής θεωρίας και των οικονομικών δεδομένων κάθε κοινωνίας (Μπαλής,2004)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση το 2005 αποτελεί για τα ελληνικά δεδομένα μια λογιστική επανάσταση του 21^{ου} αιώνα δεδομένου των διαφορετικών γνωρισμάτων ανάμεσα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) και στα πρότυπα αυτά. Ο βαθμός επιτυχίας ενός τέτοιου βήματος έχει σαν προϋπόθεση τον οργανωμένο σχεδιασμό και συντονισμό μεθόδων και διαδικασιών και απαιτεί τη συνεργασία όλων των φορέων της κοινωνίας π.χ. κράτος, επόπτες, ορκωτοί λογιστές καθώς επίσης και το διοικητικό δυναμικό των επιχειρήσεων και των οικονομικών μονάδων.

Η σοβαρή στελεχική βελτίωση, η ανεξαρτησία από πολιτικές και οικονομικές εξουσίες, καθώς επίσης η φερεγγυότητα και η διαφάνεια στον τρόπο λειτουργίας τους αποτελούν και αυτές με τη σειρά τους σημαντικές προϋποθέσεις αρμονικής συνύπαρξης των δύο προαναφερόμενων προτύπων. Αναλυτικότερα, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) έχοντας την δικαιοδοσία σαν Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) και με διεύθυνση η οποία ορίζεται από το κράτος αποτελείται από σημαντικά και υψηλόβαθμα εκτελεστικά όργανα αυτού του μηχανισμού. Παράλληλα πολλές προηγμένες χώρες έχουν προχωρήσει σε μια σειρά από ενέργειες και διαδικασίες με στόχο την επίτευξη της λειτουργικότητας, της αποτελεσματικότητας και της ανεξαρτησίας των δημόσιων αρχών εποπτείας.

Τα ΔΛΠ φαίνεται ότι έχουν ένα προβάδισμα στον βαθμό λειτουργικότητάς τους σε σχέση με τα ελληνικά πρότυπα με την έννοια ότι στα δεύτερα διακρίνεται μια έλλειψη επαρκών και καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας των συστημάτων καθώς επίσης και ορισμένων κενών τα οποία εμποδίζουν μια δημιουργική λογιστική. Σημαντικός τομέας στον οποίο διακρίνονται οι παραπάνω αδυναμίες φαίνεται να είναι ο τομέας των φορολογικών ρυθμίσεων σύμφωνα με τον οποίο εφαρμόζονται τα ΔΛΠ καθώς αφήνει περιθώρια ορισμένων αμφισβητήσεων από τα φορολογικά όργανα. Είναι σημαντικό να τονιστούν οι προσπάθειες που γίνονται έτσι

ώστε να επιτευχθεί ο εκσυγχρονισμός των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων για τις εισηγμένες εταιρείες και η απάλειψη των διαφορετικών γνωρισμάτων σε σύγκριση με τα ΔΛΠ.

Βέβαια, εξαιρετικά ενθαρρυντικό είναι το γεγονός των θετικών επιπτώσεων που διακρίνονται στο εσωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων αφού θεωρείται ότι τα ΔΛΠ προσφέρουν χρήσιμες και απαραίτητες πληροφορίες, οι οποίες βοηθούν σε μεγάλο βαθμό στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, εμφανίζοντας παράλληλα τους κινδύνους που εγκυμονούν αλλά και διευκολύνοντας την επίλυση άλλων προβλημάτων που δημιουργούνται στο χώρο. Σύμφωνα με γνώμες και απόψεις των ελεγκτών φαίνεται να εκφράζουν την άποψη ότι η διεξαγωγή ποιοτικού ελέγχου του έργου τους αποτελεί σημαντική παράμετρο βελτίωσης της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και της προστασίας του επαγγέλματός τους (Καραμανής, Παπαδάκης,2009).

3.2 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΔΛΠ.

Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η δημοσίευσή τους έχουν σαν στόχο την παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, το βαθμό αποδοτικότητας καθώς επίσης και τις αλλαγές που προκύπτουν στην οικονομική θέση της κάθε επιχείρησης, έτσι ώστε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη να έχουν μια σαφή και πλήρη εικόνα της επιχείρησης η οποία θα τους οδηγήσει στη λήψη των ανάλογων αποφάσεων. Παρόλη την ομοιότητα των διαδικασιών και μεθόδων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στην πραγματικότητα παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους (Αληφαντής, 2007).

Έχοντας σαν σκοπό την διασφάλιση της προστασίας της ομάδας των επενδυτών η εφαρμογή των ΔΠΛ έχει σαν στόχο την εισαγωγή των μεθόδων σύμφωνα με τις οποίες θα διοχετεύονται από τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο σημαντικές και απαραίτητες πληροφορίες. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανανεώνονται και εξελίσσονται με γρήγορο ρυθμό αποτελώντας ένα σύνολο κανόνων, διαδικασιών και λογιστικών αρχών, τα οποία προσδιορίζουν και καθορίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης παγκοσμίως.

Αναλυτικότερα, αποτελούν κώδικες λογιστικής φύσεως, οι οποίοι προστατεύουν την φερεγγυότητα των επενδυτών προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και κάνουν πιο εύκολη την διαπραγμάτευση των αξιών. Η κατηγορία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει τα ΔΛΠ, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τις ερμηνείες που είναι συναφείς προς αυτά. Τα πρότυπα αυτά πρέπει να ακολουθούνται πιστά από τον κλάδο των λογιστών και να ελέγχονται αυστηρά από τον κλάδο των ελεγκτών πριν τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των προτύπων περιλαμβάνουν τα εξής:

- ❖ Τον ισολογισμό
- ❖ Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- ❖ Τις ταμειακές ροές
- ❖ Την κατάσταση μεταβολών και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης
- ❖ Το προσάρτημα

Η παρουσίαση των καταστάσεων αυτών γίνεται με ενιαία μορφή και αποφεύγεται η δημοσίευσή τους σε αποσπάσματα (Γεωργίου,2003)

3.3. ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΩΝ ΔΛΠ

Το 1973 έγινε η συγκρότηση της Επιτροπής Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC) έπειτα από συμφωνία των λογιστικών φορέων της Γερμανίας, του Καναδά, της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, των ΗΠΑ και της Ιρλανδίας. Κύριες υποχρεώσεις της επιτροπής ήταν οι εξής:

- Η διαμόρφωση και δημοσίευση των λογιστικών προτύπων, σύμφωνα με τα οποία πρέπει να καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Η συνεργασία για την συνεχή ανανέωση και βελτίωση των μεθόδων παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Το 1997 η IASC δημιούργησε τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ), Standing Interpretation Committee (SIC), σκοπός της οποίας είναι η ενίσχυση και προώθηση αυστηρών κανόνων εφαρμογής των ΔΛΠ, καθώς επίσης και η παροχή της ανάλογης βοήθειας στην σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως. Το 2002 λαμβάνει χώρα η σύσταση του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board-IASB, το οποίο έχει την κύρια υπευθυνότητα για ζητήματα των διεθνών λογιστικών προτύπων. Επιπρόσθετα, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), κύρια ευθύνη της οποίας είναι η ορθή ερμηνεία των προτύπων καθώς επίσης η καθοδήγηση πάνω σε αυτά (Τουρνά-Γερμανού,2003).

3.4 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις δίνει τη δυνατότητα να συγκρίνονται άμεσα τα οικονομικά στοιχεία τους, ενώ παράλληλα προκαλεί συστηματική μείωση στις αδυναμίες και δυσκολίες που η κάθε επιχείρηση μπορεί να αντιμετωπίσει. Όσοι λαμβάνουν υπόψιν τις οικονομικές καταστάσεις της κάθε επιχείρησης μπορούν να έχουν μια ομοιόμορφη εικόνα των πληροφοριών και της πορείας της επιχείρησης αλλά και των ανταγωνιστών της. Ακολουθώντας τα πρότυπα αυτά διασφαλίζεται η αρμονική συνοχή και η συνέπεια των οικονομικών της καταστάσεων. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω εξασφαλίζεται η αξιοπιστία, και η σαφήνεια των λογιστικών καταστάσεων, η οποία θα ωφελήσει εκτός από την ίδια την επιχείρηση, ολόκληρο τον οικονομικό κλάδο.

Στα ελληνικά δεδομένα βάσει του Ν.2992/2002 έγινε μια προσπάθεια προσαρμογής των δεδομένων στα ΔΛΠ το 2003. Η υποχρεωτική υπακοή και εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες επιχειρήσεις τέθηκε σε ισχύ το 2005 η οποία ορίστηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα μεγαλύτερο πρόβλημα που δημιουργήθηκε ήταν στο γεγονός των αλλαγών που προήλθαν στο ελληνικό νομοθετικό σύστημα λόγω της εφαρμογής στα ΔΛΠ λόγω των πολλαπλών ρυθμιστικών τροποποιήσεων σε νόμους και υπουργικές διατάξεις καθώς επίσης και στον τρόπο με τον οποίο θα προχωρούσαν σε συνδυασμό με τις φορολογικές υποχρεώσεις. Επίσης, ένα άλλο σημαντικό πρόβλημα που δημιουργήθηκε ήταν στο γεγονός της αδυναμίας της απαραίτητης γνώσης στο λογιστικό δυναμικό της χώρας μας. Τέλος η συμμόρφωση στους φορολογικούς πίνακες βάσει των ΔΛΠ ήταν αρκετά απαιτητική και δύσκολη να εφαρμοστεί από τις ελληνικές επιχειρήσεις λόγω της ποικιλομορφίας του πληροφοριακού υλικού καθώς επίσης και το υψηλό κόστος που προήλθε λόγω της εκπαίδευσης των εργαζομένων σε αυτούς τους κλάδους (Πρωτοψάλτης,2004).

3.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ Η ΙΣΧΥ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΠΑΛΑΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στα ελληνικά δεδομένα θεσπίστηκε σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 στην παράγραφο 1 του άρθρου 142 η οποία αναφέρεται ως « Πρώτη εφαρμογή των ΛΠ και την παράγραφο 1 του άρθρου 143 Μεταβατικές Διατάξεις επί των ΔΛΠ.

3.5.1 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους για την επίτευξη των στόχων της (παρ.2.2.100 ΕΓΛΣ και άρθρο 42ε, παρ2 Κώδ.Ν. 20190/1920). Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μικρότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- Ενσώματα πάγια στοιχεία
- Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία
- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- Προκαταβολές κτήσεως παγίων

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία αλλά όμως καταχωρούνται στην κατηγορία του παγίου ενεργητικού γιατί αποτελούν στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μια χρήσεις. Επίσης, αναφέρεται ότι οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις όσων η προθεσμία εξόφλησής λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης σε αντίθεση με τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις όπου η προθεσμία εξόφλησης λήξει μέχρι τέλος της επόμενης χρήσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ, το πάγιο ενεργητικό παρακολουθείται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- 10. Εδαφικές εκτάσεις

- 11. Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα
- 12. Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις-λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13. Μεταφορικά μέσα
- 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
- 16. Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 18 συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις.

Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων με τη τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως. Η αξία κτήσεως προσαυξάνεται με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων. Με τον όρο τιμή κτήσεως νοείται η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Ο όρος κόστος κτήσεως αποτελεί το άθροισμα των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων.

Σύμφωνα με την νομοθεσία των ΔΛΠ η τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως προσαυξάνεται με τα άμεσα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για να φτάσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοιες κατηγορίες εξόδων είναι συνήθως:

- ❖ Οι δαπάνες διαμόρφωσης χώρων
- ❖ Οι δαπάνες εγκατάστασης και συναρμολόγησης μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε λειτουργία
- ❖ Οι αμοιβές ειδικών π.χ. αρχιτεκτόνων, μηχανικών κτλ.
- ❖ Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου.

Τα διοικητικά και τα άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακίνητοποιήσεων, εκτός εάν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το θέσουν σε κατάσταση λειτουργίας. Επιπρόσθετα, όταν η πληρωμή της αξίας μιας ενσώματης ακίνητοποίησης εκτείνεται πέρα των πιστωτικών ορίων το κόστος συνίσταται στην ισοδύναμη αξία τοις μετρητοίς.

Οποιαδήποτε προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου αποτελεί την μόνιμη αύξηση με τη χρήση δομικών υλικών του όγκου, του μεγέθους και της ωφελιμότητά τους. Η επένδυση αυτή συνιστά την προσθήκη επί των κτιριακών εγκαταστάσεων και προσαυξάνει την αξία κτήσεως του κτιρίου επειδή αυξάνεται η ωφελιμότητα του κτιρίου. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ποσά που καταβάλλονται για τη μηνιαία ή τριμηνιαία χρονικά διαστήματα συντήρηση αυτών τα οποία καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως αφού οι δαπάνες συντήρησης των παγίων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης αυτών.

Αναφορικά με την προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού, κάθε προσθήκη σε αυτά αυξάνει το μέγεθός τους και την παραγωγική τους δυναμικότητα. Ενώ η βελτίωση κάθε ενσώματου παγίου έχει ως αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του, είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Στον τομέα των αποσβέσεων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται σε αποσβέσιμα και μη αποσβέσιμα. Ο όρος αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτά η επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη και μεγαλύτερη του ενός έτους π.χ. κτιριακές εγκαταστάσεις ενός εργοστασίου. Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτά η επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη ζωή του είναι απεριόριστη π.χ. οικόπεδα εργοστασίου. Με τον όρο ωφέλιμη διάρκεια ζωής εννοούμε τη χρονική περίοδο κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Επιπρόσθετα ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο αυτό. η εκτίμηση τη ωφέλιμης ζωής του παγίου γίνεται αφού ληφθούν υπόψιν οι εξής παράγοντες σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 αναθεώρ. 2004 παρ.57:

❖ Αναμενόμενη χρήση του παγίου.

Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.

❖ Αναμενόμενη φυσιολογική φθορά

Ο παράγοντας αυτός εξαρτάται από τη χρονική χρήση του και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης καθώς και η φροντίδα και συντήρηση όσο χρονικό διάστημα είναι στην αδράνεια.

❖ Η τεχνική ή εμπορική απαξίωση

Ο παράγοντας αυτός προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

❖ Νομικοί και λοιποί περιορισμοί στη χρήση του παγίου όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η αξία κτήσης του αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική της αξία ονομάζεται αποσβεστέα αξία ή αποσβέσιμο ποσό παγίου. Με τον όρο υπολειμματική αξία εννοούμε την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Πρακτικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 αναθεωρ.2004, παρ.53 η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Βάσει της ελληνικής νομοθεσίας για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, δηλαδή η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους με ομοιόμορφο τρόπο με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες για παράδειγμα αγοράζουν, οι αποσβέσεις των οποίων μπορούν να γίνουν με τη φθίνουσα μέθοδο. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί καλύπτουν την φυσική φθορά καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπιζόμενους συντελεστές είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη των κερδών ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε όσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως. Αναφορικά με τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται για το διάστημα αυτό με μειωμένους συντελεστές.

Με βάση τον λογιστικό χειρισμό των ΔΛΠ για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζονται οι μέθοδοι της σταθερής, φθίνουσας και λειτουργικής εντάσεως. Οι μέθοδοι απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς και εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, πρέπει οι μέθοδοι να τροποποιούνται ώστε να εκφράσουν το νέο ρυθμό ωφελειών. Οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση, ώστε η απόσβεση κάθε παγίου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του. Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

3.5.2 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα αποτελούν τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση και τα οποία προορίζονται για να:

- ❖ Μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται λαμβάνοντας τον χαρακτηρισμό εμπορεύματα.
- ❖ Πωληθούν όταν πάρουν μορφή έτοιμων προϊόντων
- ❖ Αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.
- ❖ Χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση, όπως για παράδειγμα εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέρχονται για πώληση προς το καταναλωτικό κοινό, η γη, ή κάποια άλλη ακίνητη περιουσία που κατέχεται από την επιχείρηση για μεταπώληση σε άλλους ιδιοκτήτες. Επίσης, στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται τα έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την επιχείρηση, οι πρώτες ύλες καθώς επίσης και τα υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή άλλων προϊόντων.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 2 αναθεωρ.2004 παρ.6 αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και τα οποία:

- κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και στη συνέχεια πώληση ως έτοιμα προϊόντα
- έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν είτε στην παραγωγική διαδικασία είτε στην παροχή άλλων υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ τα αποθέματα παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων τους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

- 20. Εμπορεύματα
- 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23. Παραγωγή σε εξέλιξη
- 24. Πρώτες ύλες- Υλικά συσκευασίας
- 25. Αναλώσιμα υλικά
- 26 ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 28. Είδη συσκευασίας

Κατά την έναρξη της χρήσης οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής τέλους χρήσης. Κατά τη διάρκεια της χρήσης χρεώνονται με την αξία κτήσεως των αγαθών που έχουν αγοραστεί και πιστώνονται μόνο οι επιστροφές των αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις επί των αγορών αυτών. Η παραγωγή των τελικών και ημιτελών προϊόντων δεν καταχωρείται στους λογαριασμούς της 2^{ης} ομάδας του ΕΓΛΣ. Η παραγωγή αυτών των αγαθών παρακολουθείται αναλυτικά κατά τη διάρκεια χρήσης στους λογαριασμούς της 9^{ης} ομάδας του ΕΓΛΣ. Μόνο στην αρχή και στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί της 2^{ης} ομάδας ενημερώνονται με τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης των τελικών και ημιτελών αγαθών.

Ως προς το κόστος των αποθεμάτων στα κόστη κτήσης τους δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ του Ν.2190/1920 και των ΔΛΠ. Σύμφωνα με το ΔΛΠ το κόστος αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης καθώς επίσης και τις

άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Ως αποτέλεσμα το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- το κόστος αγοράς
- το κόστος μετατροπής
- Λοιπά στοιχεία

Στον τομέα των αποτιμήσεων των αποθεμάτων είναι απαραίτητο να αναφερθούν αρχικά οι βασικές αρχές αποτίμησης οι οποίες είναι οι εξής:

❖ *Πάγια εφαρμογή της μεθόδου αποτίμησης*

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους καθώς και με οποιαδήποτε άλλη αποδεκτή μέθοδο με την προϋπόθεση ότι τα μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο. Στην περίπτωση αλλαγής των συνθηκών επιτρέπεται η έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων που έχει έδρα στο Υπουργείο Οικονομικών για αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

❖ *Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.*

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τρόπο:

- $\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης του} / \text{ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς.}$

❖ *Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (FIFO)*

Η μέθοδος αυτή αναφέρει ότι η πρώτη εισαγωγή- αγορά των αποθεμάτων εξάγεται πρώτη (first in-first out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν.

❖ *Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO)*

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in-First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης.

❖ *Η μέθοδος του βασικού αποθέματος*

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνηθισμένης δραστηριότητας της επιχείρησης. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών των πωλήσεων όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής του κτήσης. Το υπόλοιπο μέρος αποτιμάται με μια από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης του.

❖ *Η μέθοδος του πρότυπου κόστους*

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και το ιστορικό κόστος θα κατανέμονται στα αποθέματα που δεν έχουν πωληθεί και σε όσα έχουν πωληθεί. Οι επιχειρήσεις που έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης μπορούν να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχομένως να προκύψουν θα κατανέμονται στα πωληθέντα και στα μη πωληθέντα αποθέματά τους (Αληφαντής,2007)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Ο ΝΟΜΟΣ 4308/2014

Η ισχύς του νέου νόμου 4308/2014 αντικατέστησε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο ήταν σε λειτουργία τα τελευταία σχεδόν 30 χρόνια. Σύμφωνα με το νόμο αυτό παρουσιάστηκαν ορισμένες αλλαγές οι οποίες είναι οι εξής:

- ❖ Δημιουργία νέων χρονικών διαστημάτων αναφορικά με την τιμολόγηση των προϊόντων
- ❖ Απλοποιημένες μέθοδοι και απαλλαγές οι οποίες εξαρτώνται από το μέγεθος της κάθε επιχείρησης.
- ❖ Μεταβολές στους κανονισμούς μέτρησης των περιουσιακών στοιχείων της κάθε επιχείρησης.
- ❖ Μεταβολές στην όψη των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέθηκαν σε ισχύ στα ελληνικά επιχειρηματικά δεδομένα με την έναρξη του έτους 2015. Αναλυτικότερα, αναφέρονται σε κείμενες νομοθεσίες οι οποίες στοχεύουν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών και κανόνων έτσι ώστε να γίνουν πιο απλοϊκές οι φορολογικές διαδικασίες.

Ο Ν.4308/2014 μελετάει δύο πτυχές του ζητήματος, οι οποίες καλύπτοντας και στο ΕΓΛΣ με τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και οι οποίες είναι:

1. Τους κανόνες τήρησης και εφαρμογής των λογιστικών αρχείων και στοιχείων
2. Το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Ο νόμος αποτελείται από οκτώ κεφάλαια και 44 άρθρα. Το περιεχόμενο των κεφαλαίων είναι το εξής:

1. Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1&2)
2. Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 -7)
3. Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8-15)

4. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16& 17)
5. Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18-28)
6. Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 & 30)
7. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31-36)
8. Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37-44)

Ο Ν. 4308/2014 ενσωματώνει τις λογιστικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Ουσιαστικά, η καθιέρωση των λογιστικών αρχών και των κανόνων έγινε νομοθετικά από τον προαναφερόμενο νόμο, τον νόμο 2190/1920, τον κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών καθώς επίσης και από την 4^η οδηγία της ΕΕ (Βρουστούρης, Καραμανής,2016)

Αναλυτικότερα, βάσει του νόμου καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων σύμφωνα με τον Ν.2065/1992. Επιπρόσθετα, μεταβάλλεται ο τρόπος με τον οποίο γίνονται οι Χρηματοδοτικές Μισθώσεις (leasing).

4.2 ΤΟ ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

Οι αλλαγές στα φορολογικά δεδομένα περιλαμβάνουν κυρίως μεταβολές οι οποίες έχουν σαν στόχο την καλύτερη οργάνωση των επιχειρήσεων στοχεύοντας στην μείωση του κόστους και στην ενδυνάμωση της ασφάλειάς της. Ο νέος νόμος έχει σαν απώτερο σκοπό να συσχετίσει τα γεγονότα και τις συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση. Επιπλέον, έχει τη δυνατότητα να συσχετίσει τα διάφορα παραστατικά με τις εγγραφές στο ημερολόγιο, το γενικό καθολικό, τις μεταφορές των υπολοίπων στα ισοζύγια και τις οικονομικές καταστάσεις. Με αυτόν τον τρόπο οι επιχειρήσεις θα έχουν την δυνατότητα να δείχνουν στους ελεγκτές με πιο άμεσο τρόπο τον δρόμο από το παραστατικό μέχρι τις οικονομικές καταστάσεις.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και τις μεθόδους που είναι κατάλληλες για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία μιας επιχείρησης περιλαμβάνουν αφενός μεν τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και αφετέρου τα λογιστικά στοιχεία, τα οποία είναι τα παραστατικά της. Αναλυτικότερα, τα λογιστικά αρχεία

περιλαμβάνουν τα μέσα στα οποία περιέχονται οι πληροφορίες που είναι χρήσιμες και συντελούν στην κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών υλικών διάφορα παραστατικά συναλλαγών και άλλων οικονομικών γεγονότων, στα οποία καταχωρούνται τα δεδομένα που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές.

Παραδείγματα τέτοιων λογιστικών αρχείων είναι τα εξής:

- ❖ Οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι συγκεντρωτικές αναφορές που δημιουργεί το σύστημα αυτό.
- ❖ Οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιομηχανία , οι οποίες συντελούν στην παραγωγική διαδικασία των προϊόντων.
- ❖ Τα αρχεία στα οποία παρακολουθούνται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων και η ποσοτική τους και αξιακή τους κυκλοφορία.
- ❖ Τα κοστολογικά δεδομένα μιας χρονικής περιόδου, στα οποία καταρτίζεται η συγκέντρωση κόστους και η κατανομή τους.
- ❖ Υπολογιστικά φύλλα όπου απεικονίζεται αναλυτικά και επεξεργάζεται ένα σύνολο στοιχείων.
- ❖ Οι καταστάσεις μισθοδοσίας και όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξή τους.
- ❖ Τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης
- ❖ Τα διάφορα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων.
- ❖ Τα παραστατικά που λαμβάνει η κάθε επιχείρηση από τρίτους π.χ. τιμολόγια αγοράς, ή δελτία αποστολής.
- ❖ Οι διάφορες συμβάσεις που προβαίνει η κάθε επιχείρηση.
- ❖ Τα έγγραφα κάθε είδους έτσι ώστε να επικοινωνεί με το προσωπικό
- ❖ Τα έγγραφα που συντάσσονται για την κάλυψη των υποχρεώσεων της προς τρίτους.

Ο νέος νόμος των ΕΛΠ έχει την απαίτηση από την επιχείρηση να παρακολουθεί αυστηρά τη ροή των στοιχείων της σε λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων που υπάρχουν στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης της. Τα στοιχεία που απορρέουν από τις δύο αυτές καταστάσεις μέσω των βάσεων δεδομένων έχουν την δυνατότητα να ενσωματώνονται στο μηχανογραφικό σύστημα της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το νέο σύστημα έχει υιοθετηθεί η αρχή της πρωτογενούς τήρησης των αρχείων με τις φορολογικές αξίες, δηλ. η κάθε επιχείρηση καταχωρεί τη φορολογική βάση των συναλλαγών της κι έπειτα παρακολουθεί τη διαφορά των δύο βάσεων. Όταν η κάθε επιχείρηση προχωράει σε σύνταξη του ισολογισμού της χρησιμοποιεί ένα διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί τα εξής:

- ❖ Ένα αρχείο στο οποίο γίνεται καταχώρηση κάθε συναλλαγής με αναλυτικό τρόπο (ημερολόγιο).
- ❖ Ένα αρχείο όπου παρουσιάζονται οι μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- ❖ Ένα σύστημα στο οποίο συγκεντρώνονται τα αθροίσματα των αυξήσεων και των μειώσεων καθώς επίσης και τα υπόλοιπα των λογαριασμών (ισοζύγιο).

4.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η ταξινόμηση μιας επιχείρησης στις κατηγορίες μεγέθους καθορίζει τις υποχρεώσεις με την έννοια της λογιστική φύσεως αναφορικά με τα εξής:

- ❖ Τις κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- ❖ Τις απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης
- ❖ Απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης

Οι επιχειρήσεις ταξινομούνται κυρίως στις παρακάτω κατηγορίες

Πίνακας 1^{ος} Κατηγορίες επιχειρήσεων

Κατηγορίες επιχειρήσεων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρο 1 παρ.2γ. (ΟΕ,ΕΕ, Ατομική κτλ.)	-	-	≤ 1500000
Μικρές άρθρο 1 παρ.2γ. (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική κτλ.)	-	-	> 1500000
Πολύ μικρές άρθρο 1 παρ.2 ^α και 2β	≤ 10	≤ 350000	≤ 700000
Μικρές άρθρο 1 παρ.2 ^α και 2β	≤ 50	≤ 4000000	≤ 8000000

Μεσαίες (όλες)	<=250	<=20000000	<=40000000
Μεγάλες (όλες)	>250	>20000000	>40000000

Πηγή: taxheaven,2015

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα οι μορφές της επιχείρησης είναι οι εξής:

- ❖ Α.Ε, Ε.Π.Ε,Ι.Κ.Ε. και οι Ε.Ε.
- ❖ Ο.Ε και ΕΕ των οποίων τα άμεσα και έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητές της παρ.2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητα συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη.

Τα κριτήρια βάσει των οποίων εντάσσεται η κάθε επιχείρηση στην αντίστοιχη κατηγορία είναι:

- Το σύνολο του ενεργητικού
- Το καθαρό ύψος των πωλήσεων
- Ο μέσος όρος των απασχολούμενων κατά την διάρκεια μιας χρονικής περιόδου.

Στο άρθρο 16 του πρώτου κεφαλαίου του νόμου δίνεται η έννοια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με τον όρο αυτόν εννοούμε ένα ενιαίο σύνολο στο οποίο παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία , οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρήσεων.

Επίσης, εισάγεται η έννοια της επιμέτρησης βάσει της οποίας αποτελεί μια διαδικασία στην οποία προσδιορίζεται η χρηματική αξία ενός λογαριασμού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Βρουστύρης, Καραμανής, 2016)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

5.1. ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνεται σχετικός κανονισμός με το όνομα ΔΛΠ 2 Αποθέματα. Αυτό το πρότυπο αναφέρεται στον καθορισμό της αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίας του αξιακού μεγέθους του λογαριασμού των αποθεμάτων. Επιπρόσθετα, προτείνει λογιστικές μεθόδους με σκοπό να γίνει ο υπολογισμός του κόστους των αποθεμάτων, καθώς επίσης και ο καθορισμός του και η παρουσίασή του στον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης δίνοντας του τη μορφή του εξόδου. Επίσης, προσδιορίζει τις ανάλογες λογιστικές πράξεις και διαδικασίες, έτσι ώστε να γίνει η αποτίμηση των αποθεμάτων δεδομένου της αξίας αγοράς τους. Μέσα στα όρια αυτά των πρακτικών καθορίζονται και διαμορφώνονται οι απαραίτητες και οι αναγκαίες πληροφορίες, οι οποίες παρουσιάζονται αναλυτικά στις επεξηγηματικές σημειώσεις.

Μια ειδοποιός διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υπάρχει στον τομέα των διαδικασιών που γίνεται η κοστολόγηση των αποθεμάτων. Αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον τομέα της κοστολόγησης προβλέπεται η εφαρμογή μόνο της μεθόδου FIFO (First In-First out) καθώς επίσης και η μέθοδος του Σταθμισμένου Μέσου. Αντίθετα, στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προτείνεται η κοστολόγησή τους μέσω και των υπόλοιπων μεθόδων και διαδικασιών κοστολόγησης όπως αυτή της LIFO (Last In-Last out), η μέθοδος του Πρότυπου Κόστους, η μέθοδος του Κυκλοφοριακού Μέσου, καθώς επίσης και η μέθοδος του Βασικού Αποθέματος. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπάρχει ο κανονισμός ο οποίος αναφέρεται στα αποθέματα τα οποία παράγονται και προορίζονται για κάποιους άλλους σκοπούς καθώς επίσης και σε εκείνα τα οποία ρέουν κανονικά μέσα στην επιχείρηση και ο οποίος προτείνει ότι σε αυτές τις κατηγορίες θα ακολουθείται για την κοστολόγησή τους, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Στα πλαίσια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε αυτήν την κατηγορία παραμένει ως

έχει από το ένα έτος χρήσης σε ένα άλλο ενώ θα μπορούσε να αποφασιστεί, να μεταβληθεί και να υιοθετηθεί διαφορετική μέθοδος μόνο στην περίπτωση που τίθεται θέμα ύπαρξης κάποιων άλλων σημαντικών μεταβολών στα δεδομένα της επιχείρησης.

Σχετικά με τις διαδικασίες που αφορούν το κόστος κτήσης των αποθεμάτων βάσει των ΔΛΠ, στο κόστος κτήσης τους προτείνεται να ληφθούν υπόψιν και να προστεθούν κάποιοι ενδεχόμενοι τόκοι δανείων καθώς επίσης και οι αποκλίσεις που μπορεί να προκύψουν ανάμεσα στην τιμή της αγοράς των αποθεμάτων, δεδομένου την κατάσταση των πιστωτικών ορίων, και της πραγματικής καταβληθείσας αξίας τους με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι που αναφέρονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 περί Κόστους Δανεισμού. Αντίθετη διαδικασία εφαρμόζεται στην πρακτική των ΕΛΠ με την έννοια ότι σε αυτά δεν επιτρεπόταν ο υπολογισμός των λογαριασμών αυτών πάνω στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων.

Στο εδάφιο που αναφέρεται περί της αποτίμησης των αποθεμάτων, τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι ο λογαριασμός των αποθεμάτων αποτιμάται στη μικρότερη δυνατή αξία του έπειτα από σύγκριση της καθαρής αξίας αγοράς και του κόστους κτήσης τους. Συγκρίνοντας με τα ισχύοντα δεδομένα των ΕΛΠ η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην μικρότερη δυνατή αξία τους έπειτα από σύγκριση της τρέχουσας αξίας αγοράς με το κόστος κτήσης τους τη χρονική στιγμή που συντάσσεται η κατάσταση του Ισολογισμού. Σημαντικό να αναφερθεί είναι το γεγονός ότι, βάσει των ΕΛΠ, στην περίπτωση που η καθαρά αξία αγοράς ήταν μεγαλύτερη από την τρέχουσα αξία των αποθεμάτων, η τρέχουσα αξία τους τη χρονική στιγμή του ισολογισμού δεν συμπεριλαμβανόταν στα υπόψιν, με αποτέλεσμα η αποτίμηση των αποθεμάτων να γινόταν στην καθαρά αξία αγοράς τους. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, όταν τα αποθέματα είναι μεγάλα σε αριθμό και παρουσιάζουν έντονη ταχύτητα κυκλοφορίας υπάρχει δυνατότητα να αποτιμηθούν με τη μέθοδο των Λιανικών Πωλήσεων, γεγονός το οποίο δεν συμβαίνει με την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΕΛΠ. Επιπλέον, στο θέμα της κοστολόγησης των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ πρότειναν την κατ' είδος κοστολόγησή τους σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προτείνουν η κοστολόγηση να γίνεται με βάση σε ποια κατηγορία ανήκει το κάθε απόθεμα.

Στην περίπτωση που υπάρχουν διαδικασίες υποτίμησης των αποθεμάτων σε τιμή που βρίσκεται υπό τους κόστους τους τα ΔΛΠ προτείνουν ότι η απόκλιση που δημιουργείται λόγω της προαναφερόμενης υποτίμησης βαραίνει το κόστος των

πωληθέντων. Εάν στην περίπτωση υποτίμησης, η αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξηθεί έπειτα από την πώλησή τους τότε υφίσταται αντιλογισμός της απόκλισης αυτής και το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από την πώλησή τους αποτελεί την διαφορά ανάμεσα στο αρχικό τους κόστος κτήσης και στην τιμή πώλησής τους (Elekidis, Athianos, Bakas)

Σύμφωνα με την εφαρμογή του Ν.4308/2014, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ με την έναρξη του έτους χρήσης 2015, οι διαδικασίες επιμέτρησης των αποθεμάτων αναφέρονται πλέον στον άρθρο 20 του παρόντος νόμου. Σύμφωνα με αυτό το νόμο, υπάρχει αντιστοίχιση των κανόνων κι εφαρμογών των ΕΛΠ με αυτά που καθορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 23. Μελετώντας τους κανόνες και τις διαδικασίες των δύο προτύπων φαίνεται να συμφωνούν σε αρκετά εδάφια στον τομέα των διαδικασιών που εφαρμόζονται για το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων με το μόνο χαρακτηριστικό που υπάρχει είναι ότι στα ΔΛΠ αναφέρονται περισσότερα διευκρινιστικά σημεία αναφορικά με τη λογιστική αντιμετώπιση του λογαριασμού αυτού. Βάσει των νέων ΕΛΠ τα αποθέματα αποτιμώνται στο κόστος κτήσης τους. Κύρια ομοιότητα με τα ΔΛΠ αποτελεί το γεγονός ότι σύμφωνα με το νέο νόμο το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, βάσει του ΕΛΠ, προσδιορίζεται μόνο με τη μέθοδο FIFO καθώς και με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού όρου και δεν επιτρέπεται η μέθοδος της LIFO.

Επίσης, στον τομέα της επιμέτρησης των αποθεμάτων, η επιμέτρηση επιτρέπεται να γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ των αξίας κτήσης και της καθαρής αξίας ρευστοποίησής τους. Σχετικά με τους κανόνες περί αγοράς των αναλώσιμων ειδών τα οποία δεν έχουν σημαντικό βαθμό αναφορικά με το μέγεθος της επιχείρησης δίνεται η δυνατότητα να αντιμετωπίζονται και να λαμβάνονται ως έξοδα περιόδου χρήσης. Βέβαια σε αυτήν την περίπτωση βάσει νέου νόμου δεν αποσαφηνίζεται ο βαθμός της σημαντικότητας για την κάθε επιχείρηση.

Επίσης, στο κομμάτι της επιμέτρησης των αποθεμάτων δημιουργείται η απαίτηση της μελέτης ανάμεσα στην εύλογη αξία των αποθεμάτων και στην παρούσα αξία τους κατά το έτος χρήσης. Ο όρος εύλογη αξία έχει αντικαταστήσει τον όρο ιστορικό κόστος και αποτελεί την τιμή με την οποία ανταλλάσσεται κάθε περιουσιακό στοιχείο, στην

περίπτωσή μας, το απόθεμα ανάμεσα στις πρόθυμες και ενήμερες μέρες κάτω από τις κανονικές συνθήκες της αγοράς.¹

5.2 ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο λογαριασμός των παγίων ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού παρακολουθείται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, σύμφωνα με το οποίο αρχικά αναγνωρίζονται τα πάγια που έχει στην κατοχή της μια επιχείρηση, αποτιμάει την λογιστική τους αξία, προχωράει σε απόσβεσή τους, συνεχίζει να τα αποτιμάει ξανά και στο τέλος μειώνει τη λογιστική τους αξία, αφού έχει επέλθει ορισμένη φθορά, παρουσιάζοντάς τα αναλυτικά στις επεξηγηματικές της σημειώσεις. Εκτός από το λογιστικό πρότυπο 16 τα ΔΛΠ αναφέρουν ακόμα ένα πρότυπο υπ' αριθμόν 4, όπου προσδιορίζεται λογιστικά ο χειρισμός των επενδύσεων σε ακίνητα.

Σύμφωνα με το τελευταίο πρότυπο στην περίπτωση που μια επιχείρηση έχει στο ενεργητικό της ακίνητα με κύριο στόχο τη μελλοντική επένδυση σε αυτά, ορίζει τις απαραίτητες λογιστικές ενέργειες που πρέπει να ληφθούν υπόψιν.

Βάσει του ΔΛΠ 16 με τον όρο πάγια στοιχεία, μια επιχείρηση εννοεί όσα παρουσιάζουν υλική υπόσταση και τα οποία τα χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να καλύψει τις διάφορες επιχειρηματικές της δραστηριότητες με στόχο την επίτευξη κέρδους και διάφορων άλλων ωφελειών τα οποία θα λειτουργήσουν ως μελλοντικές εισροές προς αυτήν. Για να μπορεί μια επιχείρηση να προχωρήσει σε λογιστικό χειρισμό των παγίων που διαθέτει, πρέπει αυτά να έχουν πάρει μέρος σε περισσότερες από μια χρήσεις. Αναφορικά με την απόσβεση των παγίων στοιχείων, πρέπει να εφαρμόζεται με συστηματικό τρόπο και να μελετά την ωφέλιμη ύπαρξη στην ροή της κάθε επιχείρησης.

Αναλυτικότερα, η αναγνώριση του λογαριασμού των παγίων που γίνεται κατά την έναρξη εφαρμόζεται στο αρχικό κόστος κτήσης τους χωρίς η επιχείρηση να λάβει υπόψιν της τα διάφορα άλλα έξοδα σε αυτό το κόστος. Το ΔΛΠ 16 επισημαίνει ότι μόνο όταν δημιουργούνται έξοδα, τα οποία σχετίζονται άμεσα με τα πάγια και

¹ www.pwc.gr. "Tax Bulletin.Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.". Ιανουάριος 2015. Αρχείο pdf.[τελευταία πρόσβαση 2/3/19].

αναμένονται να δημιουργήσουν κέρδος, τότε και μόνο αυτά βαραίνουν το κόστος κτήσης τους.

Στον χειρισμό της αποτίμησης των παγίων βάσει του ΔΛΠ 16 προτείνονται οι εξής μέθοδοι:

1. Η βασική μέθοδος αποτίμησης των παγίων

Σύμφωνα με αυτή η λογιστική αξία τους επιβαρύνει το κόστος κτήσης τους, μειώνοντας παράλληλα τις υπόλοιπες αποσβέσεις από ενδεχόμενη φθορά των παγίων.

2. Η εναλλακτική μέθοδος

Βάσει αυτής της μεθόδου, προτείνεται η επαναληπτική αποτίμηση της λογιστικής αξίας των παγίων, η οποία γίνεται πάνω στην εύλογη αξία τους. Βασικός λόγος της υιοθέτησης της συγκεκριμένης μεθόδου είναι το γεγονός ότι η λογιστική αξία των παγίων της κάθε επιχείρησης δεν πρέπει να παρουσιάζει μεγάλη απόκλιση σε σχέση με την εύλογη αξία τους.

Στην περίπτωση επαναληπτικής αποτίμησης υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις προσδιορισμού των κανόνων του ΔΛΠ ανάλογα με το είδος του κάθε παγίου. Συγκεκριμένα, εάν χρειάζεται η ενέργεια αυτή για τα πάγια που αφορούν το μηχανολογικό εξοπλισμό της επιχείρησης, τότε πρέπει να γίνεται ο λογιστικός χειρισμός της επαναποτίμησης στην αξία αγοράς του παρόντος στοιχείου. Στην περίπτωση ενός ακινήτου, ο χειρισμός συνίσταται στην αποτίμηση από ορισμένους έμπειρους εκτιμητές.

Πιο επεξηγηματικά, κάθε φορά που επιβάλλεται η επαναληπτική αποτίμηση των ενσώματων παγίων προτείνεται μια αναπροσαρμογή, βάσει προτύπου, η οποία εξαρτάται από την συνολική αξία ολόκληρης της κατηγορίας των παγίων στο οποίο ανήκει. Βάσει των ΕΛΠ, αυτή η διαδικασία γίνεται στην εύλογη αξία των παγίων και αναφέρεται μόνο στην περίπτωση των ακινήτων και σε όσες επιχειρήσεις υποχρεώνονται να συμμορφώνονται στους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ.

Στην περίπτωση της απομείωσης των παγίων, τα ΔΛΠ προβαίνουν σε απομείωση της λογιστικής αξίας τους, ενώ σε αντίθεση τα ΕΛΠ προχωρούν στη διενέργεια προβλέψεων αφού η διαδικασία αυτή δεν έχει σκοπό να τεθεί υπό αντιλογισμό.

Αναφορικά με τους λογιστικούς χειρισμούς της απόσβεσης, τα ΔΛΠ προβαίνουν σε διάκριση των ενδεχόμενων στοιχείων των εξαρτημάτων και ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται στα πάγια στοιχεία όπου και διενεργούν χωριστές αποσβέσεις αυτών. Βάσει των ΕΛΠ ο διαχωρισμός αυτός γίνεται μόνο στην περίπτωση όπου υπάρχει το αντίστοιχο ρυθμιστικό πλέγμα διατάξεων. Σε κάθε άλλη περίπτωση δεν προβαίνουν σε κανένα ξεχωριστό χειρισμό διότι αντιμετώπισαν τα εξαρτήματα και τα ανταλλακτικά ως απόθεμα για την επιχείρηση και άρα τα προσμετρούσαν στο κόστος των αποθεμάτων ή τα εμφάνιζαν στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης ως έξοδο.

Σε αντίθεση με τα ΕΛΠ τα οποία δεν κατηγοριοποιούν τα πάγια, στα ΔΛΠ τα ενσώματα πάγια ταξινομούνται σε τρεις κύριες κατηγορίες:

1. ΔΛΠ 16 : Ενσώματα Πάγια
2. ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
3. ΔΛΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες, όπου σε αυτήν την κατηγορία περιλαμβάνονται τα πάγια που έχει η επιχείρηση στο ενεργητικό της χωρίς να έχει σκοπό να τα μεταπωλήσει.

Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στα ΔΛΠ συμπεριλαμβάνουν στο αρχικό κόστος κτήσης των παγίων και τους τόκους δανείων οι οποίοι προέκυψαν κατά την χρονική περίοδο κατασκευής τους καθώς επίσης και τις δαπάνες κτήσης αυτών. Οι επιχειρήσεις που ακολουθούν τα ΕΛΠ αυτά, τα συμπεριλαμβάνουν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Με την εφαρμογή και ισχύ του νέου Ν.4308/2014 περί λογιστικού χειρισμού των παγίων στο άρ.18 δίνεται ο ορισμός, οι κανόνες και οι διαδικασίες της αναγνώρισης των παγίων κατά την έναρξη καθώς επίσης και η ακόλουθη επιμέτρηση των διαφόρων κατηγοριών παγίων είτε αυτά αποκτώνται από τρίτους, είτε είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας της ίδιας της επιχείρησης.

Το αρχικό κόστος κτήσης των παγίων περιλαμβάνει κάθε έξοδο που χρειάζεται για να λάβει το πάγιο την ανάλογη μορφή έτσι ώστε να προχωρήσει η επιχείρηση στην αντίστοιχη χρήση του. Αναλυτικότερα, συνυπολογίζεται η συνολική αξία του λογαριασμού ταμειακά διαθέσιμα. Οι ενδεχόμενες δαπάνες αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης των παγίων προσαυξάνουν την αξία τους κατά τη διάρκεια της

αναγνώρισής τους στην έναρξη και η οποία προσδιορίζεται ανάλογα με την εκτιμώμενη παρούσα αξία, αναγνωρίζοντας παράλληλα την αντίστοιχη υποχρέωσή τους στον ισολογισμό.

Επιπρόσθετα, γνωστοποιείται το γεγονός σύμφωνα με το οποίο εάν τα πάγια προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή των αποθεμάτων το κόστος αυτό προστίθεται στα αποθέματα που έχουν παραχθεί.

Γίνεται αντιληπτό ότι το σύνολο των παγίων που χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων τα οποία παρουσιάζουν μια αρκετά σημαντική για την επιχείρηση αξία κτήσης καθώς και μια διαφοροποίηση στην ωφέλιμη ζωή τους. Βάσει αυτών των δεδομένων η κάθε επιχείρηση τα μελετάει ως διακεκριμένα και ξεχωριστά πάγια.

Κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και των διάφορων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες τα διάφορα πάγια της επιχείρησης χρειάζονται παρακολούθηση και ενδεχομένως συντήρηση έτσι ώστε να εντοπίζονται οι διάφορες τεχνικές αδυναμίες και να διορθώνονται. Οι δαπάνες επιδιόρθωσης προσμετρώνται στο αρχικό κόστος χρήσης του παγίου.

Τα κόστη κτήσης των παγίων που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση περιλαμβάνουν τα εξής:

- ❖ Τα έξοδα που χρειάζονται για να πάρει το πάγιο την κατάλληλη μορφή έτσι ώστε να αξιοποιηθεί εκεί που προσδοκεί και το προορίζει η κάθε επιχείρηση.
- ❖ Τον βαθμό αναλογίας που δημιουργείται ανάμεσα στα έμμεσα σταθερά και μεταβλητά κόστη, τα οποία αναφέρονται στη χρονική περίοδο στην οποία κατασκευάζονται τα πάγια.
- ❖ Τα κόστη των α' υλών, τα κόστη εργασίας καθώς επίσης και τα έξοδα αναλώσιμων υλικών τα οποία έχουν άμεση σύνδεση με το πάγιο το οποίο παράγεται.

Στα επίπεδα της χρηματοοικονομικής μίσθωσης των παγίων σύμφωνα με το νέο νόμο, υπάρχει ο καθορισμός των λογιστικών χειρισμών της συναλλαγής της χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης και από τις δύο πλευρές τόσο από εκείνην του εκμισθωτή όσο και εκείνην του μισθωτή, ο οποίος αναγνωρίζει το αντικείμενο της μίσθωσης ως ένα περιουσιακό του στοιχείο σαν υποχρέωση προς την εκμισθώτρια επιχείρηση.

Αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων ο νέος Ν.4308/2014 υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν τις αποσβέσεις της αξίας των παγίων τους, βάσει της ωφέλιμης ζωής τους είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε παλαιότερη διάταξη, οι επιχειρήσεις πραγματοποιούσαν αποσβέσεις βάσει της σταθερής μεθόδου αποκλειστικά γεγονός που τις διαφοροποιούσε συγκριτικά με τα ΔΛΠ. Με αυτήν την τροπολογία του νόμου τα δύο αυτά λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ, ΕΛΠ) παρουσιάζουν μια κοινή τακτική στον τρόπο που αντιμετωπίζουν λογιστικά τον χειρισμό των αποσβέσεών τους.

Επιπρόσθετα, στον τομέα της απομείωσης των παγίων, στον νέο νόμο γίνεται εισαγωγή της έννοιας της πραγματοποίησης του ελέγχου απομείωσης της λογιστικής αξίας των παγίων της επιχείρησης γεγονός που δημιουργία μια συνοχή και σύνδεση με τον λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται στα ΔΛΠ.

Μια επιπλέον ομοιότητα του νέου νόμου με τα ΔΛΠ αφορά την αρχική αναγνώριση των παγίων. Έτσι, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του νέου νόμου οι δαπάνες αγοράς παγίων προμετρώνται και προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των περιουσιακών τους στοιχείων, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες αφορούν την περίοδο πριν την έναρξη της δράσης της παραγωγής μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.²

^{2 2} www.pwc.gr. "Tax Bulletin.Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.". Ιανουάριος 2015. Αρχείο pdf.[τελευταία πρόσβαση 2/3/19].

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική επιστήμη αποτελεί συστατικό στοιχείο του κλάδου των επιχειρήσεων. Όλες οι οικονομικές μονάδες - επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την επιστήμη αυτή προκειμένου να γίνει η καταγραφή όλων των οικονομικών τους συναλλαγών, έτσι ώστε να μπορούν να τις μελετήσουν και να κατάρτιζούν τις οικονομικές καταστάσεις σε όλες τις ενδιαφερόμενες ομάδες που βρίσκονται μέσα κι έξω από αυτές. Η κάθε επιχείρηση με τη σύσταση και την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων μπορεί και προχωρεί σε λήψη όσο τον δυνατόν πιο ορθολογικών αποφάσεων κατά τη διάρκεια της επιχειρηματικής δραστηριοποίησής της.

Κύρια πηγή του μηχανισμού αυτού αποτελεί το πληροφοριακό υλικό που εισρέει και απορρέει από κάθε επιχείρηση. Για να μπορεί να εκπληρώσει το όραμα και την αποστολή της κάθε επιχείρηση οφείλει να αναγνωρίζει να οργανώνει, να καταγράφει να αναλύει και να παρουσιάζει όλα τα οικονομικά της γεγονότα κατά τη διάρκεια ενός έτους χρήσης αλλά και σε μεμονωμένες μηνιαίες χρονικές περιόδους.

Κύρια ενδυνάμωση στην ολοκλήρωση όλου του συστήματος και βασικός πυλώνας σε αυτό αποτελεί η θέσπιση και υιοθέτηση των κατάλληλων αρχών, διαδικασιών και προτύπων τα οποία θα χαράξουν τον δρόμο που την αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και βιωσιμότητα της κάθε επιχείρησης.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούν τις μεθόδους, τις διαδικασίες και τις πολιτικές αναφορικά με τους λογιστικούς χειρισμούς των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, τα οποία τα ακολουθούν οι επιχειρήσεις, οι λογιστικοί φορείς και οι ελεγκτικοί μηχανισμοί. Κύριος σκοπός της ύπαρξης των προτύπων είναι η υιοθέτηση μια ενιαίας κωδικοποίησης των λογιστικών αρχών και κανόνων καθώς επίσης και όλων των ρυθμιστικών και φορολογικών διατάξεων. Σύμφωνα με τα πρότυπα, κατηγοριοποιούνται οι διάφορες επιχειρήσεις ανάλογα με τις παραμέτρους που έχουν τεθεί κατά την διαδικασία.

Στην αντίθετη όχθη του μηχανισμού βρίσκονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία αποτελούν και αυτά με τη σειρά τους ένα σύνολο αρχών και κανόνων σε λογιστικό πάντα πλαίσιο. Κύριος στόχος αυτών των προτύπων είναι η κατάρτιση των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων αλλά και η δυνατότητα σύγκρισής τους με άλλες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στο περιεχόμενό τους

αποτελούνται από ένα σύστημα τριών αρχών, της φερεγγυότητας- αξιοπιστίας, της σύγκρισης και της διασαφήνισης των καταστάσεων που καταρτίζονται βάσει αυτών.

Είναι γεγονός ότι μια χώρα δεν μπορεί να βασίζεται και να λειτουργεί αποκλειστικά στις δικές της αρχές και μεθόδους. Ζούμε σε μια εποχή όπου οι ρυθμοί με τους οποίους κινούνται τα περισσότερα μεγέθη, ιδιαίτερα στον επιχειρησιακό και οικονομικό κλάδο είναι ταχύτατοι. Η παγκοσμιοποίηση και ο ενοποιημένος χαρακτήρας κάνουν ακόμα πιο έντονα τα σημάδια τους στον τρόπο δομής της κοινωνίας και της οικονομίας. . Βέβαια σημαντικό είναι και το γεγονός ότι η εφαρμογή και η ισχύς των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων φέρει και αυτή με τη σειρά της ορισμένα προβλήματα και αδυναμίες στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Για να μπορέσουν τα Ελληνικά Πρότυπα να είναι συνοδοιπόροι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να προχωρήσουν στην κατάλληλη τυποποίηση των πρώτων ώστε να επέλθει η προσδοκώμενη εναρμόνισή τους.

Έπειτα από ανάλυση των κυριότερων διαφορών και ομοιοτήτων ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα ΕΛΠ έγινε η διαπίστωση ότι η υιοθέτηση των κανονισμών και των αρχών των ΔΛΠ διακρίθηκαν αρκετά ανόμοια χαρακτηριστικά στο σύστημα των ΕΛΠ αναφορικά με τα δεδομένα που ίσχυαν πριν τη θέσπιση των ρυθμιστικών διατάξεων του ν.4308/2014.

Όπως αναφέρθηκε και στο περιεχόμενο της εργασίας η δομή του ΔΛΠ είναι τέτοια ώστε να δίνει σημαντικές διευκολύνσεις που αφορούν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της κάθε επιχείρησης και σύγκριση με άλλες στον κλάδο στον οποίο ανήκει.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφαντής, Γ. (2007). Χρηματοοικονομική Λογιστική (2^η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- Βαρβάκης, Κ.(2005), Διοικητική Λογιστική. Θεωρία του Κόστους. Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ.
- Βρουστούρης. Π., Καραμανής, Κ. (2016). Το Προσάρτημα των ΕΛΠ (Ν4308/2014). Περιεχόμενο και πρακτικά παραδείγματα ανά κατηγορία μεγέθους (1^η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Μένιππος Ε.Π.Ε.
- Γεωργίου, Α. (2003). Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS. Αθήνα: Εκδόσεις Σακκουλα.
- Μπαλής, Θ. (2004) Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική (4^ηέκδοση).Τόμος Α΄. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Μπαλής, Θ. (2004) Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική (4^ηέκδοση).Τόμος Β΄. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Μπεκιάρης, Μ., Τζόβας, Χ., (2017). Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (1^η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Προπομπός.
- Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (4^η έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ιδίας
- Στεργίου, Λ.,(2006). Εφαρμογή ΔΛΠ στο σύνολο των ανώνυμων εταιρειών. Καθημερινή

<http://www.kathimerini.gr> [τελευταία πρόσβαση 27/02/2019]

Μάλλης, Δ., (2015). Οι βασικές διατάξεις των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων. Καθημερινή. <http://www.kathimerini.gr> [τελευταία πρόσβαση 27/02/2019]

- Taxheaven, 2016, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2,16 και 40. Μια συγκριτική ανάλυση» <https://www.taxheaven.gr> [τελευταία πρόσβαση 25/2/2019]
- “Tax Bulletin.Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.”. Ιανουάριος 2015. Αρχείο pdf. www.pwc.gr. [τελευταία πρόσβαση 2/3/19].
- Spathis C. Tsipouridou M. (2012), Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece”, Journal of International Accounting Auditing and Taxation.
- Bellas, A., Papadatos K. (2011), “The value Relevance of Accounting Information under Greek and International Research Journal of Finance and Economics.
- Sykianakis, N., Tzovas, C., (2011), “The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece”, International Journal of Economic Science and Applied Research.
- Elekidis, G., Athianos, S., Bakas, G.,” Theoretical background and case study approach of the differences between international accounting standards (IASs) and Greek GAAP. Business Administration University of Macedonia.
- Levendi, T., (2009). “ The impacts of the implementation of International Accounting Standards