

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



"Χρηματοοικονομική λογιστική μέσα από τα ΕΛΠ"

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Στόικου Ευστρατία Α.Μ. 9582

Επιβλέπων: Βασιλάκης Εμμανουήλ

Ηράκλειο 2018

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	5
1.1. Εισαγωγή στην λογιστική	5
1.2. Διακρίσεις λογιστικής	6
1.3. Χρηματοοικονομική λογιστική	7
1.4. Χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής λογιστικής	8
1.5. Χρησιμότητα χρηματοοικονομικής λογιστικής	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	10
2.1. Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	10
2.2. Υπόχρεοι υιοθέτησης Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	11
2.3. Κατηγορίες οντοτήτων	12
2.4. Κριτήρια υπαγωγής οντοτήτων σε κατηγορίες	15
2.5. Οι κατηγορίες βιβλίων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	19
3.1. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων	19
3.2. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας	21
3.3. Κανόνες επιμέτρησης	24
3.4. Λογιστική και φορολογική βάση	26
3.5. Αποσβέσεις	28
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	33
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	35

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή αναφέρεται στην λειτουργία της χρηματοοικονομικής λογιστικής μέσα από τον νόμο 4308/2014 ο οποίος αφορά τα «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*», έχει ως βάση την νέα κωδικοποιημένη Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34 και ανταποκρίνεται στην ανάγκη του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των οικονομικών μονάδων για εκσυγχρονισμό.

Ειδικότερα, με το συγκεκριμένο νόμο επιτυγχάνεται η περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), και η ενοποίηση και βελτίωση των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας, καθώς κωδικοποιείται και εκσυγχρονίζεται το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήχθη με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

ABSTRACT

This Diploma deals with the operation of financial accounting through Law 1308/2014 on "Greek Accounting Standards, related regulations and other provisions", based on the new codified European Union Directive 2013/34 and responds to their need institutional framework for the operation of economic units for modernization.

In particular, this law achieves the further simplification of the Code of Taxation and Transaction, and the consolidation and improvement of the accounting rules of Greece, as the framework of accounting standardization, which was introduced with The Greek General Accounting Plan.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή αποτελείται από τρία κεφάλαια διαμορφωμένα έτσι ώστε να είναι εύκολη η κατανόηση του θέματος σε όλους τους αναγνώστες ανεξαρτήτως ειδικότητας. Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στις εισαγωγικές έννοιες της λογιστικής. Έτσι, αρχικά αναλύονται οι βασικές λειτουργίες της λογιστικής και οι διακρίσεις της σε χρηματοοικονομική λογιστική, διοικητική λογιστική και επιχειρησιακή κοινωνική λογιστική.

Έπειτα παρουσιάζεται η έννοια της χρηματοοικονομικής λογιστικής τα κυριότερα χαρακτηριστικά της και η χρησιμότητάς της. Ας σημειωθεί ότι η χρηματοοικονομική λογιστική συμβάλει στην παροχή πληροφοριών σε άτομα τα οποία δεν σχετίζονται άμεσα με την λειτουργία της οικονομικής οντότητας. Αυτές οι πληροφορίες αφορούν τη μέτρηση του εισοδήματος ή άλλων ροών και την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και σκοπεύουν στην διαχείριση της υλικής αλλά και της άυλης περιουσίας της επιχείρησης.

Στο επόμενο κεφάλαιο, το οποίο αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζονται αρχικά τα οφέλη της εισαγωγής του νόμου 4308/2014 «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*» και οι υποχρεώσεις υιοθέτησης αυτού του νόμου. Επίσης αναλύονται τα κριτήρια κατηγοριοποίησης των οντοτήτων σε μέγεθος. Οι τέσσερις κατηγορίες οντοτήτων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι οι πολύ μικρές, οι μικρές, οι μεσαίες και οι μεγάλες οντότητες. Τέλος, γίνεται αναφορά στις κατηγορίες βιβλίων που τηρούνται με βάση τα Ε.Λ.Π. και αυτές είναι είτε απλογραφικά είτε διπλογραφικά.

Το τρίτο και τελευταίο κεφάλαιο ασχολείται με την χρηματοοικονομική λογιστική σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αρχικά αναφέρονται οι αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένοι να τηρεί η κάθε οντότητα αναλόγως της κατηγορίας στην οποία ανήκει.

Κλείνοντας, γίνεται εκτενής ανάλυση στους κανόνες επιμέτρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (είτε με το ιστορικό κόστος είτε με τις εύλογες αξίες), στη λογιστική και στη φορολογική βάση, καθώς και στις αποσβέσεις (σταθερή μέθοδος, φθίνουσα και μέθοδος μονάδων παραγωγής).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Εισαγωγή στην λογιστική

Η λογιστική αποτελεί μια επιστημονική - διπλογραφική μέθοδο ποσοτικού προσδιορισμού, καταγραφής (διαπίστωσης λογιστικών γεγονότων με κάποια παραστατικά), ανάλυσης (καθορισμός λογιστικής εγγραφής και καταχώρισης με χρονολογική σειρά) και κατάταξης (ταξινόμηση στο καθολικό σε τάξεις) λογιστικών γεγονότων σύμφωνα με τα οποία πληροφορεί με συνοπτικά στοιχεία τις ενδιαφερόμενες ομάδες με τη βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων. Οι βασικότερες λειτουργίες της λογιστικής είναι οι ακόλουθες :

- Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, με τη λεπτομερή καταγραφή κατ' είδος, ποσότητα και αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και των πηγών προέλευσης τους μέσα από την απογραφή και τον ισολογισμό.
- Η διαρκής παρακολούθηση των μεταβολών των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης με τη λειτουργία των λογαριασμών.
- Η αντιπαραβολή εσόδων προς δαπάνες, η εξαγωγή οικονομικού αποτελέσματος και η συνοπτική παρουσίαση του.
- Η διενέργεια ελέγχων.
- Η παροχή πληροφοριών στις ενδιαφερόμενες ομάδες που βρίσκονται είτε εντός είτε εκτός της επιχείρησης (Βιβλιοθήκη ΤΕΙ Κρήτης, 2006, σελ. 8).

Η λογιστική στοχεύει κυρίως στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών οι οποίες σχετίζονται με μια οικονομική μονάδα και είναι χρήσιμες προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις. Επιπλέον, έχει άμεση σχέση με την συλλογή οικονομικών δεδομένων, την ομαδοποίηση, την καταχώριση και την κοινοποίηση τους σε διάφορους χρήστες. Σε αυτό το σημείο είναι αναγκαίο να επισημανθεί ότι οι λογιστικές πληροφορίες είναι απολύτως απαραίτητες για την διοίκηση της οικονομικής οντότητας, έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί ο προγραμματισμός και ο έλεγχος των δραστηριοτήτων της.

Οι πληροφορίες λογιστικού περιεχομένου χρησιμοποιούνται και από τρίτους που παρέχουν κεφάλαια στην οικονομική μονάδα και αυτοί μπορεί να είναι οι μέτοχοι, οι τράπεζες κ.ά. Τέλος, χρησιμοποιούνται και από εκείνους οι οποίοι έχουν οικονομικά συμφέροντα αλλά και ενδιαφέροντα για τη δομή, τον τρόπο καθώς και το αποτέλεσμα δραστηριοτήτων της και αυτοί μπορεί να είναι οι προμηθευτές, οι πελάτες, οι φορολογικές υπηρεσίες, τα συνδικάτα των εργαζομένων κ.ά. (Βενιέρης Γ. & Κοέν Σ., 2007, σελ. 19).

1.2. Διακρίσεις λογιστικής

Η λογιστική διακρίνεται σε μικρολογιστική και σε μακρολογιστική. Οι βασικότεροι κλάδοι της μικρολογιστικής είναι οι ακόλουθοι :

- Χρηματοοικονομική Λογιστική (εξωτερική λογιστική).
- Διοικητική Λογιστική (εσωτερική λογιστική).
- Επιχειρησιακή Κοινωνική Λογιστική (εξωτερική και εσωτερική λογιστική).

Η χρηματοοικονομική λογιστική συμβάλει στην παροχή πληροφοριών σε άτομα τα οποία δεν σχετίζονται άμεσα με την λειτουργία της οικονομικής οντότητας. Αυτές οι πληροφορίες αφορούν τη μέτρηση του εισοδήματος ή άλλων ρών (δυναμική ανάλυση) και την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης (στατική ανάλυση) και σκοπεύουν στην διαχείριση της υλικής αλλά και της άυλης περιουσίας της επιχείρησης.

Η διοικητική λογιστική παρέχει πληροφορίες σχετικά με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των λειτουργιών μιας επιχείρησης και την λήψη αποφάσεων, όπως ο προγραμματισμός κερδών, η πρότυπη κοστολόγηση, ο έλεγχος κόστους κ.ά.

Τέλος, στην επιχειρησιακή κοινωνική λογιστική περιλαμβάνονται όλες οι μεθοδικές προσπάθειες για τη μέτρηση, την απεικόνιση και τη πληροφόρηση στις επιδράσεις στο κοινωνικό σύνολο, είτε είναι θετικές είτε είναι αρνητικές, οι οποίες δημιουργούνται από τις δραστηριότητες μιας οργανωμένης επιχείρησης, όπως η επίδραση στην μόλυνση της ατμόσφαιρας από βιομηχανικές δραστηριότητες κ.ά. (Φίλιος Β., 2010, σελ. 20).

1.3. Χρηματοοικονομική λογιστική

Η χρηματοοικονομική ή γενική λογιστική είναι ο κλάδος ο οποίος ασχολείται με τον καθορισμό των απαραίτητων πληροφοριών για να προσδιοριστούν και να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων. Η πληροφόρηση αυτή παρέχεται κατά κύριο λόγο σε αυτούς που βρίσκονται στο εξωτερικό επιχειρηματικό περιβάλλον (εξωτερικοί χρήστες), οι οποίοι εκφράζουν το ενδιαφέρον τους με άμεσο τρόπο (πιστωτές, μέτοχοι κ.ά.) ή με έμμεσο (πελάτες, υπηρεσίες δημόσιου κ.ά.). Είναι φυσικό πως αυτές τις πληροφορίες τις χρησιμοποιούν και τα άτομα τα οποία ανήκουν στο εσωτερικό επιχειρηματικό περιβάλλον, οι εσωτερικοί χρήστες (διοικούντες και διαχειριστές).

Προσεγγίζοντας την λογιστική στις επιχειρήσεις με συστηματικό τρόπο, παρέχεται πληροφόρηση κατά χρηματοοικονομική αξία και για αυτό το λόγο υπάρχει ο όρος χρηματοοικονομική λογιστική. Η χρηματοοικονομική λογιστική καλείται και γενική λογιστική, καθώς η πλειοψηφία των αρχών, των εννοιών, των μεθόδων και των διαδικασιών της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι γενικής μορφής, αφού χρησιμοποιούνται και από άλλους κλάδους της λογιστικής και αφορούν όλες τις κατηγορίες των επιχειρήσεων.

Προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι κλαδικές ή οι νομοθετικές ιδιαιτερότητες υπό το πλαίσιο της χρηματοοικονομικής λογιστικής, υπάρχουν ορισμένες επιμέρους διακρίσεις οι οποίες είναι οι ακόλουθες :

- Τραπεζική λογιστική, η οποία αφορά τον χώρο των τραπεζών (εμπόριο χρήματος) που δέχονται καταθέσεις έχοντας ως σκοπό τον δανεισμό ή και την επένδυση με την παράλληλη μεσολάβηση σε οικονομικές πράξεις τρίτων. Οι τράπεζες απασχολούν την πλειοψηφία των εργαζομένων και την πλειοψηφία των κεφαλαίων ανάμεσα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ενώ ο τεράστιος όγκος συναλλαγών καθιστά αναγκαία την αναλυτική παρακολούθηση των σύγχρονων τραπεζικών προϊόντων και των τραπεζικών τμημάτων σε διεθνές και εθνικό δίκτυο.
- Ξενοδοχειακή λογιστική, η οποία παρουσιάζει κάποιες ιδιαιτερότητες που προέρχονται από τον τρόπο λειτουργίας και διαχείρισης της ξενοδοχειακής εκμετάλλευσης, έχοντας ως αποτέλεσμα τον επηρεασμό της χρηματοοικονομικής δομής των αντιστοιχών μονάδων.

- Ναυτιλιακή λογιστική, η οποία έρχεται αντιμέτωπη με τα ιδιαίτερα προβλήματα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που διαφοροποιούνται αναλόγως του είδους του ναυτιλιακού έργου και της κατηγορίας των πλοίων που εκμεταλλεύονται.
- Λογιστική Εταιρειών, η οποία έχει ως κύρια ασχολία την λογιστική διατύπωση του εταιρικού δικαίου, σχετικά με την ίδρυση, την είσοδο ή την αποχώρηση εταίρου, τη διανομή αποτελεσμάτων, τη λύση - εκκαθάριση εταιρειών κ.ά.
- Φορολογική λογιστική, η οποία ασχολείται με την ανάλυση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την εξέταση των επιπτώσεων της εφαρμογής τους στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων.
- Ασφαλιστική λογιστική, η οποία ασχολείται με την λογιστική καταχώρηση της διαφοροποίησης του έργου των κλάδων ασφάλισης, του μεγέθους των κινδύνων κ.ά. που επηρεάζουν τα αποτελέσματα και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων της ασφάλισης (Γαρεφαλάκης Α., 2016, σελ. 10-11)

1.4. Χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής λογιστικής

Ο μελετητής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να λάβει υπ' όψιν τα κυριότερα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την χρηματοοικονομική λογιστική, έτσι ώστε να εξάγει ορθά συμπεράσματα. Έτσι, διασφαλίζεται η κατανόηση της λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιείται από την κάθε χώρα όπου πραγματοποιείται η εφαρμογή της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Επομένως, τα κυριότερα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι τα ακόλουθα :

- Η τήρηση της πραγματοποιείται από τις οικονομικές οντότητες έχοντας ως αντικειμενικό σκοπό, κατά κύριο λόγο την παροχή πληροφοριών σε άτομα τα οποία βρίσκονται στο εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων.
- Η εφαρμογή της εξαρτάται από νομοθετικές ρυθμίσεις.
- Οι διαδικασίες τήρησης της εξαρτώνται από λογιστικούς κανόνες (Ηρειώτης Ν., 2007, σελ. 9).

1.5. Χρησιμότητα χρηματοοικονομικής λογιστικής

Η χρηματοοικονομική λογιστική, όπως έχει ήδη αναφερθεί, αποτελεί μια αναγκαία πηγή πληροφόρησης για τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας αλλά και για άτομα τα οποία δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο εσωτερικό περιβάλλον της. Οι λόγοι για τους οποίους η τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι απολύτως απαραίτητη για τη διοίκηση μιας επιχείρησης είναι οι ακόλουθοι :

- Η ορθότερη οργάνωση της.
- Ο προγραμματισμός δράσεως της.
- Η εύρυθμη λειτουργία της.
- Ο έλεγχος της διαχείρισής της.

Επιπλέον, η τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι εξίσου αναγκαία και σημαντική για τα άτομα τα οποία είναι στο εξωτερικό περιβάλλον της οικονομικής οντότητας αλλά παρουσιάζουν ενδιαφέρον για αυτήν. Η πληροφόρηση που τους παρέχεται, προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις, αφορά τα ακόλουθα στοιχεία :

- Την επένδυση κεφαλαίων.
- Την πραγματοποίηση συνεργασίας.
- Την παροχή δανεισμού προς την επιχείρηση.

Ωστόσο, προκειμένου οι λογιστικές πληροφορίες να είναι χρήσιμες και στις δύο προαναφερθέντες ομάδες χρηστών θα πρέπει να έχουν ορισμένα χαρακτηριστικά τα οποία αφορούν την ποσοτικοποίηση τους σε χρηματοοικονομικούς όρους, την συμμόρφωση τους με γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, τη δημοσιοποίηση τους με τη μορφή λογιστικών καταστάσεων, την ποιότητα και την συμβολή τους στη διοίκηση της επιχείρησης και στη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Γκίκας Δ., 2008, σελ. 18-19).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1. Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η υιοθέτηση του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», έχει ως βάση την νέα κωδικοποιημένη Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34 και ανταποκρίνεται στην ανάγκη του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των οικονομικών μονάδων για εκσυγχρονισμό. Οι κύριοι στόχοι του είναι η δημιουργία ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου, η μείωση του κόστους διοίκησης και η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, δίχως να γίνεται δύσκολο το έργο των φορολογικών ή άλλων ελέγχων.

Ειδικότερα, με το συγκεκριμένο νόμο επιτυγχάνεται η περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), και η ενοποίηση και βελτίωση των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας, καθώς κωδικοποιείται και εκσυγχρονίζεται το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήχθη με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, προκύπτουν ορισμένα σημαντικά οφέλη, από τα οποία τα βασικότερα είναι τα ακόλουθα :

- Η αποτελεσματική αντιμετώπιση της λογιστικής πολυνομίας, καθώς είναι η πρώτη φορά που το σύνολο των λογιστικών κανόνων είναι συγκεντρωμένο σε ένα νόμο διαρθρωμένο σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές για το σύνολο των επιχειρήσεων και των λογιστών. Η κωδικοποίηση που επιτυγχάνεται, μειώνει το διοικητικό βάρος και αυξάνει την ασφάλεια δικαίου.
- Η ολοκλήρωση της κατάργησης των χρονοβόρων και κοστοβόρων γραφειοκρατικών διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που είχε ήδη αρχίσει με τη εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς υιοθετούνται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές, γεγονός το οποίο σημαίνει μειωμένο κόστος λειτουργίας και διασφάλιση διενέργειας ουσιαστικών ελέγχων.
- Ο εκσυγχρονισμός της λογιστικής τυποποίησης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς υιοθετείται ένα σύγχρονο και ταυτόχρονα λειτουργικό πλαίσιο λογιστικών κανόνων.

Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οικονομικών μονάδων καθίστανται ευχερώς κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές.

- Η διασφάλιση της λειτουργικότητας των νέων ρυθμίσεων, καθώς προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη και ορθή εφαρμογή, ο νόμος συνοδεύεται από πλήρες γλωσσάριο όρων (Παράρτημα Α').
- Η κλιμάκωση των υποχρεώσεων των υποκείμενων επιχειρήσεων αναλόγως του μεγέθους, γεγονός το οποίο αξιοποιεί στο μέγιστο τις προβλέψεις της Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34 για απλοποιήσεις και απαλλαγές.
- Η εισαγωγή ενός ενιαίου, ασφαλούς και σύγχρονου θεσμικού πλαισίου, το οποίο συνδυαστικά με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), θα γίνεται κατανοητό από τις ελληνικές επιχειρήσεις και από τη διεθνή επενδυτική κοινότητα.

Συμπερασματικά, ο νόμος περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων πρόκειται να δώσει στην ελληνική επιχειρηματικότητα την δυνατότητα ανταπόκρισης στις σύγχρονες συνθήκες, με τρόπο απλό ο οποίος δεν θα είναι επιβαρυνμένος οικονομικά ή γραφειοκρατικά. Με άλλα λόγια, οι ελληνικές επιχειρήσεις θα μπορούν να εκτελούν τις υποχρεώσεις τους με βάση τις διεθνείς πρακτικές και το πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την παράλληλη ύπαρξη μιας δικλίδας ασφαλείας για τους ελέγχους του Δημοσίου, όπου αυτοί κρίνονται απαραίτητοι (Μαυραγάνης Γ., 2014, σελ. 4-7).

2.2. Υπόχρεοι υιοθέτησης Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Οι οντότητες οι οποίες υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι οι ακόλουθες :

- Τα νομικά πρόσωπα της μορφής της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

- Τα νομικά πρόσωπα της μορφής της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, στην περίπτωση που όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη εξαιτίας του ότι είναι νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης.
- Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα η οποία έχει την υποχρέωση εφαρμογής του νόμου αυτού, σύμφωνα με φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες του δημόσιου τομέα ή που ελέγχονται από το δημόσιο ή που τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, στην περίπτωση που δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν.4270/2014.

2.3. Κατηγορίες οντοτήτων

Η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων σε μέγεθος κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθιστά εφικτό κατά κύριο λόγο, τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων τους αναφορικά με τα ακόλουθα :

- Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει.
- Τις απλοποιήσεις και τις απαλλαγές από κάποιους κανόνες επιμέτρησης, αλλά και από την παροχή κάποιων πληροφοριών που περιλαμβάνονται στο προσάρτημα.
- Την απαγόρευση χρήσης κάποιων κανόνων επιμέτρησης.

Ανάλογα με την μορφή της επιχείρησης καθορίζονται τα κριτήρια ένταξης τους στις κατηγορίες των οντοτήτων. Έτσι, αναφορικά με τις ετερόρρυθμες εταιρείες, τις ομόρρυθμες εταιρείες, τις ατομικές επιχειρήσεις κ.ά. (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014), το μοναδικό κριτήριο ένταξης τους στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων είναι ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει τα € 1.500.000.

Αναφορικά με τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τις ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (οντότητες της παραγράφου 2α του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014) και με τις ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, στην περίπτωση που όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν

περιορισμένη ευθύνη εξαιτίας του ότι είναι νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης (οντότητες της παραγράφου 2β του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014) υπάρχουν τρεις προϋποθέσεις κατηγοριοποίησης τους οι οποίες είναι οι ακόλουθες :

- Σύνολο ενεργητικού.
- Καθαρό ύψος κύκλων εργασιών.
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου (Νιφορόπουλος Κ, 2014).

Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 4308/2014 περί Ε.Λ.Π, οι κατηγορίες των οντοτήτων είναι τέσσερις και είναι οι ακόλουθες :

- Πολύ μικρές οντότητες, είναι αυτές που κατά την ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια :
 - Σύνολο ενεργητικού : € 350.000.
 - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : € 700.000.
 - Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου : 10 άτομα.

Ειδικά, όπως προαναφέρθηκε, στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες και οι ατομικές επιχειρήσεις με μοναδική προϋπόθεση ότι το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους δεν ξεπερνά το ποσό των € 1.500.000 για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδου.

- Μικρές οντότητες, είναι οι οντότητες που δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια :
 - Σύνολο ενεργητικού : € 4.000.000.
 - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : € 8.000.000.
 - Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου : 50 άτομα.

- Μεσαίες οντότητες, είναι οι οντότητες που δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια :
 - Σύνολο ενεργητικού : € 20.000.000.
 - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : € 40.000.000.
 - Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου : 250 άτομα.
- Μεγάλες οντότητες, είναι αυτές που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια :
 - Σύνολο ενεργητικού : € 20.000.000.
 - Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : € 40.000.000.
 - Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου : 250 άτομα (Αλτιπαρμάκης Χ., 2015, σελ. 8-9).

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (ΚΑΛΥΨΗ 2 ΑΠΟ ΤΑ 3)		
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΟ ΥΨΟΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ
Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση κ.ά.)	-	-	≤ €1.500.000
Μικρές αρ.1 παρ.2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση κ.ά.)	-	-	> €1.500.000
Πολύ μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	≤ 10 άτομα	≤ €350.000	≤ €700.000
Μικρές αρ.1 παρ.2α και 2β	≤ 50 άτομα	≤ €4.000.000	≤ €8.000.000
Μεσαίες	≤ 250 άτομα	≤ €20.000.000	≤ €40.000.000
Μεγάλες	> 250 άτομα	> € 20.000.000	> €40.000.000

Πηγή: ΕΛΤΕ, 2015

2.4. Κριτήρια υπαγωγής οντοτήτων σε κατηγορίες

Αναλύοντας τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία εντάσσονται οι οντότητες σε κατηγορίες, αρχικά το σύνολο του ενεργητικού είναι το ποσό το οποίο βρίσκεται στο κονδύλι του ισολογισμού «Σύνολο ενεργητικού» και αποτελεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Ο κύκλος εργασιών αποτελεί το ποσό το οποίο βρίσκεται στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων «Κύκλος εργασιών (καθαρός)». Για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός ο οποίος προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του που βρίσκεται στο παράρτημα Α. Επομένως, ο κύκλος εργασιών δεν περιλαμβάνει επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα και φόρους, τέλη και δικαιώματα τα οποία εισπράττονται υπέρ τρίτων.

Στην περίπτωση που η διαχειριστική χρήση ή το φορολογικό έτος (περίοδος) είναι μικρότερη από 12 μήνες, τότε ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή ίσο των 15 ημερών λογίζεται ως μήνας, ενώ μικρότερο από 15 ημέρες δεν λαμβάνεται υπ' όψιν. Αν η οντότητα έχει λειτουργήσει την πρώτη ετήσια περίοδο λιγότερο από 4 μήνες, τότε δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για αυτό το διάστημα και έτσι η ένταξη της σε κατηγορία πραγματοποιείται βάσει των επόμενων δύο ετήσιων περιόδων.

Τέλος, σχετικά με το κριτήριο του μέσου όρου του προσωπικού, ο υπολογισμός του γίνεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση για το σύνολο των εργαζομένων που απασχολούν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Ειδικότερα, δεν περιλαμβάνονται οι εκπαιδευόμενοι και οι σπουδαστές οι οποίοι απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς επίσης και οι εργαζόμενοι οι οποίοι έχουν λάβει γονική άδεια, ενώ περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι :

- Οι έχοντες έμμισθη σχέση και τα πρόσωπα τα οποία απασχολούνται με σχέση η οποία εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξαρτήτως του τρόπου αμοιβής τους (π.χ. δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.ά.).
- Οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα.

- Οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται (Taxheaven, 2016).

2.5. Οι κατηγορίες βιβλίων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Οι υπόχρεες οντότητες σύμφωνα με τον νόμο περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων 4308/2014, εντάσσονται είτε στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είτε στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία καθώς και τις διαδικασίες και μεθόδους, προκειμένου να καταχωρηθούν οι σχετικές συναλλαγές και γεγονότα και να καταρτιστούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΕΛΤΕ, 2015, σελ. 14).

Αναλυτικότερα, οι οντότητες οι οποίες τηρούν τα βιβλία τους διπλογραφικά είναι οι ακόλουθες :

- Οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.
- Οι ομόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες στις οποίες όλα τα μέλη (άμεσα ή έμμεσα) είναι είτε νομικά πρόσωπα με τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη.
- Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι κοινοπραξίες κ.ά. με κύκλο εργασιών που ξεπερνά τα € 1.500.000.
- Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.ά.), με την προϋπόθεση ότι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τον κύκλο εργασιών τους να είναι μεγαλύτερος από € 1.500.000.
- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών που υπερβαίνει τα € 8.000.000.
- Οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.)

- Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που είναι υπόχρεοι σύνταξης ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1024/2015, οι συνεταιρισμοί που με βάση το καταστατικό τους είναι υποχρεωμένοι μόνο για την κατάρτιση ισολογισμού, δεν έχουν την υποχρέωση εφαρμογής διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, εφόσον ανήκουν στις πολύ μικρές οντότητες (κύκλος εργασιών € 1.500.000) (Πετράκης, 2015, σελ. 6).

Όταν μία οντότητα καταρτίζει ισολογισμό, τότε κάνει χρήση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και τηρεί ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό και ισοζύγιο. Όταν μία οντότητα έχει ενταχθεί προαιρετικά στο διπλογραφικό σύστημα, τότε μπορεί να επανέλθει στο απλογραφικό, οποιαδήποτε στιγμή το επιθυμεί, δίχως κάποιο περιορισμό, με την μόνη προϋπόθεση ότι δεν θα το κάνει κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος).

Ας σημειωθεί ότι η τήρηση του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος πραγματοποιείται πάντοτε με βάση τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου, δηλαδή οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Οι οντότητες οι οποίες εντάσσονται στο απλογραφικό σύστημα είναι οι πολύ μικρές οντότητες οι οποίες δεν καταρτίζουν ισολογισμό (ομόρρυθμη εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κ.ά.) καθώς επίσης οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών ο οποίος δεν υπερβαίνει τα € 1.500.000.

Επιπλέον, το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζεται από τον πωλητή υγρών καυσίμων (ομόρρυθμη εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κ.ά.) με κύκλο εργασιών ο οποίος δεν υπερβαίνει τα € 8.000.000 και τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.ά.), με την προϋπόθεση ότι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών ο οποίος δεν είναι μεγαλύτερος από € 1.500.000.

Στην περίπτωση που η οντότητα δεν καταρτίζει ισολογισμό, έχει τη δυνατότητα χρήσης ενός κατάλληλου απλογραφικού συστήματος προκειμένου να παρακολουθεί τα στοιχεία της

κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων - εξόδων). Ας σημειωθεί ότι αυτή η οντότητα μπορεί προαιρετικά να χρησιμοποιεί ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί για το απλογραφικό, χωρίς ωστόσο εξαιτίας αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να έχει την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων). Το βιβλίο εσόδων - εξόδων περιλαμβάνει τα ακόλουθα :

- Τα πάσης φύσεως έσοδα. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων μπορεί να πραγματοποιείται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο, δίχως να χρειάζεται κάποια ιδιαίτερη καταχώρηση ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η οντότητα πρέπει να είναι σύμφωνο με τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας.
- Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών, παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- Τις πάσης φύσεως ζημίες.
- Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατ' είδος.

Τέλος, είναι σημαντικό το γεγονός ότι οι ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονταν από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής εξαιτίας του ύψους ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης περιόδου, πλέον απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Για φορολογικούς σκοπούς, αυτές οι οντότητες είναι υποχρεωμένες, να εκδίδουν στοιχεία λιανικής, δίχως ωστόσο να είναι απαραίτητη η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Πετράκης, 2015, σελ. 6-7).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι βασικές αρχές οι οποίες ακολουθούνται προκειμένου να συνταχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι αυτές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. Εισάγεται η έννοια της εύλογης παρουσίασης (Οδηγία 2013/34/Ε.Ε.), η οποία είναι το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η έννοια αυτή δεν ορίζεται ρητά αλλά είναι μια αμιγώς λογιστική έννοια που συνήθως δεν έχει φορολογικό ενδιαφέρον και έχει ως σκοπό τη δημοσίευση αξιόπιστης πληροφόρησης, ώστε να αποφευχθεί η παραπλάνηση των χρηστών. Ουσιαστικά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις.

Ένα παράδειγμα εύλογης παρουσίασης αποτελεί η πώληση ακινήτου από μια οντότητα που η κύρια δραστηριότητά της δεν περιλαμβάνει αυτό το αντικείμενο και η εμφάνιση του τιμήματος της πώλησης ως έσοδο και της λογιστικής αξίας του ακινήτου ως κόστος πωληθέντων, αντί για την εμφάνιση του αποτελέσματος ως κέρδους ή ζημίας στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Κάνοντας την υπόθεση ότι τα ποσά είναι σημαντικά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν ικανοποιούν λογιστικά την απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Όμως, από την φορολογική σκοπιά δεν τίθεται ζήτημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται από κάθε κατηγορία οντοτήτων είναι ένα ενιαίο σύνολο. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση που υπάρχει κάποιο σημαντικό σφάλμα ή παράληψη, ή σε περίπτωση που δεν έχει πραγματοποιηθεί η σύνταξη ή η δημοσιοποίηση σε έστω μία από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τότε το ενιαίο σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πάσχει από πλευράς εύλογης παρουσίασης.

Ένα παράδειγμα αυτής της περίπτωσης είναι όταν το προσάρτημα μιας οντότητας δεν συμπεριλαμβάνει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες, τότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της δεν καλύπτουν την απαίτηση περί εύλογης παρουσίασης, ακόμα και αν όλοι οι υπόλοιποι

πίνακες (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση χρηματοροών) δεν έχουν σημαντικό σφάλμα (Πετράκης, 2015, σελ. 29).

Παρακάτω παρουσιάζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι :

- Η θεμελιώδης αρχή του δουλευμένου. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, αναγνωρίζονται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που εισπράττονται ή πληρώνονται.
- Η θεμελιώδης αρχή συνέχισης της δραστηριότητας. Αυτή η αρχή ισχύει για μια οντότητα, εκτός αν η διοίκηση της πρόκειται να την ρευστοποιήσει ή να παύσει την δραστηριότητά της ή αν εξαιτίας των συνθηκών δεν υπάρχει καμία άλλη επιλογή εκτός από την διακοπή της λειτουργία της. Η διοίκηση της οντότητας ευθύνεται για την εκτίμηση του κατά πόσο η αρχή συνέχισης της δραστηριότητας θα γίνει δεκτή κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οφείλοντας να λάβει υπ' όψιν όλες τις διαθέσιμες (κατά το χρόνο της εκτίμησης) πληροφορίες για το μέλλον. Στην περίπτωση που η διοίκηση κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν θα καταρτιστούν σύμφωνα με αυτήν την αρχή, τότε η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και η επιμέτρηση των υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων και των προβλέψεων, γίνεται στα ποσά που πρόκειται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.
- Η αρχή της συνέπειας στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, οι βάσεις επιμέτρησης, οι παραδοχές, οι κανόνες και οι πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από το νόμο 4308/2014. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών επιτρέπεται μόνο όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου και όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα εφόσον η νέα πολιτική υπηρετεί καλύτερα τον στόχο της εύλογης παρουσίασης.
- Η σύνεση στην επιμέτρηση των στοιχείων.

- Η υποχρέωση της αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξαρτήτως του αποτελέσματος της περιόδου. Μια αρνητική προσαρμογή είναι πιθανόν να προκύψει και από μια επαχθή σύμβαση (σύμβαση στην οποία το κόστος εκπλήρωσης της δέσμευσης που έχει αναληφθεί είναι μεγαλύτερο από το οικονομικό όφελος που πρόκειται να ληφθεί από τη σύμβαση αυτή).
- Τα γεγονότα τα οποία γίνονται εμφανή έπειτα από την λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για δημοσιοποίηση. Αυτά αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, με την προϋπόθεση ότι αφορούν συνθήκες οι οποίες υπήρχαν στο τέλος της περιόδου αυτής και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Παράδειγμα αποτελεί η πτώχευση ενός πελάτη εξαιτίας των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, το οποίο υποδηλώνει ότι πρέπει να αναγνωριστεί η σχετική απομείωση (Πετράκης, 2015, σελ. 29-30).

3.2. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας

Με βάση το άρθρο 16 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, οι καταχωρηθέντες συναλλαγές και γεγονότα στα λογιστικά αρχεία, ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, σύμφωνα διατάξεις του νόμου αυτού. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο με το οποίο γίνεται εύλογη παρουσίαση των αναγνωριζομένων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών και των χρηματοροών μιας οντότητας της κάθε περιόδου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και των μικρών οντοτήτων είναι οι ακόλουθες καταστάσεις :

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Προσάρτημα.

Ας σημειωθεί ότι οι πολύ μικρές οντότητες έχουν τη δυνατότητα εναλλακτικής σύνταξης του Συνοπτικού Ισολογισμού και της Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από την νομοθεσία. Οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου 4308/2014 έχουν τη δυνατότητα εναλλακτικής σύνταξης μόνο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από την νομοθεσία (Taxheaven, 2014).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων είναι οι ακόλουθες καταστάσεις :

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Προσάρτημα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων είναι οι ακόλουθες καταστάσεις :

- Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Κατάσταση Χρηματοροών.
- Προσάρτημα.

Η δομή αλλά και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να μεταβάλλονται από περίοδο σε περίοδο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν την δυνατότητα απόκλισης από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων τους εφόσον θα τηρηθεί η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

- Πρόσθεση νέων κονδυλίων, εφόσον το περιεχόμενό τους δεν υπάρχει σε κάποιο άλλο προβλεπόμενο κονδύλι των υποδειγμάτων.
- Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δύνανται να συγχωνεύονται στην περίπτωση που τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σύγκριση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παραγράφου 2 του άρθρου 16 ή / και παρέχεται μεγαλύτερη σαφήνεια από τη συγχώνευση (Taxheaven, 2014).

	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ				
	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ		ΜΙΚΡΕΣ	ΜΕΣΑΙΕΣ	ΜΕΓΑΛΕΣ
	αρ.1 παρ.2γ	αρ.1 παρ.2α και 2β			
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		X	X	X	X
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	X	X	X	X	X
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ				X	X
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΡΡΟΩΝ					X
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Ή ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ	X	X	X	X	X

Πηγή: Νιφορόπουλος, 2016

3.3. Κανόνες επιμέτρησης

Οι οντότητες μπορούν να επιλέξουν μεταξύ δύο επιλογών για την επιμέτρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων : είτε με το «ιστορικό κόστος», το οποίο αποτελεί και το βασικό μοντέλο επιμέτρησης είτε με τις «εύλογες αξίες».

Το ιστορικό κόστος ή αλλιώς το κόστος κτήσεως, αποτελεί την κύρια λογιστική μέθοδο που καθιερώθηκε από το νόμο 4308/2014 για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Για να πραγματοποιηθεί η λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, η αρχή του κόστους κτήσης σημαίνει ότι τα στοιχεία αυτά έχουν αρχικά αναγνωριστεί στο κόστος κτήσης και μετέπειτα επιμετρήθηκαν στο ανακτήσιμο ποσό τους, με την προϋπόθεση ότι αυτό δεν είναι μεγαλύτερο του κόστους κτήσης και η ζημία εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμη. Επομένως ισχύουν τα ακόλουθα :

- Δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων.
- Η παρουσίαση στο ανακτήσιμο κόστος των υποκείμενων σε φυσιολογική απαξίωση στοιχείων (π.χ. τα ενσώματα πάγια) επιτυγχάνεται κατά κύριο λόγο από την μείωση αυτών μέσα από τις αποσβέσεις που διενεργούνται.
- Οι έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, κ.ά.), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσα από τη διαδικασία της απομείωσης (Πετράκης, 2015, σελ. 87).

Σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, βάσει της Οδηγίας 34/2013, τα κράτη - μέλη είναι υποχρεωμένα για την εισαγωγή ρυθμίσεων στο εσωτερικό τους δίκαιο, οι οποίες είτε επιβάλλουν, είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Έτσι, εισάγεται η προαιρετική δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών, ως ένα εναλλακτικό μοντέλο επιμέτρησης έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της οντότητας, με απόφαση της διοίκησης της.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφερθεί ότι η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι αντιστοίχως η τιμή ανταλλαγής ή η τιμή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών τα οποία ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες της αγοράς, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Τα επιλέξιμα

στοιχεία προκειμένου να πραγματοποιηθεί η επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναφέρονται στα ακόλουθα κονδύλια του ισολογισμού :

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- Επενδυτικά ακίνητα.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.
- Αποθέματα εμπορευμάτων (ισχύει μόνο για αποθέματα των οποίων οι διαπραγματεύσεις των τιμών τους γίνονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση για την απόκτηση κέρδους και όχι στα πλαίσια κλασικών εμπορικών ή παραγωγικών δραστηριοτήτων.
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Στην περίπτωση που μια οντότητα αποφασίσει την εφαρμογή εύλογων αξιών σε ένα ή περισσότερα από τα προαναφερθέντα κονδύλια, τότε η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων των κονδυλίων του ισολογισμού. Αυτό σημαίνει ότι δεν επιτρέπεται να πραγματοποιείται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία των κονδυλίων.

Μόνο στην περίπτωση που η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, η επιμέτρηση αυτού του στοιχείου πραγματοποιείται στην εύλογη αξία. Επομένως στην περίπτωση που η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός στοιχείου δεν μπορεί να είναι αξιόπιστη, τότε μόνο αυτό το στοιχείο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους κτήσης.

Τέλος, στην περίπτωση που η εύλογη αξία επιλέγεται ως μέθοδος επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, τότε και τα τρία κονδύλια των στοιχείων αυτών, «*Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία*», «*Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου*» και «*Χρηματοοικονομικά*

στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», εφόσον υπάρχουν, επιμετρούνται στις εύλογες αξίες τους (Πετράκης, 2015, σελ. 87-88).

3.4. Λογιστική και φορολογική βάση

Στο άρθρο 3 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, γίνεται αναφορά στην λογιστική και φορολογική βάση, οι οποίες πρέπει να παρακολουθούνται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας, αναφορικά με τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς και με τα λογιστικά γεγονότα που δημιουργούν έσοδα ή προκαλούν έξοδα, με τελικό σκοπό την ορθή σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης, η οντότητα έρχεται αντιμέτωπη με ποικίλα λογιστικά γεγονότα, κάποια από τα οποία επηρεάζουν με ευθύ τρόπο, εκτός από το μέγεθος των περιουσιακών στοιχείων και τις φορολογικές διαδικασίες. Παράδειγμα αποτελεί η επιβολή ενός προστίμου στην οντότητα. Η καταβολή του θα επηρεάσει τα χρηματικά διαθέσιμα, ενώ η μη αναγνώριση του από την φορολογική νομοθεσία, δημιουργεί την υποχρέωση παρακολούθησης αυτή της πράξης ως φορολογική βάση. Επιπλέον, η διαφορά του προστίμου χαρακτηρίζεται ως μόνιμη, το οποίο συνεπάγεται με μη μελλοντική αντιστροφή και είναι οριστική. Ακριβώς, το ίδιο συμβαίνει με οποιαδήποτε δαπάνη η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (π.χ. τέλος επιτηδεύματος κ.ά.).

Από την άλλη πλευρά, η προσωρινή διαφορά αναστρέφεται στο μέλλον και επομένως παρακολουθείται με αυτή την προϋπόθεση. Παράδειγμα αποτελεί ένα έξοδο του οποίου η λογιστική καταχώρηση γίνεται στην χρήση 2014, αλλά θα εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς στη χρήση 2015. Έτσι, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης 2014 είναι μικρότερο κατά το ποσό του εξόδου από το φορολογικό αποτέλεσμα της, ενώ το αντίστροφο θα συμβεί στη χρήση 2015 (το φορολογικό αποτέλεσμα θα είναι μικρότερο κατά το ποσό του εξόδου από το λογιστικό αποτέλεσμα της).

Μια τέτοια περίπτωση θα προκύψει, για παράδειγμα, σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν διαφορετικοί συντελεστές ή μέθοδοι απόσβεσης, για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή σε περιπτώσεις λογιστικοποίησης προβλέψεων που αφορούν αποζημιώσεις εξαιτίας της αποχώρησης εργαζομένων από την υπηρεσία. Αυτά τα ποσά αντιστρέφονται ως την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων.

Επομένως, στην περίπτωση ενός παγίου, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων πραγματοποιείται μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους ή μέσω του αποτελέσματος κέρδους ή ζημίας που προκύπτει κατά την απόσυρση - εκποίηση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές στο προσωπικό, μετά την αποχώρησή τους, η αντιστροφή πραγματοποιείται κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο υφίσταται η φορολογική τους αναγνώριση.

Ουσιαστικά, είναι η γνωστή «φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος», η οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και το φορολογικό νόμο, πραγματοποιούνταν στο τέλος της χρήσης, ευθυγραμμιζόμενη και με τα φορολογικά έντυπα. Άρα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., το λογιστικό σύστημα της οντότητας είναι υποχρεωμένο να παρακολουθεί και την φορολογική βάση, εκτός από την λογιστική μεταβολή, στην περίπτωση που υπάρχει σχετική διαφορά.

Για παράδειγμα, σε περίπτωση που η καταβολή του ενοικίου της επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας πραγματοποιηθεί με το δεδομένο ότι αυτό το έξοδο αναγνωρίζεται φορολογικά, δηλαδή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, τότε δεν υφίσταται διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και στη φορολογική βάση και επομένως δεν υπάρχει λόγος ιδιαίτερης παρακολούθησης του.

Ας επισημανθεί ότι η προαναφερθείσα παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης, αναφέρεται στα έσοδα, στα έξοδα, στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις και στην καθαρή θέση της οντότητας. Επομένως, είναι αυτονόητο ότι αυτή η υποχρέωση είναι προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Η υλοποίηση αυτής της παρακολούθησης μπορεί να πραγματοποιείται με οποιονδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, προκειμένου να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για να καταρτιστούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, να

συνταχθεί η φορολογική δήλωση και να διασφαλιστεί η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου (Σγουρινάκης, 2016).

3.5. Αποσβέσεις

Οι οντότητες προκειμένου να εκπληρώσουν τον σκοπό τους, κάνουν χρήση πάγιων ή μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων που προορίζονται για διαρκή χρήση από αυτές, με αποτέλεσμα τα οφέλη χρήσης τους να επεκτείνονται πέραν από ένα έτος. Με την πάροδο του χρόνου, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χάνουν την αξία τους εξαιτίας της χρησιμοποίησης ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής απαξίωσης. Αυτή η απώλεια της αξίας των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων καταγράφεται στα βιβλία της οντότητας μέσω των αποσβέσεων.

Με βάση τον ορισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξία ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Επομένως, στην περίπτωση που ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο έχει αγοραστεί από μία οντότητα με αξία κτήσεως € 100.000 και η διοίκηση της εκτιμά ότι θα το χρησιμοποιήσει για 10 έτη (ωφέλιμη διάρκεια ζωής) και ότι στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους η αξία του θα είναι € 10.000 (υπολειμματική αξία που θα εισπραχθεί), τότε η αποσβεστέα αξία του παγίου είναι € 90.000 (€ 100.000- € 10.000).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με διάφορες μεθόδους, δίχως να ορίζεται αυστηρά ο τύπος υπολογισμού τους από το νόμο, με τον οποίο κατανέμεται συστηματικά η αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Στο παραπάνω παράδειγμα, σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης, η ετήσια απόσβεση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι € 9.000 (€ 90.000 / 10 έτη), ποσό με το οποίο θα επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα χρήσης της οντότητας.

Με βάση τις αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων, ο λογισμός των αποσβέσεων των παγίων είναι υποχρεωτικός. Πιο συγκεκριμένα, οι οντότητες είναι υποχρεωμένες, κατά τη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να ακολουθούν εκτός των άλλων και την αρχή της

αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξαρτήτως του αποτελέσματος της περιόδου (κέρδος ή ζημία).

Οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα (π.χ. οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου), σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1 του νόμου 4308/2014.

Την ίδια αρχή απαιτεί και ο φορολογικός νόμος, με την προϋπόθεση ότι το πάγιο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της οντότητας. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 24 του νόμου 4172/2013 ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων, γίνεται ετησίως, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ φορολογικών ετών.

Τέλος, υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι που έχουν στην κυριότητα τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα από το γεγονός αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης (Αληφαντής, 2016).

Παρακάτω, αναλύονται οι βασικότερες διατάξεις λογιστικής και φορολογικής βάσης αναφορικά με τις αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δίνοντας έμφαση στις διαφορές τους :

- Υποκείμενη σε απόσβεση αξία παγίων.
 - Φορολογική βάση. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το κόστος κτήσης ή κατασκευής (συμπεριλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος). Επίσης, στην περίπτωση που η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τα € 1.500, τότε αυτό το στοιχείο δεν δύναται να αποσβεστεί πλήρως εντός του φορολογικού έτους που αποκτήθηκε. Η εφάπαξ απόσβεση αυτών των παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική.

- Λογιστική βάση. Την ημερομηνία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δηλαδή μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, η επιμέτρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, των δαπανών επισκευής και συντήρησης και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).
- Φορολογική βάση. Στην περίπτωση που η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τα € 1.500, τότε αυτό το στοιχείο δεν δύναται να αποσβεστεί πλήρως εντός του φορολογικού έτους που αποκτήθηκε. Η εφάπαξ απόσβεση αυτών των παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική.
- Λογιστική βάση. Κάποια ανάλογη πρόβλεψη σε σχέση με την αξία των παγίων δεν υπάρχει στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
- Συντελεστές αποσβέσεων.
 - Φορολογική βάση. Οι συντελεστές των αποσβέσεων είναι σύμφωνοι με τους συντελεστές του άρθρου 24 του νόμου 4172/2013.
 - Λογιστική βάση. Η επιλογή των συντελεστών των αποσβέσεων γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας. Ας σημειωθεί ότι σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά κάθε οντότητας, η διοίκηση της μπορεί να προβεί στην υιοθέτηση των φορολογικών συντελεστών απόσβεσης, βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, αν κατά την κρίση της διοίκησης προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης.
- Χρόνος έναρξης αποσβέσεων.
 - Φορολογική βάση. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου ξεκινάει από τον επόμενο μήνα μέσα στον οποίο χρησιμοποιείται κατ' αναλογία με τους συντελεστές και όχι από το μήνα που αυτό ξεκίνησε να χρησιμοποιείται.

- Λογιστική βάση. Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων ξεκινάει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια (Παπαγιάννης, 2016).

- Μέθοδοι αποσβέσεων.
 - Φορολογική βάση. Οι αποσβέσεις γίνονται μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Οι ειδικές διατάξεις οι οποίες προβλέπουν διαφορετικό τρόπο αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (π.χ. άρθρο 97 Ν.1892/1990, άρθρο 26 Ν.2093/1992, άρθρο 25 Ν.2338/1995, άρθρο 2 Ν.3755/2009, κ.ά.)
 - Λογιστική βάση. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης γίνεται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις μεθόδους απόσβεσης οι οποίες είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

- Πάγια εκτός εκμετάλλευσης.
 - Φορολογική βάση: Για το χρονικό διάστημα που κάποια πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της οντότητας (έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης ή σε αδράνεια), δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, καθώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών αφού δεν υπάρχει λειτουργική φθορά. Όταν ξεκινήσει και πάλι η παραγωγική λειτουργία τους, τότε θα συνεχίσουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις μέχρι την πλήρη απόσβεση τους.
 - Λογιστική βάση. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι αποσβέσεις διενεργούνται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού τους ως πάγια, ανεξάρτητα από το γεγονός αν χρησιμοποιούνται ή βρίσκονται σε αδράνεια.

- Φορολογικές Αποσβέσεις για τις νέες επιχειρήσεις
 - Φορολογική βάση. Οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα αναβολής της φορολογικής απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων τους για τα πρώτα τρία φορολογικά έτη.
 - Λογιστική βάση. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν γίνεται κάποια διάκριση για τις αποσβέσεις των νέων οντοτήτων (Παπαγιάννης, 2016).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως ένας μεταρρυθμιστικός νόμος, όπως όλοι αυτοί οι νόμοι, μειώνουν σημαντικά το κόστος λειτουργίας της αγοράς και αυξάνουν την ασφάλεια δικαίου, καταπολεμώντας την λογιστική πολυνομία. Ακόμα ένα πολύ βασικό πλεονέκτημα που προκύπτει από το νόμο 4608/2014 που εισήχθη και αφορά τα Ε.Λ.Π. είναι ο εκσυγχρονισμός της λογιστικής τυποποίησης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς υιοθετείται ένα σύγχρονο και ταυτόχρονα λειτουργικό πλαίσιο λογιστικών κανόνων.

Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οικονομικών μονάδων καθίστανται ευχερώς κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές. Επομένως, τα Ε.Λ.Π. έχει τις προοπτικές να δώσει στην ελληνική επιχειρηματικότητα την δυνατότητα ανταπόκρισης στις σύγχρονες συνθήκες, με τρόπο απλό ο οποίος δεν θα είναι επιβαρυνμένος οικονομικά ή γραφειοκρατικά.

Η χρηματοοικονομική λογιστική μέσα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αφορά όλους τους κανόνες και τις αρχές της διατυπωμένους και σύμφωνους με τις διεθνείς πρακτικές και το πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι βασικές αρχές οι οποίες ακολουθούνται προκειμένου να συνταχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι αυτές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. Εισάγεται η έννοια της εύλογης παρουσίασης (Οδηγία 2013/34/Ε.Ε.), η οποία είναι το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι οντότητες μπορούν να επιλέξουν μεταξύ δύο επιλογών για την επιμέτρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων : είτε με το «ιστορικό κόστος», το οποίο αποτελεί και την κύρια λογιστική μέθοδο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είτε με τις «εύλογες αξίες».

Επίσης, το λογιστικό σύστημα της κάθε οντότητας πρέπει να παρακολουθεί την λογιστική και την φορολογική βάση, αναφορικά με τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς και με τα λογιστικά γεγονότα που δημιουργούν έσοδα ή προκαλούν έξοδα, με τελικό σκοπό την ορθή σύνταξη των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. Επομένως, είναι αυτονόητο ότι αυτή η υποχρέωση είναι προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Με βάση τον ορισμό των Ε.Λ.Π. η απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξία ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική του ζωή. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με διάφορες μεθόδους, δίχως να ορίζεται αυστηρά ο τύπος υπολογισμού τους από το νόμο, με τον οποίο κατανέμεται συστηματικά η αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφαντής Γεώργιος, 2016, Οι αλλαγές στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, <http://www.lsr.gr/html/%CE%BF%CE%B9-%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AD%CF%82-%CF%83%CF%84%CE%B7-%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%AF%CE%B1-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2/>
- Αλτιπαρμάκης Χρήστος, 2015, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014 Συμπεριλαμβανομένης της ΠΟΛ. 1003
- Βενιέρης Γεώργιος & Κοέν Σάνδρα, 2007, Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, Εκδόσεις Ρ.Ι. Publishing.
- Βιβλιοθήκη ΤΕΙ Κρήτης, 2006, Μάθημα 1^ο Επιχείρηση και λογιστική, http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/Arxes_logistikis/Arxes_logostikis_Notes.pdf
- Γαρεφαλάκης Αλέξανδρος, 2016, Χρηματοοικονομική λογιστική.
- Γκίκας Δημήτριος, 2008, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Αθήνα, Εκδόσεις Μπένου.
- ΕΛΤΕ, 2015, Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του νόμου 4308/2014.
- Ηρειώτης Νικόλαος, 2007, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, https://annxyd.files.wordpress.com/2009/04/hrimatooikonomiki_logistiki.pdf
- Μαυραγάνης Γ, 2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Τεύχος 1, <https://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/files/assets/common/downloads/E.pdf>
- Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος, 2014, ΕΛΠ Κατηγοριοποίηση και υποχρεώσεις των επιχειρήσεων - Σχέδιο λογαριασμών, <https://www.grandvalue.gr/elp-katigoropoihsh-kai-yproxreoseis-epixeirhseon>
- Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος, 2016, ΕΛΠ – 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23583>

- Παπαγιάννης Νικόλαος, 2016, Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων σε φορολογική-λογιστική βάση (σύμφωνα με τα ΕΛΠ), <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=193017>
- Πετράκης Εμμανουήλ, 2015, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014, https://sete.gr/media/4310/simeioseis-elp-4308_2014-mp-81215.pdf
- Σγουρινακης Νίκος, 2016, Η λογιστική και η φορολογική βάση, <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21172/%CE%97-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B7-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B7>
- Φίλιος Βασίλειος, 2010, Διοικητική λογιστική, Αθήνα, Εκδόσεις Έλλην.
- Taxheaven, 2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>