



ΤΕΙ Κρήτης
Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014).

*Μοχλός οικονομικής ανάπτυξης ή όχι;
Σκοπός και προσδοκώμενα αποτελέσματα των νέων ΕΛΠ,
βαθμός σύγκλισης/ταύτισης με ΔΛΠ/ΔΠΧΑ*

Εκπονών: Χαλκιαδάκης Εμμανουήλ

Επιβλέπων καθηγητής:

Τριάρχης Δημήτριος

Ηράκλειο, 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτελεί το επιστέγασμα μιας εξαετούς προσπάθειας που απώτερο σκοπό είχε την απόκτηση θεμελιωδών γνώσεων, πάνω στο αντικείμενο της Λογιστικής και ευρύτερα στο επάγγελμα του λογιστή.

Σε αυτό το σημείο λοιπόν, θα ήθελα να εκφράσω την εκτίμηση και τον σεβασμό μου στο πρόσωπο του επιβλέποντα καθηγητή Τριάρχη Δημήτριο. Οι ευχαριστίες απονέμονται τόσο για την άριστη συνεργασία μας στα πλαίσια εκπόνησης της πτυχιακής μου εργασίας, όσο και για τις εξαιρετικές γνώσεις που μου μετέδωσε στα χρόνια της φοίτησης μου στο Α.ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης.

Επίσης θα ήθελα να αφιερώσω την πτυχιακή μου εργασία πρώτα απ'όλα στην Οικογένεια μου καθώς και στην Ευγενία, διότι χωρίς εκείνους με την ανιδιοτελή αγάπη και υποστήριξη τους ελάχιστοι στόχοι θα είχαν επιτευχθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Κεφάλαιο 1- Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

1.1 Ιστορική Αναδρομή.....	8
1.2 Έννοιες, Ορισμοί.....	9
1.3 Γενική Παρουσίαση του Νόμου (Ν.4308/2014).....	10
1.4 Πεδίο Εφαρμογής.....	11
1.5 Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων.....	12

Κεφάλαιο 2 - Λογιστικά Αρχεία

2.1 Εισαγωγή.....	14
2.2 Λογιστικό Σύστημα.....	14
2.3 Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος.....	17
2.4 Διαφύλαξη και Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων.....	17

Κεφάλαιο 3 – Κανόνες Επιμέτρησης-Αποτίμησης

3.1 Εισαγωγή.....	19
3.2 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού.....	19
3.2.1 Επιμέτρηση Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων - Αρχική Αναγνώριση.....	21
3.2.2 Επιμέτρηση Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων - Αποτίμηση.....	23
3.2.3 Επιμέτρηση Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων - Αποσβέσεις.....	24
3.2.4 Επιμέτρηση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων.....	25
3.2.5 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών.....	27
3.2.6 Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά Μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία.....	27
3.3 Επιμέτρηση Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων Παθητικού.....	28
3.3.1 Κρατικές Επιχορηγήσεις και Αναβαλλόμενοι Φόροι.....	29
3.3.2 Στοιχεία της Καθαρής Θέσης.....	30
3.4 Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων στην Εύλογη Αξία.....	30

3.4.1 Στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων	35
Κεφάλαιο 4 – Σκοπός και Προσδοκώμενα Αποτελέσματα	
4.1 Εισαγωγή.....	36
4.2 Πλεονεκτήματα των ΕΛΠ	36
4.3 Μειονεκτήματα των ΕΛΠ	39
4.4 Συμπεράσματα.....	40
Κεφάλαιο 5 – Βαθμός Σύγκλισης/Ταύτισης ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	
5.1 Εισαγωγή.....	42
5.2 Ιστορική Αναδρομή.....	42
5.3 Ορισμός.....	43
5.4 Η δομή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	45
5.5 Προσέγγιση Ομοιοτήτων ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.....	47
5.6 Προσέγγιση Διαφορών – Αποκλίσεων ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	55
Βιβλιογραφία	58

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής που έχει ως έδρα το Ηράκλειο Κρήτης, απαραίτητη προϋπόθεση για την λήψη του πτυχίου είναι η προσκόμιση της πτυχιακής εργασίας.

Η παρούσα λοιπόν πτυχιακή εργασία με τίτλο <<ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ν.4308/2014)>> καθώς και τα υποερωτήματα της έχουν ως στόχο την ακριβής προσέγγιση του νόμου όπως και την επιστημονική διερεύνηση του.

Αρχικά σκοπός της εργασίας είναι, η ανάλυση των βασικών σημείων του νόμου περί των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων(ΕΛΠ) καθώς και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα(οφέλη) του, ώστε να επέλθει η χώρα σε ένα ασφαλές επιχειρηματικό περιβάλλον και να σημειωθεί αισθητή ανάπτυξη.

Στη συνέχεια σκοπός της εργασίας είναι, η ανάδειξη της αναγκαιότητας ύπαρξης τόσο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(ΔΛΠ) όσο και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς(ΔΠΧΑ) για την συμβολή τους στη χώρα μας καθώς και τις σημαντικότερες αλλαγές που έχουν σημειωθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων. Κλείνοντας θα γίνει ανάλυση των ομοιοτήτων και των διαφορών (βαθμός σύγκλισης/ταύτισης) μεταξύ των δύο λογιστικών εννοιών(ΕΛΠ-ΔΛΠ).

Τέλος η εργασία αυτή αφορά κυρίως όσους κατέχουν γενικές και ειδικές γνώσεις λογιστικής και είναι δυνατό να κατανοήσουν την σημασία των λογιστικών προτύπων,γενικότερα. Πα'όλα αυτά υπάρχει η δυνατότητα να περιλαμβάνονται όσες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των προτύπων,μέσα από ιστορική αναδρομή, παραδείγματα, θεωρητική και επιστημονική προσέγγιση όπως και διαγράμματα για την κατανόηση του αντικειμένου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τον νόμο (Ν.4308/2014) αντικατέστησαν το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για να επιφέρει σημαντικές αλλαγές από 1-1-2015 στον λογιστικό χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών. Ως απώτερο σκοπό έχει την αναγέννηση των κανόνων που αφορούν τα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης, την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει γενική παρουσίαση του νόμου Ν.4308/2014 περί ΕΛΠ, και τον διαχωρισμό τις ύλης σε κεφάλαια. Αρχικά θα υπάρξει ιστορική αναδρομή ως προς την δημιουργία των Ελληνικών Προτύπων καθώς και έννοιες-ορισμούς. Στη συνέχεια θα πραγματοποιηθεί κατηγοριοποίηση των οντοτήτων. Στον καθορισμό μεγέθους οντοτήτων καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει των επόμενων κριτηρίων (Κύκλος εργασιών, Μέσος όρος προσωπικού και Σύνολο Ενεργητικού). Τέλος θα γίνει αναλυτική παρουσίαση με την χρήση πίνακα, όλων των ειδών των οντοτήτων βάσει των κριτηρίων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο προσεγγίζεται ο τρόπος κατά τον οποίο γίνονται οι καταχωρήσεις των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία επίσης, ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στο λογιστικό σύστημα της εκάστοτε οντότητας.

Από τα σημαντικότερα κεφάλαια της παρούσας εργασίας αποτελεί το τρίτο κεφάλαιο, ο λόγος είναι ότι υπάρχει αναλυτική προσέγγιση των κανόνων επιμέτρησης-αποτίμησης και στα δύο μέρη του Ισολογισμού. Επίσης παρατηρούμε ενδείξεις απομείωσης εάν υπάρχουν καθώς και αντίστροφης απομείωσης. Προς το τέλος του κεφαλαίου παρατηρούμε τα στοιχεία της καθαρής θέσης καθώς και τα στοιχεία της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.

Επιπροσθέτως στο τέταρτο κεφάλαιο αποτυπώνονται, κυρίως πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Ελληνικών Προτύπων όπως επίσης και προσωπικά συμπεράσματα-προσδοκώμενα αποτελέσματα κατά την χρήση τους. Στο ίδιο κεφάλαιο διατυπώνεται μία ξεκάθαρη άποψη για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πως εκείνα συνδέονται με την οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

Προς το τέλος της πτυχιακής εργασίας, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο υπάρχει η γενική προσέγγιση περί Διεθνών Ελληνικών Προτύπων και η άμμεση σχέση μεταξύ των Ελληνικών Προτύπων αφού παρατηρείται ταύτιση των δύο εννοιών. Επίσης, ιδιαίτερη αναφορά γίνεται ως προς τον βαθμό σύγκλισης/ταύτισης αλλά και απόκλισης μεταξύ των δύο εννοιών και σε τι βαθμό.

SUMMARY

Greek Accounting Standards (L.4308 / 2014) replaced the General Accounting Plan to bring about significant changes from 1-1-2015 in the accounting of financial transactions. The ultimate aim is to revise the rules relating to an enterprise's accounting records, to prepare financial statements and to keep accounting records and records.

In the first chapter there will be a general presentation of Law No.4308 / 2014 on Uniform Accounting Standards, and the separation of matter into chapters. Initially, there will be a historical review of the creation of the Greek Standards as well as concepts-definitions. Subsequent classification of the entities will be made. Entity size setting establishes the categorization of entities based on the following criteria (Turnover, Average Staff and Total Assets). Finally, a detailed presentation will be made using a table of all types of entities based on the criteria.

The second chapter approaches the way in which the records of transactions are made in the accounting records also, a particular reference is made to the accounting system of the respective entity.

The third chapter is the most important chapters of this paper, the reason is that there is a detailed approach to the valuation-valuation rules in both parts of the Balance Sheet. We also see evidence of impairment as well as reverse impairment. Towards the end of the chapter, we observe the equity figures and the measurement of the assets and liabilities at fair value.

In addition to the fourth chapter, mainly advantages and disadvantages of the Greek Standards, as well as personal conclusions - expected results in their use. The same chapter gives a clear view of Greek Accounting Standards and how they are related to the country's economic development.

Towards the end of the dissertation, in the fifth and final chapter there is the general approach to International Greek Standards and the direct relationship between the Greek Standards after the two concepts have been identified. Also, particular reference is made to the degree of convergence / matching but also to the difference between the two concepts and to what extent.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το σχέδιο του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για τις επιχειρήσεις (οντότητες) που είναι η κατάληξη ενός μακροβιότερου ταξιδιού που δημιουργήθηκε από την κρίση στην χώρα μας. Αρχικά, η ανάγκη αυτού του νέου νομοσχεδίου είχε σκοπό την αντικατάσταση των Ενιαίων Γενικών Λογιστικών Σχεδίων (Ε.Γ.Λ.Σ) όπου και ταλαιπωρούσε χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές επί σειρά δεκατιών.

Το κομβικό σημείο της αλλαγής (μεταβατικό στάδιο) ήρθε το 2010 όπου είχαμε την υπογραφή του πρώτου μνημονίου στην Ελλάδα όπου και παρατηρήθηκαν από τους δανειστές οι παγκοσμίως μοναδικοί νόμοι και άρθρα του Κώδικα Βιλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ). Φυσικά αντιλήφθηκαν αμέσως πως εκείνο το σύστημα λογαριασμών πρέπει να αλλάξει γιατί παρατηρήθηκαν αρνητικές επιδράσεις για την οικονομία της χώρας.

Το 2011 ήταν η χρονιά όπου το κράτος ανέλαβε την υποχρεωτική αλλαγή και κατάργηση του Κ.Β.Σ από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης και Συναλλαγών (Ν.4093/2012).

Το 2013 όπου και άρχισε να εφαρμόζεται παρατηρήθηκαν ότι έπρεπε να γίνουν κάποιες απλοποιήσεις και απαλλαγές στο ίδιο το άρθρο ενώ συστάθηκε ομάδα εργασίας η οποία παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου στα τέλη του ίδιου έτους.

Στην ομάδα εκείνη συμμετείχαν αυστηρά καθηγητές πανεπιστημίου (Α.Ε.Ι) και στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης. Πρόεδρος εκείνης της ομάδας ήταν ο Κωνσταντίνος Καραμάνης καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, ο οποίος ουσιαστικά είχε την κύρια ευθύνη της σύστασης του νομοθετήματος και τις διαπραγματεύσεις με τα τεχνικά κλιμάκια των θεσμών (ΕΕ,ΔΝΤ,ΕΚΤ). Τελικά, ο νόμος Ν.4308/2014 άρχισε να εφαρμόζεται στην χώρα μας την (πρώτη) 1 Ιανουαρίου το 2015, πρώτη εφαρμογή του νόμου.

1.2 ΕΝΝΟΙΕΣ - ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην εισηγητική έκθεση προς την Βουλή με θέμα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014) αναφέρεται ότι αυτό το νομοθέτημα που είχε τεθεί σε αντιπαράθεση <<ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα τις λογιστικές διατάξεις της οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί στην απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης και Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)>>. Έτσι λοιπόν, στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και στον εκσυγχρονισμό της χώρας σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες ως απότερο σκοπό στη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου λογιστικού-ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις.

Η εφαρμογή λοιπόν, του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς.

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούν ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, κατά το οποίο έχει ως στόχο στην τυποποίηση των λογαριασμών από τις οικονομικές μονάδες και στην κατά ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία τους. Ουσιαστικά, αποτελεί τη βάση αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων σε εθνική κλίμακα ως απότερο σκοπό τη δημοσίευση τυποποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κτλ.).

Ως Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ορίζουμε το υποσύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) όπου σκοπός του νομοθέτη είναι όλοι οι λογιστικοί κανόνες να είναι ενταγμένες στο διεθνές λογιστικό πλαίσιο ως αποτέλεσμα την εξωστρέφεια και την επιτυχής συγκρισιμότητα με χώρες Ευρωπαϊκής εμβέλειας.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) αναφέρονται σε <<αρχεία>> , σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό εννοούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, παραστατικά (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής, τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, κτλ.), δικαιολογητικά εγγραφών, οικονομικές καταστάσεις και τελικά όλο το λογιστικό σύστημα εμφάνισης και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων της κάθε μονάδας-οντότητας.¹

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) τηρούνται σε ηλεκτρονική ή χειρόγραφη μορφή. Η επιχείρηση ορίζει με ποιον κατά τους δύο τρόπους θα συνταχθεί, σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Επίσης το λογιστικό κύκλωμα κάθε οντότητας ανάλογα με το είδος του νομικού προσώπου μπορεί να είναι απλογραφικό (βιβλίο εσόδων-εξόδων) ή διπλογραφικό(λογιστικά βιβλία δηλ. Βιβλία τρίτης κατηγορίας).²

1.3 ΓΕΝΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ(Ν.4308/2014)

¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 17, παρ.7).

² Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν4308/2014 ,Άρθρο 3, παρ.6).

Ο νόμος (Ν.4308/2014) δημοσιεύθηκε για πρώτη φορά στο ΦΕΚ τεύχος Α' 251 στις 24-11-2014 και τιτλοφορείται <<Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις>>.

Αναλυτικότερα, αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Επίσης έχει τέσσερα παραρτήματα. Το παράρτημα Α αναφέρεται στους <<Ορισμούς>> το παράρτημα Β αναφέρεται στα <<Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων>> , στη συνέχεια το παράρτημα Γ αναφέρεται ουσιαστικά στο << Σχέδιο των λογαριασμών>> και τέλος το παράρτημα Δ πλαισιώνει την <<Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις>>. ³

Η ύλη του νόμου διαχωρίζεται στις εξής βασικές ενότητες:

- Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2).
- Αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής και στην ταξινόμηση των υποκείμενων οντοτήτων βάση μεγέθους.
- Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7)
- Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων, τιμολόγια αποδείξεις, παραστατικά διακίνησης, παραστατικά συναλλαγών (άρθρα 8 έως 15)
- Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17)
- Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης-αποτίμησης (άρθρα 18 έως 28)
- Κεφάλαιο 6: Προσαρτήματα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30)
- Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36)
- Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Τα άρθρα 41 έως και 43 αναφέρονται σε τροπολογίες και σε άλλα νομοθετήματα, συνεπώς δεν αφορούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

1.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Οι παρακάτω οντότητες όπου εφαρμόζουν τους νόμους περί ΕΛΠ:

³ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

1. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρείας, περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας καθώς και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. (κεφαλαιουχικές εταιρίες).

2. 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.

3. Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από άλλη νομοθετική διάταξη. (ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες).

4. Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εταιρίες δημοσίου τομέα).⁴

1.5 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Στον καθορισμό μεγέθους οντοτήτων καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βάσει των επόμενων κριτηρίων:

⁴ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 1 παρ.γ).

1. Κύκλος εργασιών
2. Μέσος όρος προσωπικού
3. Σύνολο Ενεργητικού.

Συνεπώς υιοθετείται η βασική αρχή, ότι για την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι απαραίτητα με τον νομικό τύπο. Με βάση τα παραπάνω κριτήρια έχουμε 4 κατηγορίες οντοτήτων με τις προϋποθέσεις τους.⁵

- 1. Πολύ μικρές οντότητες:** Είναι εκείνες κατά την σύνταξη του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο από τα παρακάτω κριτήρια, με απαραίτητη προϋπόθεση να μην υπερβαίνει ο κύκλος εργασιών το ποσό του 1.500.000 ευρώ.
α) Σύνολο Ενεργητικού: 350.000 ευρώ
β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ
γ) Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων: 10 άτομα
- 2. Μικρές οντότητες:** Είναι εκείνες κατά την σύνταξη του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο από τα παρακάτω κριτήρια.
α) Σύνολο Ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ
β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ
γ) Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων: 50 άτομα
- 3. Μεσαίες οντότητες:** Είναι εκείνες κατά την σύνταξη του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν δύο από τα παρακάτω κριτήρια.
α) Σύνολο Ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
γ) Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων: 250 άτομα
- 4. Μεγάλες οντότητες:** Είναι εκείνες κατά την σύνταξη του ισολογισμού τους υπερβαίνουν δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια.
α) Σύνολο Ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
γ) Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων: 250 άτομα⁶

Στον παρακάτω πίνακα παρατηρούμε ότι, η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων διαφέρει μεταξύ τους βάση των κριτηρίων μεγέθους τους.⁷

⁵ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 2).

⁶ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

⁷ Παροχή Οδηγιών για την Εφαρμογή των Διατάξεων του (Ν.4308/2014) ΠΟΛ.1003/2014 (παρ 2.3).

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ δηλ. Ο.Ε, Ε.Ε, ατομική κτλ.)	–	–	≤ 1.500.000
Μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ δηλ. Ο.Ε, Ε.Ε, ατομική κτλ.)	–	–	>1.500.000
Πολύ μικρές (άρθρου 1, παρ. 2α κ' 2β)	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές (άρθρου 1, παρ. 2α κ' 2β)	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	>250	>20.000.000	>40.000.000

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/2014 παρ 2.3

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Η μεταβολή τους λοιπόν απο περίοδο σε περίοδο θα έχει ως συνέπεια την αλλαγή του μεγέθους της οντότητας και την εισαγωγή τους σε νέα κατηγορία.
2. Η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ή η ένταξη τους, γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για 2 συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους.⁸
3. Ο μέσος όρος προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση για τα εξής πρόσωπα:
 1. για τους εργαζόμενους με έμμισθη απασχόληση,
 2. τα πρόσωπα που έχουν άμμεση σχέση με την έμμισθη εργασία (π.χ λογιστές, δικηγόροι, μηχανικοί)
 3. επιπλέον είναι οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα, όπως ιδιοκτήτες οντοτήτων εφόσον και μόνο απασχολούνται και αμείβονται απο την εκάστοτε οντότητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

⁸ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014) Σημειώσεις Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος.

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτήν την ενότητα προσεγγίζεται ο τρόπος κατά τον οποίο γίνονται οι καταχωρήσεις των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία. Επίσης γίνεται αναφορά στα βασικά και στα επιπρόσθετα λογιστικά αρχεία καθώς σύμφωνα με την τήρηση της οντότητας. Στην συνέχεια αναφέρονται τα βασικά κριτήρια αξιοπιστίας σύμφωνα με τον χρόνο ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων καταλείγοντας στην διαφύλαξη τους.

2.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Σε αυτή την ενότητα γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στο λογιστικό σύστημα της οντότητας κατά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ και μεταγενέστερα. Εισαγωγή στους όρους <<λογιστικά στοιχεία>> και <<λογιστικά αρχεία>> όπου παραπέμπουν στο είδος των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) αναλόγως τις κατηγορίες οντοτήτων, στα παραστατικά καθώς και στην αξιοπιστία του λογιστικού κυκλώματος.

Λογιστικό σύστημα (accounting system) ,ορίζουμε το λογιστικό σύστημα οποιασδήποτε οντότητας κατά την οποία πρέπει να περιλαμβάνει τις διαδικασίες και τις μεθόδους για την καταχώριση των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία. Το λογιστικό σύστημα παρακολουθεί τη φορολογική βάση στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, καθαρής θέσης με σκοπό τη συμμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας.⁹

Η τήρηση των <<λογιστικών αρχείων>> γίνεται με ηλεκτρονική ή χειρόγραφη μορφή στην Ελληνική γλώσσα. Παρ' όλα αυτά η τήρηση των <<λογιστικών στοιχείων>> καθώς και τα παραστατικά τους δεν έχουν περιορισμούς στην γλώσσα γραφής καθώς επιτρέπεται και σε άλλες γλώσσες εκτός της Ελληνικής.¹⁰

Πέρα των αρχείων (βιβλίων) της παρούσας ενότητας ορίζονται με σαφήνεια η ημερομηνία αναφοράς, η ημερομηνία ισολογισμού στα παρακάτω εξής αρχεία:¹¹

- Αρχεία ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο επενδύσεων

⁹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ).

¹⁰ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

¹¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 4).

- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης - υποχρεώσεων
- Αρχείο λογαριασμών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Στον παρακάτω πίνακα παρατηρούμε τις κατηγορίες οντοτήτων όπου χωρίζονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες που ισχύουν σε κάθε επιχείρηση καθώς και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους που επηρεάζουν τις επιχειρήσεις αναλόγως με την οντότητα τους.¹²

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ		ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	ΒΙΒΛΙΑ	
			Υποχρεωτικά	Προαιρετικά
	Όλες	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Αποτελέσματα χρήσης ➤ Προσάρτημα ➤ Ισολογισμός <p style="text-align: right;">ή εναλλακτικά</p> <p>Συνοπτικός ισολογισμός</p>	Διπλογραφικά	

¹² Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 3).

<u>Πολύ μικρές</u>		Συνοπτικά αποτελέσματα χρήσης		
	Μόνο όσες υπάγονται στο άρθρο 1 παρ.2γ. (δηλ.ΟΕ,ΕΕ, ατομική)	Όπως τα παραπάνω ή εναλλακτικά ➤ Μόνο αποτελέσματα χρήσης	Απλογραφικά	Διπλογραφικά
<u>Μικρές</u>		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Αποτελέσματα χρήσης ➤ Ισολογισμός ➤ Προσαρτήματα 	Διπλογραφικά	
<u>Μεσαίες</u>		Όπως τα παραπάνω στις <u>Μικρές πλέον:</u> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων 	Διπλογραφικά	
<u>Μεγάλες</u>		Όπως τα παραπάνω στις <u>Μεσαίες πλέον:</u> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Κατάσταση Χρηματοροών 	Διπλογραφικά	

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα εάν μια οντότητα συντάσσει ισολογισμό όπου υπάγονται όλες εκτός τις <<Πολύ μικρές του άρθρου 1 παρ.2γ>> τότε θα χρησιμοποιήσει διπλογραφικά βιβλία (γ'κατηγορίας βιβλία) για την παρακολούθηση λογιστικών γεγονότων καθώς επίσης και ημερολόγιο (ημερολογιακές εγγραφές) καθολικό, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο κτλ. ¹³

Όταν οι <<Πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ.2γ>> δεν συντάσσουν ισολογισμό τότε επιλέγουν το απλογραφικό λογιστικό σύστημα (β'κατηγορίας βιβλία) όπου γίνεται η τήρηση βιβλίων εσόδων-εξόδων για την παρακολούθηση των συναλλαγών και μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων.¹⁴

Στις <<Πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ.2γ>> δεν τηρούνται τα αρχεία λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης καθώς και τα αρχεία του λογαριασμού υποχρεώσεων. ¹⁵

Σύμφωνα με το Άρθρο 3 Παρ. 5 του Νόμου (Ν.308/2014) το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων, καταρτίζοντας τις

¹³ Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

¹⁴ Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

¹⁵ Παροχή Οδηγιών για την Εφαρμογή των Διατάξεων του (Ν.4308/2014) ΠΟΛ.1003/2014 (παρ 4.1).

χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως και την φορολογική βάση των στοιχείων, ως θεμιτό αποτέλεσμα την συμμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.¹⁶

2.3 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η διοίκηση της οντότητας έχει πρωταγωνιστικό ρόλο διότι έχει την ευθύνη της τήρησης του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων τους για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία η αξιολόγηση του λογιστικού συστήματος και τα λογιστικά στοιχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά.¹⁷

Σύμφωνα με τα παραπάνω απαραίτητες προϋποθέσεις για την αξιοπιστία λογιστικών αρχείων είναι:

1. η πλήρης τήρηση με τάξη, επεξεργασία λογιστικών δεδομένων
2. η συμμόρφωση με το νομοθετικό πλαίσιο
3. η σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο.

2.4 ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Σε αυτήν εδώ την ενότητα θα αναλύσουμε το τρόπο κατά τον οποίο τα λογιστικά αρχεία καταρτίζονται βάσει του χρόνου ενημέρωσης στις περιπτώσεις όπου η οντότητα συντάσσει ή όχι ισολογισμό στα βιβλία της. Επίσης θα δούμε τον τρόπο κατά τον οποίο γίνεται η ασφαλής διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων μέσα σε μία οντότητα.

Ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

1. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση των παραστατικών του κάθε μήνα, γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.
2. Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση των παραστατικών του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα μετά από την λήξη του τριμήνου.

Η κατάρτιση τους ολοκληρώνεται μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή μέσα στο χρονικό όριο εκπλήρωσης φορολογικών ή νομοθετικών υποχρεώσεων της χώρας.

Εάν στην σύνταξη του ισολογισμού έχουμε ποσότητες αποθεμάτων, τότε η ενημέρωση τους πραγματοποιείται σε συγκεκριμένο χρόνο, πριν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών

¹⁶ Λαζαρίδης Γεώργιος, Πρώτη αναλυτική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

¹⁷ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 5 παρ.1).

καταστάσεων. Η παραπάνω διαδικασία διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού κυκλώματος την δεδομένη στιγμή.¹⁸

Η διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: 5 (πέντε) έτη από την λήξη της περιόδου ή από το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Επίσης, εάν υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης ή εκτύπωσης ή αναπαραγωγής των λογιστικών αρχείων, τότε μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή για την υλοποίηση ενός καλύτερου ελέγχου.

Τέλος τα λογιστικά αρχεία έχουν την δυνατότητα να καταγράφονται είτε σε ηλεκτρονική είτε σε έντυπη μορφή, ειδικά για τα τιμολόγια όπου διατηρούν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα τους.¹⁹

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ-ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

¹⁸ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014 Άρθρο 5).

¹⁹ Παροχή Οδηγιών για την Εφαρμογή των Διατάξεων του (Ν.4308/2014 Άρθρο 7) ΠΟΛ.1003/2014.

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι λεπτομερείς κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης τόσο στα στοιχεία του Ενεργητικού (Ισολογισμός) τόσο και τα στοιχεία του Παθητικού αμφότερα. Επίσης παρατηρούμε ενδείξεις απομείωσης ως προς τις οντότητες καθώς και αντίστροφες απομειώσεις εάν υπάρχουν. Στη συνέχεια θα δούμε πως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επιμετρούνται στην εύλογη αξία και τέλος αναφορά θα γίνει στα στοιχεία των κρατικών επιχορηγήσεων και του αναβαλλόμενου φόρου.

3.2 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν πέραν της μιας ετήσιας περιόδου και αναμένεται να προσφέρουν κέρδη στην επιχείρηση.²⁰

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά τα οποία έχουν σώμα (υλική υπόσταση) όπου και τα αποκτάει η οικονομική μονάδα έχοντας ως στόχο την χρησιμοποίησή τους ως μέσα δράσεως κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους (>1 έτους).

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία κατατάσσονται ανάλογα με τον τρόπο κτήσης τους ή την αιτία της απόκτησής τους σε:

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία:** ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός ή λοιπός εξοπλισμός.
- **Επενδυτικά ακίνητα:** ακίνητα, τα οποία είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση με σκοπό είτε την εκμίσθωση είτε για αποκόμιση οφέλους με την αύξηση της αξίας τους είτε και για τα δυο.
- **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:** είναι ζώντα ζώα ή φυτά αλλά παρουσιάζουν κάποιες ιδιαιτερότητες και εντάσσονται σε διαφορετική κατηγορία των οικονομικών καταστάσεων από την πρώτη υποκατηγορία (ιδιοχρησιμοποιούμενα).

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση όπου και αποκτάει η οικονομική μονάδα έχοντας ως στόχο να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα (>1 έτους).²¹

Τα άυλα πάγια στοιχεία κατατάσσονται, ανάλογα την οντότητα τους και μπορούν να πουληθούν, να μεταβιβαστούν, να εκμισθωθούν ή να ανταλλαχθούν σε:

➤ Δαπάνες ανάπτυξης

Είναι δαπάνες που έχουν ως στόχο να αποτελούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και να υπάρχει

²⁰ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 18, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ).

²¹ Λογιστική ΙΙ Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης-Δ.Μπάλιος-Β.Ναούμ.

ένα αξιόπιστο σύστημα καταμέτρησης των αποδοτικών ποσών κόστους.

Αφορούν την εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο για την παραγωγή νέων βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών συστημάτων ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της παραγωγής.

➤ Υπεραξία

Χωρίζεται σε,

1. Θετική υπεραξία όπου ανήκουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη τα οποία προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να διαχωριστούν και να αναγνωριστούν κατά την εξαγορά της οντότητας,
2. αρνητική υπεραξία όπου ανήκουν όλες οι αγορές σε τιμή ευκαιρίας.

➤ Λοιπά άυλα πάγια στοιχεία

Η αρχική αναγνώριση των λοιπών αυλων παγίων στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης τους και μεταγενέστερα υπολογίζονται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Εδώ στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες ώστε να μπορέσει να λειτουργήσει (πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά κλπ).

Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων μπορεί να ενταχθεί στην κατηγορία των παγίων.

Επίσης, υπάρχουν και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία δηλαδή τα πάγια που κατασκευάζει η επιχείρηση με δικά της μέσα. Παρατηρείται απόσβεση όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Τέλος, μίσθωση είναι η συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή έναντι ανταλλάγματος το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο.²²

3.2.1 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Αρχική αναγνώριση είναι η πρώτη καταχώρηση (λογιστική εγγραφή) στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.²³

Επιμέτρηση παγίων

²² Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

²³ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 18, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:ΟΡΙΣΜΟΙ).

- ✓ Επιμέτρηση είναι η διαδικασία προορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.
- ✓ Η επιμέτρηση των παγίων στην προκειμένη περίπτωση γίνεται στο κόστος κτήσης.

Επιμέτρηση παγίων κατά την Αρχική αναγνώριση

Η επιμέτρηση των παγίων κατά την αρχική τους αναγνώριση είναι το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται ώστε το πάγιο να είναι έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση:

$$(Τιμή αγοράς - Εκπτώσεις) + Ειδικά Έξοδα Αγοράς$$

Τα ειδικά έξοδα αγοράς μπορεί να είναι, μεταφορικά, ασφάλιστρα, δασμοί και φόροι, κόστος αδειών, αμοιβές ειδικών (π.χ μηχανικοί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, σύμβουλοι).

Επίσης, είναι και οι δαπάνες μέχρι να τεθεί σε παραγωγική λειτουργία (π.χ προετοιμασία χώρου, άδειες, συναρμολόγηση και εγκατάσταση, σχετικές αμοιβές προσωπικού, κτλ).

Παράδειγμα Αρχικής Αναγνώρισης Παγίου

Η εταιρία 'Α' στις 01/01/2017 απέκτησε μηχάνημα τιμολογιακής αξίας 180.000€. Οι δασμοί εισαγωγής του μηχανήματος ανέρχονται στις 4.000€, τα μεταφορικά έξοδα και τα ασφάλιστρα στις 6.000€ και τα έξοδα συναρμολόγησης στις 2.000€. Για να καταστεί λειτουργικό το μηχάνημα απαιτούνται κάποιες διμικές από εξειδικευμένο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου ανέρχεται στις 3.000€. Ο διευθυντής παραγωγής ο οποίος αποφάσισε την αγορά του συγκεκριμένου μηχανήματος αμείβεται με 1.200€ το μήνα. Η επιχείρηση προϋπολογίζει εξαμηνιαία συντήρηση του μηχανήματος κόστους 500€. Ζητείται να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης του μηχανήματος.²⁴

Λύση

<u>Κόστος κτήσης μηχανήματος</u>	
Τιμολογιακή αξία	180.000€
Δασμοί εισαγωγής	4.000€
Μεταφορικά έξοδα & ασφάλιστρα	6.000€
Έξοδα συναρμολόγησης	2.000€

²⁴ Λογιστική ΙΙ Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης-Δ.Μπάλιος-Β.Ναούμ.

Έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας	3.000€
Σύνολο	195.000€

Κόστος κτήσης (αρχική αναγνώριση) υποχρεώσεων

Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει κάθε περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση, (θέση ή χρήση). Ουσιαστικά είναι το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά τον χρόνο απόκτησης ή κατασκευής του.²⁵

Παράδειγμα προσδιορισμού κόστους κτήσης.

Επιχείρηση αγοράζει τοις μετρητοίς μηχάνημα αξίας 20.000€.

Καταβάλλονται, για μεταφορικά έξοδα 2.000€, για ασφάλιστρα 500€ και για έξοδα συναρμολόγησης του μηχανήματος 1.500€. Να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης του μηχανήματος.²⁶

Λύση

Κόστος κτήσης μηχανήματος = $(20.000+2.000+500+1.500) = 24.000€$

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποκτάται με μετρητοίς όπως στο παραπάνω παράδειγμα, τότε καταχωρείται κανονικά στα βιβλία στο κόστος κτήσης του.
2. Αντιθέτως, όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποκτάται με πίστωση, καταχωρείται να μεν στα βιβλία με την αξία που έχει μετρητοίς, αλλά η διαφορά της αξίας αυτής με το τίμημα επί πιστώσει, συνιστά χρηματοοικονομικό έξοδο που ουσιαστικά βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου της πίστωσης.

²⁵ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014,ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:ΟΡΙΣΜΟΙ)

²⁶ Λογιστική ΙΙ Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης-Δ.Μπάλιος-Β.Ναούμ.

3.2.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Αποτίμηση είναι η μεταγενέστερη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.²⁷

Επιμέτρηση παγίων

Η επιμέτρηση τους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος.

- Αποσβέσιμο κόστος είναι το ποσό κατά το οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετράται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

Απόσβεση

Απόσβεση είναι η μείωση της αξίας από τη φθορά που έπαθε λόγω:

1. Από την πάροδο του χρόνου (χρονική φθορά)
2. Της χρήσεως (λειτουργική φθορά)
3. Επιστημονικών και τεχνικών ανακαλύψεων και εφευρέσεων (οικονομική απαξίωση)²⁸

Απομείωση

Απομείωση, είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Ανακτήσιμη αξία, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το άμεσο κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης του.

Εύλογη αξία, είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ προθύμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Ενδείξεις απομείωσης, μπορούν να θεωρηθούν:

- η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- αύξηση των επιτοκίων μιας αγοράς, αύξηση ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης ως αποτέλεσμα στην μείωση της ανακτήσιμης αξίας σε σημαντικό βαθμό καθώς και απαξίωση ή φυσική βλάβη του στοιχείου.²⁹

²⁷ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014,Άρθρο 19, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:ΟΡΙΣΜΟΙ)

²⁸ Λογιστική ΙΙ Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης-Δ.Μπάλιος-Β.Ναούμ.

²⁹ Λογιστική ΙΙ Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης-Δ.Μπάλιος-Β.Ναούμ.

ΣΧΟΛΙΑ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Ωστόσο, ο έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης, λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που η οντότητα δεν αποσβένει διότι κρίνει, παραθέτοντας τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Με εξαίρεση την απομείωση υπεραξίας, όπου οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Μετά την αναστροφή της ζημιάς απομείωσης η λογιστική αξία του παγίου δεν μπορεί να υπερβεί την αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης.³⁰

3.2.3 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Απόσβεση είναι η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση που προορίζεται. Υπολογίζεται, με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του. Επίσης, ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να λειτουργεί και προορίζεται με βάση δωδεκατημόρια.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι:

➤ Η χρονική περίοδος όπου το αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος (>1 έτους).

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων δεν είναι συγκεκριμένος. Η επιλογή γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης στην εκάστοτε οντότητα από τις παρακάτω γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης.

1. Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.
2. Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης.
3. Μέθοδος απόσβεσης βάσει των μονάδων παραγωγής.

3.2.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εννοούνται οι μετοχές, οι απαιτήσεις, ομόλογα (κρατικά και εταιρικά) καθώς και επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια όπως και τα παρακάτω σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

³⁰ Τα νέα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» Ανάλυση & Εφαρμογές Σημειώσεις Σεμιναρίου Τριάρχης Δημήτριος.

- Διαθέσιμο και ταμιακά ισοδύναμο
 - Στοιχείο καθαρής θέσης μιας οντότητας
 - Συμβατικό δικαίωμα είτε για τη ληψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μία άλλη επιχείρηση είτε για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη επιχείρηση με στόχο ένα ευνοϊκό περιβάλλον για την επιχείρηση.
- Σύμβαση η οποία θα μπορέσει να διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της επιχείρησης.³¹

Αρχική αναγνώριση

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο κόστος που απαιτήθηκε για την απόκτηση τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδυνάμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον δαπάνες αγοράς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Α απόκτησε κρατικό ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000€ κατά την ημερομηνία της έκδοσης του. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 995.000€ και αποδίδει τόκους με σταθερό επιτόκιο 3% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου ο οποίος υπέδειξε και την αγορά του, ποσού 2.000€³²

Άρα, Κόστος κτήσης(ομολόγου) = 995.000 + 2.000 = 997.000 €

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης. Αυτό αποτελεί τον γενικό κανόνα παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Παρατήρηση

³¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 19).

³² Τα νέα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» Ανάλυση & Εφαρμογές Σημειώσεις Σεμιναρίου Τριάρχης Δημήτριος.

Αποκλειστικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος με την χρήση των παρακάτω μεθόδων:

1. Είτε με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου
2. Είτε με την σταθερό μέθοδο.

Ενδείξεις απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (έντομων ή μη)

Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις οδήγησαν σε αυτά παύουν να υπάρχουν.

Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημιά απομείωσης. Αυτό σημαίνει ότι μετά την αναστροφή της απομείωσης, η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει την αξία που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, αφού η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης.

Η επιμέτρηση των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται με την χρήση προεξόφλησης, χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου.

Σε αυτή την περίπτωση η απομειώμενη αξία του στοιχείου (αξία μετά την απομείωση) εκτοκίζεται με το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα.

Συνεπώς, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματορορών.

Επίσης ενδείξεις απομείωσης θεωρούνται όταν ισχύουν κάποιο από τα παρακάτω:

1. Υπάρχουν προφανές χρηματοοικονομικά εμπόδια από τη μεριά του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων.
2. Η λογιστική αξία υπερβαίνει την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν υπάρχει η εύλογη αξία).
3. Επιβλαβείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα καταπάτησης βασικών δεσμεύσεων που πηγάζουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.³³

3.2.5 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

³³ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Αρθρο 19)

Σύμφωνα με το Παράρτημα Α - Ορισμοί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του νόμου (Ν.4308/2014) ως αποθέματα ορίζουμε τα περιουσιακά στοιχεία που είναι:

1. κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
2. στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ή
3. σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.³⁴

Η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης τους. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Μετά την αρχική αναγνώριση, η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Εάν, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων τότε η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζουμε την εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη του κόστους που απαιτείται για την ολοκλήρωση του και την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι προμήθειες πώλησης, έξοδα συσκευασίας, μεταφορικά.

3.2.6 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ & ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι προκαταβολές δαπανών αναγνωρίζονται αρχικά στο αρχικό κόστος (καταβαλλόμενα ποσά) και στη συνέχεια επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης.

Η απομείωση των προκαταβολών δαπανών αναφέρεται στην περίπτωση που ο λήπτης του σχετικού ποσού δεν είναι σε θέση ούτε να εκπληρώσει τη δέσμευση που ανέλαβε ούτε να επιστρέψει το υπόλοιπο του ποσού.³⁵

Τέλος, τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και στη συνέχεια επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της ανακτήσιμης αξίας.

3.3 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

³⁴ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 20)

³⁵ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 21).

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε δέσμευση για παράδοση ή ανταλλαγή μιας οντότητας για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα με την πιθανότητα δυσμενών συνθηκών για την οντότητα. Συνήθη παραδείγματα χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι οι δανειακές συμβάσεις ή οι υποχρεώσεις σε προμηθευτές.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο οφειλόμενο ποσό τους. Εναλλακτικά, προβλέπεται η αναγνώριση και η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο εάν η επιμέτρηση έχει επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μη χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που δεν είναι χρηματοοικονομική. Για παράδειγμα, η προκαταβολή ενός πελάτη αν και είναι υποχρέωση για την οντότητα δεν αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση καθώς μπορεί να την καλύψει με υπηρεσίες ή αποθέματα που δεν είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία. Αρχικά αναγνωρίζονται και στην συνέχεια επιμετρώνται στο ονομαστικό ποσό που προβλέπεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.³⁶

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση όπου κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού υπολογίζεται ή είναι σίγουρο ότι ένα γεγονός θα συμβεί χωρίς όμως να έχει καθοριστεί το ύψος του ποσού ή ο χρόνος που θα πρέπει να τακτοποιηθεί. Αποτελεί την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη του ποσού και μπορούμε να το βρούμε στο Παθητικό. Τέλος, η διαφορά της πρόβλεψης με το αποθεματικό είναι ότι το αποθεματικό για να σχηματιστεί πρέπει να υπάρξουν κέρδη.

Η αρχική αναγνώριση των προβλέψεων γίνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπου και ανήκουν σε αυτές καθώς αποτελούν το ποσό που έχει απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Σε ότι αφορά τις προβλέψεις για αποζημίωση εργαζομένων, μετά την έξοδο από την υπηρεσία, υπολογίζονται είτε σύμφωνα με τα ονομαστικά ποσά σύμφωνα με τον Ισολογισμό είτε σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο.

Εναλλακτικά, προβλέπεται η αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων βάσει της παρούσας αξίας, των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν εάν η επιμέτρηση έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.³⁷

3.3.1 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

³⁶ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 22, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:ΟΡΙΣΜΟΙ)

³⁷ Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

Κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μία οντότητα για μελλοντική συμμόρφωση των λειτουργικών τις δραστηριοτήτων. Ουσιαστικά, πρόκειται για οικονομικές ενισχύσεις που παρέχονται στις οντότητες με σκοπό την δημιουργία επενδύσεων, μέσω της αγοράς περιουσιακών στοιχείων ή κάλυψη εξόδων.³⁸

Οι κρατικές επιχορηγήσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: στις επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και στις επιχορηγήσεις εξόδων.

➤ Κρατικές επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων:

Αφορούν περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο οριστικής έγκρισης τους καθώς και υπάρχει η βεβαιότητα ό,τι θα εισπραχθούν.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα της ίδιας χρονικής περιόδου στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

➤ Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων:

Όπως και σε αυτήν την περίπτωση αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο οριστικής έγκρισης τους καθώς και υπάρχει η βεβαιότητα ό,τι θα εισπραχθούν. Παρόλο αυτά οι κρατικές επιχορηγήσεις των εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο όπου τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Αναβαλλόμενος φόρος ή «αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση» ως ύθισται να ορίζει το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α των ΕΛΠ, διευκρινίζει ότι είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Η αρχική αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου γίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με απαραίτητη προϋπόθεση να αναγνωρίζουν και όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους. Ουσιαστικά καταγράφεται ως πρώτη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Αντιθέτως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στην περίπτωση όπου θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες διαφορές τους μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Διευκρινίζεται ό,τι χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό, ως αποτέλεσμα τα καθαρά ποσά να εμφανίζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.³⁹

3.3.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

³⁸ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 23, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:ΟΡΙΣΜΟΙ), Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

³⁹ Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.

Καθαρή θέση είναι η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας.

Τα βασικά κονδύλια της καθαρής θέσης της οντότητας είναι:

1. Το καταβληθέν κεφάλαιο συμπεριλαμβανομένης:
 - της διαφοράς υπέρ το άρτιο από την έκδοση τίτλων του ποσού αυτού
 - κάθε εισφοράς με ανέκκλητη δέσμευση καφαλαιοποίησης εντός 12 μηνών από την καταβολή
2. Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει καταστατικού ή φορολογικών ή άλλων νόμων
3. Τα αποθεματικά εις νέον
4. Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία
5. Τους ίδιους τίτλους καθαρής θέσης και στην περίπτωση που εμφανίζονται σαν ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής θέσης
6. Τα κέρδη ή οι ζημίες από διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων, χωρίς να επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων⁴⁰

Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.

3.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης , ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού , μεταξύ προθύμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες , κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Ουσιαστικά , όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετρώνται , τότε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του ίδιου κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Η επιμέτρηση γίνεται όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αντίθετα , εάν δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα , το στοιχείο εκείνο επιμετρώνται με την μέθοδο του κόστους.

Επίσης, από το συγκεκριμένο παράρτημα του νόμου αντιστάθμιση της εύλογης αξίας, ορίζουμε την μεταβολή της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης η οποία

⁴⁰ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 26)

μεταβολή της αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα κέρδη και ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επιπροσθέτως ως επιμέτρηση της εύλογης αξίας, ορίζουμε την διαδικασία προορισμού της εύλογης αξίας (χρηματικής αξίας) ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα (*μεταγενέστερη επιμέτρηση*).⁴¹

Βασικές προϋποθέσεις, προκειμένου να προχωρήσει η οντότητα σε αυτή την επιμέτρηση είναι οι εξής:⁴²

1. Δεν μπορεί να επιλέγονται δύο οι περισσότερες διαφορετικές μέθοδοι επιμέτρησης για δύο παρόμοια περιουσιακά στοιχεία που συχνά παρακολουθούνται στον ίδιο λογαριασμό.
2. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αποτελεί βασική προϋπόθεση.

Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:⁴³

1. Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
2. Επενδυτικά ακίνητα.
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.
4. Αποθέματα εμπορευμάτων (*μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών*).
5. Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
6. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
7. Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα:

Η αναπροσαρμογή της αξίας των αποσβέσεων ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία, γίνεται με προσαρμογή της αξίας κτήσης τους ή της προηγούμενης αναπροσαρμογής τους όσο και των σωρευμένων αποσβέσεων με ποσοστό που διασφαλίζει ότι

$\text{προσαρμοσμένη λογιστική αξία} = \text{Αξία προ αποσβέσεων} - \text{σωρευμένες αποσβέσεις}$

⁴¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 24, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ).

⁴² Astbooks, Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

⁴³ Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2015.

Η εύλογη αξία ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανα τετραετία, όταν οι συνθήκες αγοράς διαφέρουν με την εύλογη αξία του.

Επενδυτικά ακίνητα:

Στην περίπτωση επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία, τα ακίνητα δεν αποσβένονται ενώ οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη/ζημίες στο αποτέλεσμα της περιόδου. Η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά διετία, όταν οι συνθήκες αγοράς διαφέρουν με την εύλογη αξία του.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα:

Είναι τα ζώα, φυτά-δέντρα. Δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα στοιχεία εκείνα που δεν προορίζονται για βιολογικό σχηματισμό δηλαδή για αναπαραγωγή/ανάπτυξη (π.χ άλογα σε επιχείρηση υποδρόμου). Τα στοιχεία εκείνα επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και τις απομειώσεις.

Ουσιαστικά ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, γύρασης-υποβάθμισης, παραγωγής και αναπαραγωγής, οι οποίες προκαλούν ποιοτικές και ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Βιολογικό στοιχείο ορίζουμε την αγροτική παραγωγή κατά την διάρκεια της συγκομιδής (π.χ ο καρπός μιας αγροτικής εκμετάλλευσης ή σφασμένα ζώα μιας κτηνοτροφικής μονάδας).

Αντίθετα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος απαίτησης πωλήσεων τους, και δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των βιολογικών στοιχείων δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Αποθέματα εμπορευμάτων:

Εδώ παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεση τους, μόνο για οντότητες που κατέχουν αποθέματα αποκλειστικά για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών με προϋπόθεση ότι τα αποθέματα αυτά είναι χρηματιστηριακά αγαθά δηλαδή οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των εν λόγω στοιχείων αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου.

Τέλος, το κέρδος από την πώληση εμπορευμάτων προκύπτει από την διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τελευταίας επιμέτρησης.⁴⁴

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

Στην εύλογη αξία τους επιτρέπεται να επιμετρούνται βάσει του νόμου και κατά επιλογή της οντότητας:

⁴⁴ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

- Οι κατηγορίες των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- Του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- Των στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση.

Τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι πρακτικά στοιχεία μακροπρόθεσμου χαρακτήρα και είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική ανάγνωση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου:

Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου εμπίπτουν συνήθως εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν κυρίως για την επίτευξη εμπορικού κέρδους μέσω πώλησης στο βραχυπρόθεσμο διάστημα ή που εντάχθηκαν σε αυτή την κατηγορία με απόφαση της οντότητας κατά την αρχική αναγνώριση. Επίσης, εντάσσεται κάθε παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο που δεν έχει καθοριστεί από την οντότητα ως παράγωγο αντιστάθμισης, δηλαδή κάθε παράγωγο κερδοσκοπίας.

Οι διαφορές από την επιμέτρηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στην περίοδο που προκύπτουν, σε ένα κονδύλι στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Παράγωγο για αντιστάθμιση:

Οι διατάξεις του νόμου αναφέρονται στη λογιστική της αντιστάθμισης μέσω παραγώγων και για συγκεκριμένες περιπτώσεις βάσει του ορισμού των χρηματοοικονομικών στοιχείων που κατέχονται για αντιστάθμιση.

Μια οντότητα μπορεί να αποκτά θέσεις σε παράγωγα για σκοπούς αντιστάθμισης, αλλά να μην τα αντιμετωπίζει για λογιστικούς σκοπούς ως μέσα αντιστάθμισης, ώστε να αποφευχθεί η σύνθετη λογιστική παρακολούθησή τους. Στην περίπτωση αυτή τα παράγωγα εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφύλακιο και επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους με μεταβολές αναγνωριζόμενες ως (κέρδος ή ζημίες) στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Έχοντας ως παράδειγμα αντιστάθμισης της εύλογης αξίας:

1) Η αντιστάθμιση της μεταβολής του επιτοκίου σε οφειλόμενο δάνειο που φέρει σταθερό επιτόκιο μέσω ενός παραγώγου ανταλλαγής επιτοκίων. Η εύλογη αξία του δανείου θα αυξηθεί αν μειωθούν τα επιτόκια και αντιστρόφως.

2) Η αντιστάθμιση μέσω ενός προθεσμιακού συμβολαίου της μεταβολής της τιμής ενός εμπορεύματος που αναμένεται να αποκτηθεί από την οντότητα στα πλαίσια της εμπορικής της δραστηριότητας (π.χ αναμενόμενη αγορά σιδήρου για μήνες με ρήτρα μεταπώλησης- στην

προκειμένη περίπτωση το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι η προβλεπόμενη συναλλαγή απόκτησης σιδήρου).⁴⁵

Αναλυτικός πίνακας όπου παρουσιάζονται τα κέρδη ή ζημιές των περιουσιακών στοιχείων κατά την εφαρμογή της εύλογης αξίας στην επιμέτρηση.⁴⁶

Περιουσιακά στοιχεία	Καθαρή θέση της περιόδου που προκύπτουν	Αποτελέσματα Χρήσης της περιόδου που προκύπτουν
Κέρδη από επιμέτρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων	X	
Επενδυτικά ακίνητα		X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X
Αποθέματα εμπορευμάτων		X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για πώληση	X	
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου		X
Παράγωγα για αντιστάθμιση		X

ΣΧΟΛΙΑ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

⁴⁵ Τα νέα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» Ανάλυση & Εφαρμογές Σημειώσεις Σεμιναρίου Τριάρχης Δημήτριος.

⁴⁶ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

- Παρατηρούμε ότι, τα κέρδη από την επιμέτρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, καθώς και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για πώληση είναι η διαφορά μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρέωσης μιας οντότητας όπου και αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση της περιόδου.
- Επίσης, κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.

3.4.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σε αυτήν εδώ την ενότητα γίνεται αναφορά στα έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, στα έσοδα τρίτων όπως τόκοι, μερίσματα ή δικαιώματα καθώς και σε λοιπά έσοδα. Επίσης παρατηρούμε την καθαρή θέση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και σε κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος μιας οντότητας. Επίσης ιδιαίτερη αναφορά γίνεται και στα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Πιο συγκεκριμένα, ως έσοδο αναγνωρίζεται κάποιο ποσό το οποίο μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και μόνο όταν είναι πολύ πιθανό να αποτελέσει περιουσία της οντότητας κατά τη στιγμή της πώλησης αντί της περιόδου και καθίστανται δουλευμένα.

Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν τα αγαθά αυτά μεταβιβάζονται στον/(στους) αγοραστή/(στές) και γίνονται άμεσα αποδεκτά από αυτόν/αυτούς. Τα οικονομικά οφέλη από την συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται αρκετά πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια, αναγνωρίζονται με γνώμονα το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Αλλιώς, υπάρχει περίπτωση να εμφανίζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η επιμέτρηση των παραπάνω εσόδων υλοποιείται σε καθαρά ποσά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων και αναγνωρίζονται από τα σχετικά έξοδα.

Για έσοδα που προέρχονται από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται από τα παρακάτω έξοδα: ⁴⁷

1. Οι τόκοι, που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο.

⁴⁷ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 26).

2. Τα μερίσματα από την συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων.
3. Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Η επιμέτρηση των εσόδων από την χρήση περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του νόμου.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζονται και τα έξοδα τα οποία είναι:

- Τα έξοδα ίδρυσης.
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής των πωληθέντων αγαθών.
- Οι δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- Τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης.
- Οι επισκευές και οι συντηρήσεις.
- Οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα.
- Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα.
- Τα έξοδα και οι ζημιές που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Οι ζημιές που προκύπτουν από την διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- Οι λοιπές προκύπτουσες ζημιές που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- Ο φόρος εισοδήματος της περιόδου (τρέχων ή αναβαλλόμενος) ανά περίπτωση.

Σύμφωνα με τις παραπάνω δαπάνες, η αναγνώριση και η ταξινόμηση τους γίνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναλόγως την περίπτωση, εκτός και αν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του υπάρχων περιουσιακού στοιχείου.⁴⁸

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΔΟΚΩΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

⁴⁸ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τα προηγούμενα κεφάλαια της εργασίας όπου και έγινε αναφορά στα κυριότερα άρθρα του νόμου, σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει αναφορά στα σημαντικά ωφέλη-πλεονεκτήματα που έχει επιφέρει η καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις Ελληνικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, ιδιαίτερη αναφορά θα δοθεί και στα πλεονεκτήματα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που έχει γίνει μάλιστα για τις ελληνικές επιχειρήσεις, έπειτα από την πρώτη εφαρμογή τους, καθώς και στην εύρεση τρόπων αντιμετώπισης τους, μέσα από συμπεράσματα και προτάσεις μελλοντικής έρευνας.

4.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΛΠ

Οι κύριοι λόγοι που οδήγησαν τους συντάκτες του νόμου στην εφαρμογή του, βασίζονται κυρίως στα οφέλη που θα προκύψουν από την εφαρμογή του:

- Παρατηρείται μια πιο ξεκάθαρη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων και έτσι προσεγγίζεται ευκολότερα και πιο αξιόπιστα η πραγματική κατάσταση. Έχουμε, δηλαδή, μια πιο σωστή απεικόνιση του Λίζινγκ, την κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των εκτάκτων αποτελεσμάτων. Τέλος, βλέπουμε το φόρο εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
- Υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης των στοιχείων με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές χώρες καθώς υιοθετούνται οι ίδιοι λογιστικοί κανόνες και έτσι έχουμε όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες όπου θα παρουσιάζονται με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές επιχειρήσεις.
- Αξιολογούνται καλύτερα οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών, των επενδυτών εξωτερικού και εσωτερικού, των πελατών και των προμηθευτών.
- Επειδή πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού ζητούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη διακρίνουμε μια μείωση του κόστους πληροφόρησης. Αυτό έχει σκοπό την καλύτερη και με μεγαλύτερη συνέπεια των οικονομικών καταστάσεων ως προς την πληροφόρηση.
- Μέσω της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων εναρμονίζονται οι οικονομικές καταστάσεις με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες με σκοπό την δημιουργία περισσότερων δυνατοτήτων στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων. Έτσι, οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται και δίνεται η δυνατότητα από την φορολογική νομοθεσία η απεικόνιση μιας καλύτερης πραγματικής οικονομικής θέσης των

επιχειρήσεων εμπνέοντας με αυτόν τον τρόπο μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και καλύτερη συγκριτικότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

- Απλοποιείται περισσότερο η πρώτη ενότητα του δηλαδή τα άρθρα 1-15 ως προς τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης συναλλαγών του Ν.4093/2012.
- Καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία καθώς για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα όπου στηρίζεται στις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές
- Επιτυγχάνεται η γενική εφαρμογή απ'όλες τις οντότητες χωρίς σημαντικές εξαιρέσεις και έχει ληφθεί σημαντικά υπόψιν η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.
- Παρέχεται η δυνατότητα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους (επιμέτρηση της εύλογης αξίας) σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου. Αποτελεί σαφώς σημαντικό πλεονέκτημα για τις ελληνικές επιχειρήσεις, διότι υπάρχει η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μεταγενέστερη μορφή τους.
- Τελικά, αντιλαμβανόμαστε ότι ο νόμος περί νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιδιώκει την προσαρμογή του στη λογική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ή με άλλα λόγια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) λαμβάνοντας υπόψιν τις οικονομικές ιδιαιτερότητες της χώρας ως προς τις κατηγορίες των οντοτήτων.

4.3 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΛΠ

Όταν ένας νόμος ψηφίζεται και καθιερώνεται τόσο στην Ελλάδα όσο και σε διεθνές-ευρωπαϊκό επίπεδο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να νοηθεί ότι ο νόμος εκείνος θα έχει μόνο θετικά αποτελέσματα. Απαραίτητη προϋπόθεση λοιπόν είναι να υπάρχουν και αρνητικά

αποτελέσματα κατά την εφαρμογή του νόμου έτσι ώστε με το πέρας του χρόνου να γίνει στοχοποίηση αυτών και να προβούν στην άμεση αντιμετώπιση τους.

Σύμφωνα λοιπόν με τα οφέλη-πλεονεκτήματα όπου και λειτουργούν θετικά ανάλογα στις επιχειρήσεις υπάρχουν και τα μειονεκτήματα που λειτουργούν αντιστρόφως ανάλογα στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Ορισμένα μειονεκτήματα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ είναι ότι:

- Αυξάνεται το κόστος απαιτήσεων κατά την εφαρμογή του.
- Ανατρέπει τη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων με σκοπό την λογιστική αναδιοργάνωση της. Αυτό έχει ως σκοπό οι επιχειρήσεις να έχουν σημαντικό κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού και κόστος εκτίμησης παγίων.
- Σύμφωνα με την νομοθεσία ορίζεται ότι, η διαφύλαξη των στοιχείων πρέπει να γίνεται για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από πέντε (5) έτη από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αυτό έχει ως συνέπεια, η οντότητα καθώς και τα στελέχη της πρέπει να ενημερώνονται συνεχώς για:
 1. τα δεδομένα που απαιτούνται για την παρουσίαση των οικονομικών καστάσεων,
 2. τους νέους κανόνες επιμέτρησης-αποτίμησης.

Υπάρχει περίπτωση κάποια στιγμή να γίνει αιφνίδιος έλεγχος από τα αρμόδια όργανα του νόμου, έχοντας ως απότερο σκοπό την εύρεση λαθών του παρελθόντος. Ουσιαστικά θα γίνει έλεγχος μεταξύ ετών που παρουσίαζαν τα ΕΓΛΣ στα βιβλία του καθώς και μετά την μεταρρυθμιστική περίοδο περί ΕΛΠ. Υπάρχει εκτίμηση ρίσκου καθώς είναι σφόδρα πιθανό να κοστίσει στην εκάστοτε οντότητα φήμη και πελατεία.

4.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κλείνοντας λοιπόν την ανάλυση μας για τα ΕΛΠ δημιουργούνται κάποια συμπεράσματα άξια αναφοράς τα οποία αποτελούν ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο κατά το οποίο εφαρμόζεται σε υποκείμενες οντότητες.

Τα πιο σημαντικά συμπεράσματα είναι τα παρακάτω:

- Σύμφωνα με τα παραπάνω ο νόμος περί των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει οχτώ (8) κεφάλαια που αντιστοιχούν σε σαράντα (40) άρθρα και με την σειρά τους πλαισιώνει το καινούριο αυτό σύστημα λογαριασμών τέσσερα (4) παραρτήματα του νόμου, όπου παρουσιάζονται διάφοροι ορισμοί, υποδείγματα ατομικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και το νέο σχέδιο λογαριασμών.
- Ορισμένα από τα βασικότερα είναι η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων σύμφωνα με τα κριτήρια του συνόλου του ενεργητικού, του μέσου όρου των εργαζομένων και του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών. Με την εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης εφαρμόζεται η οριοθέτηση των νέων όρων των λογιστικών αρχείων και των λογιστικών στοιχείων και υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου.
- Οι καινούριες διατάξεις προβλέπουν εφαρμογή απο όλες τις οντότητες καθώς η υποχρέωση των μεγάλων και μεσαίων οντοτήτων αποτελούν κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, σε άμεση αντικατάσταση του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, την κατάσταση αποτελεσμάτων. Αξίζει να σημειωθεί πως σημαντική προτεραιότητα στις καινούριες διατάξεις του νόμου έχουν οι μικρές επιχειρήσεις, δηλαδή στις πολύ μικρές οντότητες που αποτελούν την πλειοψηφία των οντοτήτων με σκοπό την μείωση του διοικητικού κόστους.
- Το νέο λογιστικό πλαίσιο, οδηγεί στην ομαλή μείωση του λειτουργικού κόστους των οντοτήτων και στην καλύτερη και ποιοτικότερη λύση προς τις οντότητες. Εξίσου θετικό είναι και το γεγονός ότι τα νέα λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) όπου και θα γίνει αναφορά στα επόμενα κεφάλαια για την σαφήνεια και κατανόηση τους δίνουν την δυνατότητα αποσύνδεσης των οικονομικών καταστάσεων απο την φορολογική νομοθεσία. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν καλύτερα την θέση των οντοτήτων και δημιουργείται η αίσθηση της κατανόησης και σαφήνειας προς τους διεθνείς επενδυτές. Συνεπώς, συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας διότι η εξέλιξη αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική όπως αύξηση της εμπιστοσύνης, αντικειμενικότητα της αξιολόγησης και στην δημιουργία νέων καλύτερων όρων ανταγωνισμού για τις ελληνικές οντότητες.
- Τέλος, απεικονίζονται τα οικονομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οντοτήτων όπου οδηγούνται σε συμφωνία με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. Με αυτό τον τρόπο, το καινούριο λογιστικό πλαίσιο γίνεται απόλυτα κατανοητό στους ξένους επενδυτές, έχοντας ως αποτέλεσμα την αύξηση ξένων

επενδύσεων και την αύξηση ξένων κεφαλαίων στην χώρα μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΒΑΘΜΟΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ/ΤΑΥΤΙΣΗΣ ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα αναλύσουμε την έννοια των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων και τι περιλαμβάνουν. Ακόμη, θα παρουσιάσουμε τον σκοπό και τη σημαντικότητα τους για τις οντότητες σε όλους τους κλάδους. Ωστόσο, θα δούμε ότι αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη Διεθνή Λογιστική και στην επιχειρηματική κοινότητα και ότι έχουν επηρεάσει όλους τους τομείς των επιχειρήσεων που έχουν επιλέξει να υιοθετήσουν και να ακολουθήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στη συνέχεια θα καταγράψουμε τις ομοιότητες με τα ΕΛΠ και κατά πόσο βαθμό συγκλίνουν-ταυτίζονται με τα ΔΛΠ, και τέλος θα γίνει καταγραφή των σημαντικότερων διαφορών από την στιγμή της πρώτης εφαρμογής που παρατηρήθηκαν μέχρι σήμερα.

5.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) δημιουργήθηκαν πριν από 45 χρόνια, δηλαδή το 1973 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ). Από τότε υποβλήθηκαν σε κάποιες αλλαγές και βελτιώσεις ανάλογα με τις εκάστοτε επικρατούσες παγκόσμιες χρηματοοικονομικές συνθήκες ώστε να προσδιορίζουν το ανάλογο πρότυπο λογιστικού χειρισμού.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόστηκαν και υιοθετήθηκαν από αρκετές χώρες. Μια από αυτές είναι η Κύπρος, η οποία έχει υιοθετήσει τα ΔΛΠ από το 1981. Η πρώτη χώρα που εφάρμοσε το Πρότυπο ήταν η Νότια Αφρική η οποία ένταξε το εθνικό πρότυπο για τις μικρο-μεσαίες επιχειρήσεις.

Όμως η εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ από το 2005, προκάλεσαν μια λογιστική και χρηματοοικονομική αναστάτωση στις περισσότερες από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ακόμη και της Ελλάδας και οι λόγοι είναι οι εξής:⁴⁹

1. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ βασίζονται στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο λογιστικής, σε αντίθεση με τα λογιστικά συστήματα στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπου βασίζονται στο Φραγκογερμανικό μοντέλο. Τα μοντέλα αυτά διαφέρουν μέχρι και στο σκοπό της λογιστικής και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

⁴⁹ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

2. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ βασίζονται στη χρηματοοικονομική επιστήμη και η σωστή εφαρμογή τους προϋποθέτει την κατανόηση και την εφαρμογή αρκετών χρηματοοικονομικών θεωριών και μοντέλων.
3. Η λογιστική επιστήμη έχει υποστεί ραγδαίες και ριζοσπαστικές αλλαγές λόγω της εκρηκτικής ανάπτυξης των διεθνών αγορών, του ιλιγγιώδους ρυθμού των επιχειρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων και της επακόλουθης ανάγκης, για υψηλού επιπέδου λογιστικά πρότυπα με ικανοποιητικές φιλοσοφικές και εννοιολογικές βάσεις.

5.3 ΟΡΙΣΜΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ- αγγλικά International Accounting Standards- IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νέων νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους έγιναν υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες (στο χρηματιστήριο) αλλά και για λοιπές εταιρείες. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμπλουτίστηκαν με οδηγίες που αλλάξαν τον προσανατολισμό τους, που αρχικά ήταν αυστηρά λογιστικός, και πλέον είναι γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ είναι 41 στο σύνολο.

Κύρια όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) : Ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών και είναι υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 ΔΛΠ από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 30. Επίσης από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα έχουν την ονομασία **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards-IFRS)**. Αποτελείται από 22 μέλη και καθένα από αυτά προέρχεται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Ακόμα, η επίσημη ονομασία των μελών είναι θεματοφύλακες και είναι υπεύθυνοι για την διοίκηση της Επιτροπής. Από τον Μάρτιο του 2002 μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικός οργανισμός και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. Τέλος, σε συνεργασία με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων φροντίζει για την δημιουργία και την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων.⁵⁰

⁵⁰ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) : Είναι ένας ανεξάρτητος φορέας όπου έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και των προσχέδιων προτύπων (exposure drafts) και λειτουργεί υπό την εποπτεία του Οργανισμού IFRS. Στόχος του είναι η ανάπτυξη παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, η προώθηση της χρήσης των προτύπων και η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή. Επίσης, το σώμα συνεργάζεται στενά με του ενδιαφερόμενους φορείς σε όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των αναλυτών, των ρυθμιστικών αρχών, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, των φορέων θέσπισης λογιστικών προτύπων καθώς και των ορκωτών ελεγκτών/λογιστών. Όλες οι συνεδριάσεις που πραγματοποιεί το IASB είναι δημόσιες και διαθέσιμες στο διαδίκτυο ενώ η εκτέλεση των καθηκόντων του συνίσταται σε μια διεξονική, ανοικτή και διαφανή διαδικασία κατά την οποία τα συμβουλευτικά έγγραφα δημοσιεύονται και τίθενται προς δημόσιο σχολιασμό.⁵¹

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) : Κατέχει συμβουλευτικό ρόλο για το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Απαρτίζεται από διάφορους εκπροσώπους χωρών από διάφορα επαγγέλματα και διάφορες χώρες. Σύνολο αποτελείται από 30 μέλη τα οποία διορίζονται από τους διαχειριστές και η θητεία τους διαρκεί 3 χρόνια. Οι στόχοι της είναι η παροχή συμβουλών προς το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικές με την ανάπτυξη των προτύπων και η πληροφόρηση του σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) : Η Επιτροπή Διερμηνειών είναι το ερμηνευτικό σώμα του IASB. Βασική αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα ίδια τα πρότυπα. Οι συνεδριάσεις της είναι ανοικτές για το κοινό και διαθέσιμες στο διαδίκτυο, όπως και του IASB, ενώ κατά την ανάπτυξη των εργασιών της συνεργάζεται στενά με αντίστοιχες εθνικές επιτροπές και ακολουθεί μια διαφανή, ενδεδειγμένη και ανοικτή διαδικασία. Αποτελείται από 14 μέλη, με δικαίωμα ψήφου, τα οποία προέρχονται από διάφορες χώρες και ανήκουν σε διαφορετικές επαγγελματικές κατηγορίες. Τα μέλη της διορίζονται από το Συμβούλιο Επιτροπών του Οργανισμού IFRS και επιλέγονται με βάση την ικανότητα τους να αντιλαμβάνονται τα τρέχοντα ζητήματα που ανακύπτουν και να τα επιλύουν.

⁵¹ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

5.4 Η ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι υπεύθυνα για τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης, βασίζονται στην Επιτροπή Διεργημένων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) η οποία:

1. Αναφέρει τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
2. Διευκολύνει την εκπόνηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
3. Παρέχει τη δημιουργία για την επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν είναι δυσνόητα στις περισσότερες χώρες και αυτό προκύπτει από τα παρακάτω:

1. Πάρα πολλές χώρες βάσει νόμου έχουν εντάξει τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ π.χ (Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Καναδάς, Ελλάδα).
2. Σε άλλες χώρες η ένταξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ γίνονται από τα μέλη λογιστικών επαγγελματικών σωμάτων π.χ (Κύπρος).
3. Σε ορισμένες χώρες γίνεται αναπροσαρμογή των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ π.χ (Ηνωμένο Βασίλειο).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τον σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ (λογιστικοί κανόνες/πρακτικές/αρχές) και πρότεινε από το 2005 τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ να γίνεται υποχρεωτική εφαρμογή σε όλες τις εισηγμένες εταιρίες στο χρηματιστήριο.

Νωρίτερα το 2001 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποφάσισε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς-ΔΠΧΑ (IFRS_S).⁵²

⁵² Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

Το Νοέμβριο του 2006 υπήρχαν σε ισχύ τριάντα επτά (37) ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά τα υπάρχοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

ΔΛΠ		ΔΠΧΠ	
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των Οικ/κών Καταστάσεων	ΔΠΧΠ 1	Πρώτη υιοθέτηση των ΔΠΧΠ
ΔΛΠ 2	Αποθέματα	ΔΠΧΠ 2	Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	ΔΠΧΠ 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη	ΔΠΧΠ 4	Ασφαλιστικές συμβάσεις
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την ημερ/νία κλεισίματος Ισολ.	ΔΠΧΠ 5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΛΠ 11	Κατασκευαστικές συμβάσεις	ΔΠΧΠ 6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος	ΔΠΧΠ 7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΛΠ 14	Αναφορά κατά Τομέα	ΔΠΧΠ 8	Λειτουργικοί Τομείς
ΔΛΠ 16	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (Ενσωμ. Πάγια)	ΔΠΧΠ 9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις	ΔΠΧΠ 10	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα	ΔΠΧΠ 11	Κοινές Ρυθμίσεις
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζόμενους	ΔΠΧΠ 12	Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες Οντότητες
ΔΛΠ 20	Λογιστική Επιχορηγήσεων	ΔΠΧΠ 13	Επιμέτρηση της εύλογης αξίας
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις στις μεταβολές τιμών συναλλάγματος		
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού		
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών		
ΔΛΠ 26	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Συνταξιοδότησης.		
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες Οικ/κές Καταστάσεις		
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις		
ΔΛΠ 29	Οικ/κές καταστάσεις σε υπερπληθωρισμό		
ΔΛΠ 30	Γνωστοποιήσεις στις Χρημ/κές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρημ/κών Ιδρυμάτων		
ΔΛΠ 31	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες		
ΔΛΠ 32	Χρημ/κά Μέσα: Παρουσίαση		
ΔΛΠ 33	Κέρδη/Μετοχή		
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση Οικ/κή πληροφόρηση		
ΔΛΠ 36	Μείωση της Αξία Περιουσιακών Στοιχείων Ενεργητικού		
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις & Απαιτήσεις		
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία		
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση		
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα		
ΔΛΠ 41	Γεωργία		

5.5 ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΟΜΟΙΟΤΗΤΩΝ ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

Σε αυτή την ενότητα επικαλούμαστε να αναλύσουμε με βάση την λογιστική τυποποίηση τις ομοιότητες των ΕΛΠ με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Μετά την ψήφιση του νέου νομοσχεδίου περί νέων ΕΛΠ γίνεται σύγκριση με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, παρατηρώντας την ταύτιση των δύο προτύπων σε σημαντικό βαθμό. Η αναφορά όλων αυτών των ομοιοτήτων (βαθμός σύγκλισης/ταύτισης) μεταξύ των δύο εννοιών δεν συμπίπτει στο πλαίσιο της τωρινής μελέτης. Παρ' όλα αυτά σε αυτή την ενότητα παρατίθενται οι σημαντικότερες ομοιότητες που έχουν μεγαλύτερο σκοπό ωφελειών για τις οντότητες.

Η ανάγκη για πλήρη κατανόηση του αντικειμένου αναφέρεται στις επόμενες δύο συνώνυμες λέξεις.⁵³

Σύγκλιση

1. Η τάση διαφόρων δυνάμεων (κοινωνικών, ιδεολογικών, οικονομικών, κ.λ.π) να ακολουθήσουν κοινή πορεία προς επίτευξη κοινών στόχων χαρακτηρίζεται ως σύγκλιση.
2. Η κατάληξη σε κοινό σημείο (στόχο, αποτέλεσμα, συμπέρασμα).
3. Η ανάπτυξη κοινών μορφολογικών ή δομικών χαρακτηριστικών από διαφορετικές γλώσσες ή διαλεκτικές μορφές της ίδια γλώσσας, ώστε να εμφανίζουν μεγαλύτερη ομοιότητα (σχεδόν σύγκλιση).

Ταύτιση

1. Η αξιολόγηση, εκτίμηση ρίσκου κάποιου (προσώπου ή πράγματος) ως ισάξιου ή ίδιου με άλλο (πρόσωπο ή πράγμα).
2. Η διεργασία με την οποία το υποκείμενο αφομοιώνει πλευρές ιδιότητες και χαρακτηριστικά άλλου υποκειμένου και μεταμορφώνεται πλήρως ή εν μέρη βάση προτύπου που ο άλλος προσφέρει.⁵⁴

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα ΕΛΠ δίνουν έμφαση στις αρχές που χαρακτηρίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (σαφήνειας του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας). Επίσης, κάθε οντότητα (Πολύ Μικρές, Μικρές, Μεσαίες, Μεγάλες) για να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις, γίνεται με κύριο χαρακτηριστικό το μέγεθος της.⁵⁵

⁵³ Γ.Μπαμπινιώτη Λεξικό Της Νέας Ελληνικής Γλώσσας (Κέντρο Λεξικολογίας ΕΠΕ, Αθήνα 1998).

⁵⁴ Γ.Μπαμπινιώτη Λεξικό Της Νέας Ελληνικής Γλώσσας (Κέντρο Λεξικολογίας ΕΠΕ, Αθήνα 1998).

⁵⁵ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014, Άρθρο 16, παρ.3).

Για τις πολύ μικρές-μικρές οντότητες οι καταστάσεις που γνωστοποιούν είναι:⁵⁶

1. Ο ισολογισμός
2. Η κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Το προσάρτημα

Για τις μεσαίες οντότητες οι καταστάσεις που γνωστοποιούν είναι:

1. Ο ισολογισμός
2. Η κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
4. Το προσάρτημα

Για τις μεγάλες οντότητες οι καταστάσεις που γνωστοποιούν είναι οι ίδιες οικονομικές καταστάσεις με τις μεσαίες οντότητες, με επιπλέον την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Υπάρχει η εντύπωση πως τα ΕΛΠ έχουν σχεδόν σύγκλιση με τα ΔΛΠ όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, διότι περιέχουν πληθώρα πληροφοριών έτσι ώστε η ανάγνωση να γίνεται εύκολη και κατανοητή, τόσο για το προσωπικό της οντότητας, όσο και για τους εξωτερικούς χρήστες της οντότητας.

Επίσης, σημαντικό ρόλο για τη μείωση των διαφορών των νέων ΕΛΠ και ΔΛΠ έχουν να κάνουν τα ΔΠΧΑ. Παρουσιάζουν τους φόρους εισοδήματος, όσο και τις αμοιβές του ΔΣ στα αποτελέσματα χρήσεως, χωρίς ιδιαίτερα περιορισμούς των εσόδων-εξόδων σε έκτακτα και ανόργανα.

Ως προς τα όργανα του νόμου που έρχονται συχνά-πυκνά σε επαφή με τις οντότητες, όπου είναι οι ελεγκτές, έχουν πλεονέκτημα όπως:⁵⁷

1. Η ελεγκτική μαρτυρία
2. Η επαλήθευση των συναλλαγών
3. Η καταλληλότητα
4. Η επάρκεια αποδεικτικών στοιχείων

Τελικά, παρατηρούμε ότι ως προς τις οικονομικές καταστάσεις μετά την ψήφιση του νέου νόμου συγκλίνουν σε αυτές των Διεθνών Προτύπων.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σύμφωνα με τους κανόνες επιμέτρησης-αποτίμησης των ΕΛΠ όπου αναφερθήκαμε στα παραπάνω κεφάλαια, είδαμε ότι τα αποθέματα αποτελούν σημαντική επιρροή σε μια οντότητα ως προς την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση τους.

Αναλυτικά, η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων περί ΕΛΠ γίνεται στο κόστος κτήσης τους, ενώ η μεταγενέστερη αναγνώριση (αποτίμηση) γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ

⁵⁶ Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές), 2015.

⁵⁷ Ταχυνάκης Παναγιώτης, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, 2013.

κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποίησης αξίας, ανά είδος. Σε αυτή την περίπτωση δεν παρατηρούμε κάποια διαφορά, διότι το ίδιο συμβαίνει με βάση τα ΔΛΠ, σε αμφότερες περιπτώσεις υπάρχει μια συντηρητική αρχή αποτίμησης των αποθεμάτων στις μικρότερες αξίες τους.

Όσον αφορά τις ενδείξεις για αποτίμηση, η διεθνής πρακτική υποστηρίζει ότι οι άυλες δεν υποτιμούνται σε προβλεπόμενη πώληση της αξίας ίση με το κόστος τους. Επιτρεπτό επίσης, γίνεται το γεγονός ότι ούτε τα ΕΛΠ προβλέπουν υποτίμηση των αποθεμάτων. Σε αντίθεση με το παλιό νομοθετικό πλαίσιο περί ΕΓΛΣ προβλεπόταν η υποτίμηση των αποθεμάτων και υπηρεσιών.⁵⁸

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Η διάκριση των μισθωτών γίνεται σε δύο κατηγορίες:

1. Χρηματοδοτική
2. Λειτουργική

Χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται η σύμβαση μισθώσεως κατά την οποία ο εκμισθωτής μεταφέρει στον μισθωτή τους κινδύνους και τα οφέλη που προκαλούνται ή υπάρχουν με φυσικό τρόπο με την κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Αντιθέτως, λειτουργική μίσθωση είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Τα διεθνή πρότυπα δίνουν την δυνατότητα εμφάνισης των παγίων στις οικονομικές καταστάσεις (στοιχείο Ενεργητικού) ενώ αντίστοιχα οι υποχρεώσεις απεικονίζονται ως στοιχείο Παθητικού. Στη συνέχεια οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται με χρηματοδοτική μίσθωση όπου υπεύθυνο ρόλο κατέχουν τα ΔΠΧΑ.

Τα ελληνικά πρότυπα αντιμετωπίζουν παρόμοια θέματα με τρόπο ανάλογο των αντίστοιχων διεθνών προτύπων. Ένα από αυτά είναι ο καθορισμός της πώλησης περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης αυτών με leasing (sale and leaseback).

Τα πλεονεκτήματα από τη χρήση leasing σε ΕΛΠ/ΔΛΠ είναι τα εξής:

- Επιτρέπει την πλήρη χρηματοδότηση της επένδυσης.
- Ωφελεί την φορολογική νομοθεσία, καθώς ο νόμος περιλαμβάνει τη χρηματοδοτική μίσθωση σαν λειτουργική δαπάνη της οντότητας (έξοδα).
- Επιτυγχάνει καλύτερους όρους προμήθειας εξοπλισμού, όπου και η εξόφληση γίνεται τοις μετρητοίς.
- Η διάρκεια και το ύψος του μισθώματος ορίζονται βάση του κύκλου εργασιών τω οντοτήτων, όπου και προγραμματίζει την επενδυτική πολιτική της οντότητας.
- Αποφυγή επιβάρυνσης του ισολογισμού λόγω βελτίωσης ιδίων κεφαλαίων.

⁵⁸ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Οι παροχές σε εργαζομένους αποτελούν το πιο σημαντικό στοιχείο κατά το οποίο καταρτίζουν οι οντότητες και αποτελούν το έμψυχο δυναμικό της οντότητας.

Η ελληνική πρακτική καθώς και η προηγούμενη νομοθεσία περί ΕΓΛΣ συγλίνουν στις συγκεκριμένες παροχές. Αναλυτικά, με την ψήφιση του νέου νόμου υπάρχουν οι προβλέψεις που αφορούν τις αποζημιώσεις προς τους εργαζομένους σε περίπτωση εξόδου από την οντότητα.

Επίσης, το προηγούμενο και νυν νομοθετικό πλαίσιο συγλίνουν απόλυτα χωρίς καμία διαφορά ή παραποίηση ως προς τις ειδικές μηνιαίες παροχές, μπόνους κλπ. Τα στοιχεία αυτά οφείλουν να συμπεριληφθούν στον Πίνακα Κερδών.

Η διεθνής πρακτική, σαφώς παρέχει το σύγχρονο και ολοκληρωμένο πλαίσιο για τον χειρισμό των εργαζομένων προς τις επιχειρήσεις. Σχεδόν ταυτίζεται με τα Ελληνικά Πρότυπα, αφού ισχύει ίδια αντιμετώπιση και από τις δύο πλευρές με την διαφορά ότι τα στοιχεία αυτά οφείλουν να συμπεριληφθούν στα αποτελέσματα.⁵⁹

Αντιθέτως, τα ΔΠΧΑ υποστηρίζουν ότι η αναγνώριση αυτών των προβλέψεων γίνεται με απόφαση της επιχείρησης για απόλυση προσωπικού, ενώ ο ίδιος λογιστικός χειρισμός προβλέπεται και από την Διεθνή Πρακτική, πράγμα που καθιστά απόκλιση μεταξύ των δύο εννοιών.

Παρεπιπτόντως η αποτίμηση των προβλέψεων για τις παροχές σε εργαζομένους, γίνεται είτε στα ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με την αποδεκτική αναλογιστική μέθοδο, σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Όσον αφορά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, τα ΔΛΠ ορίζουν ένα σαφές πλαίσιο για την ευκολότερη προσέγγιση- υπολόγιση που αφορούν τις υποχρεώσεις. Αντιθέτως, δεν υπάρχει ακόμα κάποια ιδιαίτερη προσέγγιση επί του θέματος περί Ελληνικών Προτύπων.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όπως αναλύσαμε παραπάνω στους κανόνες επιμέτρησης- αποτίμησης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, παρατηρήσαμε ότι υπάρχει ένα μεθοδευμένο και αναλυτικό πλαίσιο καταγραφής των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ανάλογος χειρισμός υπάρχει και από τα διεθνή πρότυπα καθώς ταυτίζονται με τα εγχώρια πρότυπα.

⁵⁹ Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές), 2015.

Αξίζει να αναφερθεί ότι ταύτιση των δύο εννοιών παρατηρούμε στην αναγνώριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, όταν:⁶⁰

1. είναι σφόδρα πιθανό πως θα υπάρχουν οικονομικά μελλοντικά οφέλη και θα εισρεύσουν στην εκάστοτε οντότητα
2. η αρχική του αναγνώριση και η μεταγενέστερη επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης τους και
3. το κόστος του στοιχείου μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία.

Ωστόσο κατά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού η επιμέτρηση τους μπορεί να πραγματοποιηθεί με δύο αλλέκδοχους μεθόδους:

1. στο κόστος κτήσης του Ισολογισμού πλην τις ζημιές απομείωσεις και
2. στο επανεκτιμημένο ποσό του Ισολογισμού πλην τις ενδεχόμενες ζημιές απομείωσης.

Άλλη μια ταύτιση των δύο εννοιών εντοπίζουμε στις δαπάνες έρευνας όπου υπάρχει η εξής ιδιαιτερότητα:

- οι δαπάνες έρευνας δεν αναγνωρίζονται ως άυλο στοιχείο του Ενεργητικού αλλά καταχωρούνται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων όπου και πραγματοποιούνται.

Μερικά παραδείγματα είναι,

- δραστηριότητες για απόκτηση νέας γνώσης
- έρευνα νέων επιλογών εφαρμογών
- έρευνα εναλλακτικών προϊόντων και υπηρεσιών

Αντίστοιχα, το ίδιο ακριβώς ισχύει και στις δαπάνες που επιφέρουν στην οντότητα Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη, δηλαδή καταχωρούνται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Μερικά παραδείγματα όπως,

- δαπάνες έρευνας
- έξοδα εργασιών
- έξοδα προσωπικού
- έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού⁶¹

ΕΣΟΔΑ

⁶⁰ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

⁶¹ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

Ο σκοπός των εσόδων σύμφωνα με την διεθνής πρακτική (ΔΛΠ 18) είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για την αρχική αναγνώριση των εσόδων που προκύπτουν από τα παρακάτω:

1. πώληση εμπορευμάτων
2. παροχή υπηρεσιών
3. χρήση από στοιχεία τρίτων του ενεργητικού της οντότητας που αποδίδουν τόκους, μερίσματα, δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Για την αναγνώριση των εσόδων από πώληση αγαθών πάντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 πρέπει να ισχύουν τα παρακάτω:⁶²

1. οι κινδύνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή
2. ο πωλητής δεν κάνει έλεγχο στην πώληση εμπορευμάτων και δεν ασκεί κάποιου είδους διοικητική ανάμειξη που σχετίζονται με αυτά
3. η εισροή οικονομικών οφελών συνδεδεμένων με τη συναλλαγή είναι πιθανή
4. το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και
5. το κόστος πώλησης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

- Σε αυτό το σημείο τα ελληνικά πρότυπα συγκλίνουν απόλυτα με τα διεθνή. Η παρατήρηση και η ταύτιση των δύο προτύπων γίνεται απόλυτα ως προς την αναγνώριση του εσόδου καθώς πλέον η αναγνώριση του εσόδου γίνεται αφού έχουν γίνει όλες οι μεταβιβάσεις των κινδύνων και οφελειών ως προς το αγαθό.
- Ιδιαίτερη ταύτιση των δύο προτύπων, έχουμε όταν κατά την αρχική αναγνώριση το έσοδο μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα την στιγμή της πώλησης, πράγμα που θεωρείται πολύ πιθανή η εισροή του τμήματος στην υποκείμενη οντότητα. Με τον όρο πολύ πιθανή (σφόδρα πιθανό) εννοούμε την πολύ υψηλή πιθανότητα είσπραξης κατά τον χρόνο της πώλησης.
- Σε περίπτωση που, μεσολαβεί ο χρόνος της αρχικής αναγνώρισης δεν εκπληρώνεται η προϋπόθεση της πιθανής μελλοντικής είσπραξης. Στην συνέχεια η υποκείμενη οντότητα δεν αναγνωρίζει το έσοδο, τότε αναγνωρίζεται ως υποχρέωση το ίδιο ισχύει και στα δύο πρότυπα (ταύτιση). Συνεπώς εάν έχει καταχωρισθεί το έσοδο αλλά υιοθετείται το ενδεχόμενο μη-είσπραξης, τότε καταχωρίζεται πρόβλεψη. Τελικά, η πρόβλεψη αναγνωρίζεται ως έξοδο και όχι ως αναπροσαρμογή στο έσοδο που έχει ήδη αναγνωριστεί.

Για την αναγνώριση εσόδων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τα ΔΛΠ18 γίνεται:⁶³

⁶² Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

1. με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού
2. όταν η τελική έκβαση (κέρδος ή ζημιά) μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Η τελική έκβαση εκτιμάται όταν πληρούνται τα παρακάτω κριτήρια:

1. το συνολικό ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα
 2. πιθανή εισροή οικονομικών οφελών σε σχέση με τη συναλλαγή
 3. το ποσοστό ολοκλήρωσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, και
 4. το κόστος σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- Αναλυτικά, η αναγνώριση εσόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης γίνεται με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης.
Ιδιαίτερη αναφορά και ταύτιση περί ΕΛΠ, σε αυτή την περίπτωση έχουμε ως προς την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης. Υποστηρίζουν ότι, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, τα έσοδα απο παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια (βλ. ΔΛΠ11) αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης και εφόσον είναι πιθανή η εισροή οικονομικών οφελών σε σχέση με την συναλλαγή.

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Για την ελληνική νομοθεσία, αρμόδιος νόμος για την Απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων έρχεται να καλύψει ο (Ν.4308/2014, Άρθρο 19) ο οποίος σχεδόν ταυτίζεται με το αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ 36), το οποίο είναι υπεύθυνο για τον συγκεκριμένο τομέα.

Αναλυτικά, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα πρέπει να εκτιμά ενδείξεις απομείωσης και σε τι βαθμό επηρεάζουν τα στοιχεία του ενεργητικού της. Στην περίπτωση που μας ενδιαφέρει να έχουμε ενδείξεις απομείωσης η υποκείμενη οντότητα πρέπει να υπολογίσει το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου ε βάση το ΔΛΠ3.

Υποστηρίζει ότι, το Ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου Ενεργητικού ή μια Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών είναι το υψηλότερο εκ των δύο ποσών:⁶⁴

1. της δίκαιης αξίας μείον το κόστος πώλησης και
2. της αξίας χρήσης του.

Οι ΜΔΤΡ εισάγονται από τα ΔΛΠ στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η εύρεση απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Στην συνέχεια, γίνεται αρχική αναγνώριση των ζημιών στην καθαρή θέση καθώς δίνει και την δυνατότητα αναστροφής τους.

⁶³ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

⁶⁴ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

Τα ΕΛΠ από την άλλη μεριά, ενδείξεις απομείωσης ενός παγίου έχουμε όταν η Ανακτήσιμη αξία του παγίου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία.

Όπου η Ανακτήσιμη αξία του παγίου ισούται με το μεγαλύτερο ποσό της εύλογης αξίας μειωμένο κατά το μεγαλύτερο ποσό του κόστους διάθεσης πλέον την αξία χρήσης του.

Έλεγχος απομείωσης

Εδώ έρχονται να συμφωνήσουν μεταξύ τους τα δύο πρότυπα καθώς αμφότερα έλεγχος απομείωσης γίνεται υποχρεωτικά για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κάθε χρόνο, όπου άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης, και λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία). Επιπλέον τα στοιχεία αυτά δεν αποσβένονται γιατί υπάρχουν τεκμήρια και βασίζονται στην απεριόριστη ωφέλιμη ζωή τους.

Εξαίρεση, έχουν η υπεραξία (εξωτερικά) όπου η αρχική της αναγνώριση γίνεται στην υψηλότερη τιμή της λογιστικής αξίας σε περίπτωση απόκτησης επιχείρησης. Η εσωτερική υπεραξία δεν αναγνωρίζεται, διότι η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αποτελεί προσδιορισίμο πόρο που ελέγχεται από την οντότητα και του οποίου το κόστος μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.

Στην συνέχεια έχουμε της απομειώσεις υπεραξίας όπου έχουμε ζημιές απομείωσης και αναστρέφονται στα αποτελέσματα χρήσεως ως έξοδα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται, συνεπώς υπάρχει βαθμός σύγκλισης ως προς τα ΔΛΠ.

Να θυμίσουμε ότι, υπεραξία είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση ενός στοιχείου και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Υποχρέωση αναγνώρισης ζημιάς απομείωσης που έχουμε στην προκειμένη περίπτωση της υπεραξίας υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσο.⁶⁵

Για παράδειγμα, απομείωση μόνιμου χαρακτήρα μπορεί να θεωρηθεί η μείωση της αξίας ενός οικοπέδου ή κτηρίου που οφείλεται στην υποβάθμιση της περιοχής λόγω απορριμάτων.

5.6 ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ-ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΕΛΠ-ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

⁶⁵ Τα νέα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» Ανάλυση & Εφαρμογές Σημειώσεις Σεμιναρίου Τριάρχης Δημήτριος.

Με την θέσπιση του νέου νόμου περί ελληνικών προτύπων παρατηρήσαμε μια ελαχιστοποίηση διαφορών στο έπακρον σε σύγκριση με τα διεθνή πρότυπα. Είναι ξεκάθαρη η διαφορά που παρατηρείται με το προγενέστερο λογιστικό σχέδιο καθώς στοχεύει στην παγκοσμιοποίηση των θεσμών και νόμων. Η εισαγωγή νέων όρων όπως, η αρχική αναγνώριση, η επιμέτρηση-αποτίμηση, η εύλογη αξία εμπλουτίζουν την Ελληνική νομοθεσία και δίνουν ένα θετικό αντίκτυπο για την ομοιότητα τους.

Ωστόσο, υπάρχουν κάποιες βασικές διαφορές-αποκλίσεις που δημιουργούνται απορίες και στοχασμοί ως προς την βιωσιμότητα των οντοτήτων και τα προβλήματα που τυχόν αντιμετωπίζουν.

ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
<ul style="list-style-type: none"> - Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται συναλλαγές με τους μετόχους της οντότητας όπως και σειρά συναλλαγών μεταγενέστερης επιμέτρησης (επιμέτρηση διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων). 	<ul style="list-style-type: none"> - Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται μόνο οι συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες-μετόχους. Οι υπόλοιπες μεταβολές ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση Λοιπού Συνολικού Εισοδήματος είτε στην ενιαία κατάσταση του Συνολικού Εισοδήματος.⁶⁶
<ul style="list-style-type: none"> - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά τις οποίες υποχρεούνται να καταρτίζουν οι μεγάλες οντότητες του άρθρου 2, μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται και η Κατάσταση Χρηματοροών (ΚΤΡ). Είναι υποχρεες εφαρμογής τον νόμου και επιτρέπεται η κατάρτιση τους μόνο την "έμμεση μέθοδο".⁶⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> - Στα ΔΠΧΑ δεν υπάρχει κάποιος περιορισμός καθώς η κατάρτιση της Κατάστασης Χρηματοροών (ΚΤΡ) μπορεί να γίνεται είτε με την "έμμεση" είτε με την "άμεση" μέθοδο.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

⁶⁶ Αντώνιος Ν.Γεωργόπουλος, Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική Α' ΕΚΔΟΣΗ 2016.

⁶⁷ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
- Οι δαπάνες ανάπτυξης (εσωτερικά) εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και αποσβένονται σε δέκα έτη	- Η αρχική αναγνώριση των δαπανών ανάπτυξης γίνονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση τους γίνεται σε συστηματική βάση των ετών της ωφέλιμης ζωής του.
- Εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν προσδιορίζεται αξιόπιστα, τότε υπόκειται σε απόσβεση (περίοδος απόσβεσης 10 έτη)	- Εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν προσδιορίζεται αξιόπιστα τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται. ⁶⁸
- Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης του.	- Σε αυτή την περίπτωση μεταγενέστερη επιμέτρηση μπορεί να έχουμε στην εύλογη αξία, λόγω λογιστικής πολιτικής.

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
- Ενδείξεις απομείωσης και γενικότερα ζημιά απομείωσης έχουμε όταν η ζημιά είναι μόνιμου χαρακτήρα.	- Η αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης γίνεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την λογιστική του αξία, ανεξαρτήτως ζημιά μόνιμου χαρακτήρα. ⁶⁹

⁶⁸ Δρ Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007 ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.

⁶⁹ Αντώνιος Ν.Γεωργόπουλος, Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική Α' ΕΚΔΟΣΗ 2016.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
<ul style="list-style-type: none">- Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα	<ul style="list-style-type: none">- Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων δεν ταξινομούνται "στα αποθέματα".

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΑ
<ul style="list-style-type: none">- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις	<ul style="list-style-type: none">- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται είτε ως υποχρεώσεις είτε αφαιρετικά στην αξία κτήσης επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων
<ul style="list-style-type: none">- Η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου γίνεται βάσει λογιστικής πολιτικής.	<ul style="list-style-type: none">- Η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου είναι υποχρεωτική.

Έχοντας παρουσιάσει την έννοια των ΔΛΠ, των νέων ΕΛΠ και τη σύγκριση μεταξύ των δύο εννοιών προκύπτει ότι τα ΕΛΠ προσεγγίζουν με μεγαλύτερη αξιοπιστία την ελληνική πραγματικότητα. Εξαιτίας της ταχύτητας των αλλαγών του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, η υιοθέτηση των ΕΛΠ είναι αναγκαία για το άνοιγμα των διεθνών αγορών και θα αποτελέσει μελλοντικά μια ριζική αλλαγή της λογιστικής τυποποίησης με στόχο την ανάπτυξη χωρίς παραβάσεις του νόμου. Μέσω της συνεργασίας του δημοσίου και των ίδιων των οντοτήτων θα λυθούν πολλά ζητήματα όπως η απόσβεση του κόστους και η επιστροφή πολλών οφελειών στην εγχώρια αγορά βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Ν.4308/2014).
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση- Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης, Πάρης, Γιάννης.
- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή του (Ν.4308/2014) ΠΟΛ.1003/2014.
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014) Σημειώσεις Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος.
- Σγουρινάκης Νικόλαος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 2015.
- Λαζαρίδης Γεώργιος, Πρώτη Αναλυτική Προσέγγιση στα ΕΛΠ 2015.
- Λογιστική ΙΙ, Σημειώσεις Ν.Ηρειώτης – Δ.Μπάλλιος, - Β.Ναούμ.
- Τα νέα <<Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα>> ανάλυση & εφαρμογές Σημειώσεις Σεμιναρίου Τριάρχης Δημήτριος.
- Astbooks, Εισαγωγή στα ΕΛΠ 2015.
- Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα 2007, ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ.
- Γ.Μπαμπινιώτης- Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας (Κέντρο Λεξικολογίας ΕΠΕ, Αθήνα 1998).
- Νεγκάκης Ι.Χρήστος Διεθνής Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (θεωρία και εφαρμογές), 2015.
- Ταχυνάκης Παναγιώτης, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, 2013.

- Αντώνιος Ν.Γεωργόπουλος Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική Α ΕΚΔΟΣΗ 2016.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ

- www.taxheaven.gr
- www.epixeirisi.gr
- www.lawnet.gr
- www.capital.gr
- www.forin.gr
- www.e-forologia.gr
- www.logistis.gr