



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η λογιστική αντιμετώπιση των παγίων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΣΟΦΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ 4230 & ΤΙΓΚΑΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ 4170

Επιβλέπων Καθηγητής: ΧΡΟΝΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Ηράκλειο, 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήταν παράλειψή μας να μην ευχαριστήσουμε θερμά τον επόπτη της πτυχιακής μας εργασίας και καθηγητή μας, κ. Χρονάκη. Τον ευχαριστούμε πολύ για την πολύτιμη βοήθειά του, το χρόνο του και την άριστη συνεργασία μας, κατά τη διάρκεια όλης της εκπόνησης της εργασίας αυτής. Επίσης, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειές μας και τους φίλους μας που μας στάθηκαν πολύ σε αυτό το τόσο σημαντικό κομμάτι της ζωής μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία έχει ως θέμα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η επιλογή του θέματος έγινε εξαιτίας του ενδιαφέροντος μας για τη λογιστική αντιμετώπιση των παγίων από μία επιχείρηση καθώς και ότι βρήκαμε το θέμα κατανοητό και εύκολο προς ανάπτυξη. Η επιθυμία μας να μελετήσουμε τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των οποίων είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις από το 2010, μας έκανε να αναγνωρίσουμε το ενδιαφέρον και τη μεγάλη σημασία τους. Η εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας πάνω σε ένα τόσο ενδιαφέρον θέμα μας έδωσε τη δυνατότητα να ενημερωθούμε περισσότερο και αυτό από μόνο του αποτελεί ισχυρό κίνητρο επιλογής του. Η σωστή διαχείριση των παγίων της επιχείρησης αλλά και ο τρόπος αποτίμησής τους αποτελούν βασικό μέλημα μιας επιχείρησης. Οι γνώσεις του λογιστή για θέματα που σχετίζονται με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία και με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι απαραίτητες και τον καθιστούν περιζήτητο.

ABSTRACT

The work is on fixed assets based on the Greek Legislation, International and Greek GAAP. The choice of subject was because of our interest in accounting for the assets of a company and that we found the topic understandable and easy to grow. Our desire to study the Greek and International Accounting Standards, the application of which is mandatory for all businesses from 2010, made to acknowledge the interest and their importance. The preparation of the thesis on an interesting subject has enabled more informed us and this alone is a strong driver of choice. Proper management of the assets of the business and the valuation method the primary concern of a business. The knowledge of the accountant on issues related to the Greek Tax Legislation and the Greek and International Accounting Standards is necessary and make it highly sought after.

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
Κεφάλαιο 1 ^ο	8
Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	8
Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	11
Πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	12
Λογιστικά Πρότυπα.....	14
Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	14
Κεφάλαιο 2 ^ο	16
2.1 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και τι ίσχυε πριν από αυτά (παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).....	16
2.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	17
2.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	18
2.4 Νόμος 4308/2014 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει του μεγέθους και άρθρα.....	20
2.4.1 Οι αλλαγές που επήλθαν με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014.....	34
Κεφάλαιο 3 ^ο	41
Λογιστική αντιμετώπιση παγίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	41
3.1 Υπεραξία Επιχειρήσεως.....	41
3.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.....	43
3.3 Franchising.....	44
3.5 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων , Λοιπά Δικαιώματα , Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.....	48
3.6 Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης.....	52
Κεφάλαιο 4 ^ο	55
Λογιστική αντιμετώπιση παγίων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	55
4.1 Σκοπός του προτύπου ΔΛΠ 38.....	55
4.2 Προσδιορισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων.....	57
4.3 Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Μεταγενέστερες δαπάνες.....	58
4.4 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, Μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρισης.....	62
4.5 Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	64

4.6 Αναγνωρησιμότητα λογιστικής αξίας – Ζημίες απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	66
Κεφάλαιο 5 ^ο	67
Σύγκριση του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ .	67
5.1 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων	67
5.2 Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.....	70
5.3 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	70
5.4 Κόστη απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων	71
5.5 Αναπροσαρμογή αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων	71
5.6 Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων	71
5.7 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση.....	72
5.8 Τρόπος παρουσίασης στον Ισολογισμό	72
5.9 Υπεραξία επιχειρήσεως – Leasing - Γνωστοποιήσεις	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	74
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	77

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μέχρι σήμερα, η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αφορά μόνο τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εφαρμογή των ΔΛΠ συναντάται από μικρό αριθμό επιχειρήσεων που είτε είναι μικρές για να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των ΛΠ, είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις οπότε είναι και υποχρεωμένες να τα εφαρμόσουν.

Ένας μεγάλος αριθμός μικρομεσαίων επιχειρήσεων δεν εφαρμόζει τα ΛΠ και ΔΠΧΠ κάτι το οποίο υπονομεύει την εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρείες. Οι πιο σημαντικές αιτίες που αποθαρρύνουν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις ώστε να εφαρμόσουν τα Ελληνικά και τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι το κόστος εφαρμογής τους, καθώς επίσης και το γεγονός ότι χρειάζεται εξειδικευμένο προσωπικό και νέα συστήματα μηχανογράφησης. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση και η παρουσίαση των βασικών χαρακτηριστικών των Ελληνικών και Διεθνών λογιστικών προτύπων, όπως αυτά εφαρμόζονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις και οι συνέπειες από την εφαρμογή τους.

Στο Ενεργητικό της επιχείρησης περιέχονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία που έχει η επιχείρηση στην κατοχή της και τα ποσά που περιμένει να εισπράξει από τρίτους. Το Ενεργητικό χωρίζεται σε πάγια στοιχεία, σε αποθέματα, σε απαιτήσεις και σε διαθέσιμα και μπορεί να αυξάνει όταν χρεώνεται και να μειώνει όταν πιστώνεται.

Σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η κάθε επιχείρηση που τηρεί βιβλία Έ κατηγορίας του Κ.Β.Σ πρέπει να εφαρμόζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σχετικά με τη δομή του, την ονοματολογία του και το περιεχόμενό του στους πρωτοβάθμιους στους δευτεροβάθμιους καθώς και τριτοβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ. Οι Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, οι μητρικές εταιρίες που συντάσσουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, καθώς και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που η δημοσίευσή τους βάση νόμου είναι υποχρεωτική πρέπει να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από 1.1.2005 αν και η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Βέβαια τα Δ.Λ.Π. μπορούν να εφαρμόσουν και οι υπόλοιπες εταιρίες με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Η εργασία αυτή αποσκοπεί στη διερεύνηση των παγίων και την αποτίμησή τους, αντιμετωπίζοντάς σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάνοντας μία

σύνομη αλλά ουσιαστική αναφορά σχετικά με αυτά, αφού με την εφαρμογή τους δίνεται η δυνατότητα της πραγματικής απεικόνισης μιας επιχείρησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται μία βιβλιογραφική επισκόπηση των ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων μέσα από άρθρα. Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αυτής θα μελετήσουμε τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και την εφαρμογή τους στην Ελλάδα σύμφωνα με το νόμο Ν.4308/2014. Δίνουμε πολλούς ορισμούς προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια των ελληνικών λογιστικών προτύπων ως προς τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Επίσης, κάνουμε σύγκριση μεταξύ των ελληνικών λογιστικών προτύπων με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Στο τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται η λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται η λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται σύγκριση του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα. Τέλος, παρουσιάζουμε τα συμπεράσματα μας και τις βιβλιογραφικές αναφορές.

Κεφάλαιο 1^ο

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Πολλές έρευνες που έγιναν μέχρι σήμερα μελέτησαν τις συνέπειες της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις από πολλές οπτικές, όπως είναι η επίδραση στην αξία των μετόχων και η απόδοση των μετοχών στις εταιρείες που εμπλέκονται (Floros,2007), μέσα από την ανάλυση των χρηματικών ροών (Schleicher,2010) την επίδρασή που έχουν στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (Γκίνογλου,2008), μέσα από ερωτηματολόγια για τις

απόψεις και εκτιμήσεις των μάνατζερ των εταιρειών για αυτό το γεγονός της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Moschidis,2004).

Οι πιο σημαντικές μελέτες που εξέτασαν τις συνέπειες των Δ.Λ.Π. στις επιχειρήσεις της Ελλάδας στις οικονομικές τους καταστάσεις, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι οι εξής:

1. Οι Ballas (2010) μελέτησαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα και η μελέτη τους αυτή υιοθέτησε μια μεικτή μεθοδολογία η οποία βασιζόταν σε δευτερεύουσες πηγές στοιχείων όπως είναι η νομοθεσία, οι δημοσιευμένες ετήσιες καταστάσεις σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις αλλά και πρωτογενή στοιχεία όπως για παράδειγμα μία έρευνα με ερωτηματολόγια που απαντήθηκε από οικονομικούς διευθυντές τριάντα έξι ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων. Οι Ballas (2010) υποστήριξαν ότι όλοι όσοι συμμετείχαν στην έρευνα πίστευαν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. βελτίωσε σε μεγάλο βαθμό την ποιότητα της λογιστικής τυποποίησης των οικονομικών καταστάσεων, ακόμα κι αν το Ελληνικό περιβάλλον δεν ήταν κατάλληλο για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Επιπλέον, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. αύξησε την αξιοπιστία, τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Η Γεωργακοπούλου (2010), μελέτησε το κατά πόσο η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις αλλά και τις εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών, κάνοντας χρήση ενός δείγματος από ελληνικές επιχειρήσεις των κλάδων της εστίασης και των αναψυκτικών. Στην έρευνά που πραγματοποίησε μελέτησε ένα δείγμα δέκα πέντε ελληνικών επιχειρήσεων των κλάδων που αναφέραμε, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά τα έτη 2002 έως 2006. Μέσα από τον ισολογισμό των εταιρειών και τα αποτελέσματα χρήσης έλαβε και σύγκρινε δευτερεύοντα λογιστικά δεδομένα κατά την περίοδο της εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων και πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (2002-2004) και στην περίοδο μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. διότι θεώρησε ότι το 2004 είναι μια χρονιά μετάβασης κατά την υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. (από το 2005 και μετά). Επίσης, διερεύνησε την επίδραση της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις ενός δείγματος ελληνικών επιχειρήσεων του κατασκευαστικού κλάδου, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και το έτος 2004 εξέτασε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. και κάνοντας έρευνά ισχυρίστηκε ότι τα ίδια κεφάλαια και οι συνολικές υποχρεώσεις και το σύνολο

ενεργητικού κατέγραψαν υψηλότερες τιμές με την χρήση των Δ.Λ.Π. απ' ότι με την χρήση των Ε.Λ.Π.

Ο Δουκάκης (2010), μελέτησε την τάση των κερδών και των συστατικών στοιχείων αυτών μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Στη μελέτη του μελέτησε εκτενέστερα τα λογιστικά δεδομένα για δύο έτη πριν και δύο έτη μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. για όλες τις μη-χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α., έτσι ώστε να εξετάσει κατά πόσο η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επηρεάζει την τάση τους διαχρονικά, αλλά και την επεξηγηματική δομή των κερδών των επιχειρήσεων. Ο Δουκάκης (2010), κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι η λογιστική τυποποίηση των Δ.Λ.Π. δεν φαίνεται να δείχνει μια βελτίωση στην τάση καταγραφής επιχειρηματικών κερδών.

Οι Ιατρίδης and Ρούβολης (2010) μελέτησαν τις συνέπειες της μετάβασης από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π. όσον αφορά τα οικονομικά αποτελέσματα όλων των μη-χρηματοπιστωτικών ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α. και παράλληλα μελέτησαν τους παράγοντες που έχουν σχέση με την εθελοντική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πριν υιοθετηθούν επίσημα και το βαθμό του επηρεασμού-διαμόρφωσης των κερδών υπό τα Δ.Λ.Π. Οι Ιατρίδης και Ρούβολης (2010) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα οικονομικά μετρήσιμα αποτελέσματα των εταιριών βελτιώθηκαν σημαντικά την επόμενη περίοδο παρά το γεγονός ότι οι επιπτώσεις της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. τον πρώτο χρόνο υιοθέτησης τους φαίνονται να είναι δυσμενείς. Με αυτό το αποτέλεσμα ίσως υποδεικνύεται ότι κατά την επίσημη περίοδο υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. υπάρχουν μερικές ενδείξεις για επηρεασμό-διαμόρφωση των κερδών, οι οποίες ελαττώθηκαν την επόμενη περίοδο.

Οι Βαζακίδης και Αθιάνος (2010) μελέτησαν τις βασικές διαφορές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π., προκειμένου να παρουσιάσουν πιθανές διαφορές στα οικονομικά μεγέθη, οι οποίες μπορεί να εμφανίστηκαν εξαιτίας της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Μελέτησαν ένα δείγμα από ενενήντα τυχαία επιλεγμένες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α., με τη χρήση του Capital Asset Pricing Model (CAPM). Οι Βαζακίδης και Αθιάνος (2010) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι όταν οι επενδυτές λάβουν υπόψη τους τον κίνδυνο κάθε επιχείρησης, τις διαφορές στη συνολική αποτίμηση κάθε εταιρείας, τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και τις πωλήσεις, είναι σε θέση να προβλεφθούν οι τιμές των μετοχών για μια περίοδο μέχρι έξι

μήνες. Επίσης, ο Αθιάνος (2011), εξέτασε ένα δείγμα από σαράντα ελληνικές επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα Δ.Λ.Π. και κατέληξε στα ίδια αποτελέσματα όσον αφορά τα κέρδη και τις πωλήσεις, διότι και σε αυτή την περίπτωση ο αριθμητικός μέσος όρος των παραπάνω στοιχείων ήταν στατιστικά ο ίδιος.

Η Γεωργακοπούλου (2008), μελέτησε αν η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που παίρνουν μέρος κάνοντας χρήση ενός δείγματος από ελληνικές επιχειρήσεις του βιομηχανικού κλάδου. Διερεύνησε ένα δείγμα από τριάντα εννέα ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α., για το 2004, κατά τη διάρκεια του οποίου οι επιχειρήσεις αυτές δημοσίευσαν τις οικονομικές καταστάσεις τους κάνοντας εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. Η Γεωργακοπούλου (2008), έκανε σύγκριση των λογιστικών δεδομένων για το 2004 ανάμεσα στα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. και μετά από διάφορα στατιστικά τεστ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι αριθμοδείκτες Asset turnover ratio, ratio of owner's equity to total assets, ratio of total liabilities to total equity, ratio of owner's equity to total liabilities και return on net worth, διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' ότι με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Οι Διακομιχάλης και Τούντας (2007), μελέτησαν ένα δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων του κλάδου των μέσων μαζικής ενημέρωσης, τεχνολογίας και χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και συμπέραναν ότι η αξία των ιδίων κεφαλαίων των μετόχων των επιχειρήσεων μειώθηκε μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. λόγω των ποικίλων παραγόντων όπως είναι η αποτίμηση της περιουσίας σε εύλογη αξία, η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων, η διαφορετική πολιτική αποτίμησης αποθεμάτων, η επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ασώματες Ακίνητοποιήσεις (Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία αποτιμώνται χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε μόνα, είτε μαζί με την επιχείρηση. Τα άυλα πάγια στοιχεία

αποκτούνται ώστε να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα περισσότερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής κατηγορίες(Αληφαντής, 2002):

- i. Δικαιώματα, όπως για παράδειγμα διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή πνευματική ιδιοκτησία.
- ii. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως για παράδειγμα η πελατεία, η φήμη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης.

Πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία

Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία είναι εκείνα που αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που είναι μεγαλύτερη από την λογιστική ετήσια περίοδο. Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία είναι υποκατηγορία της ομάδας 1 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η οποία περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του Παγίου Ενεργητικού της κάθε επιχείρησης. Η ομάδα αποτελείται από τους εξής λογαριασμούς(Βλάχος,2007):

- 10. Εδαφικές εκτάσεις
- 11. Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικά έργα
- 12. Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13. Μεταφορικά μέσα
- 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων
- 16. Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17.
- 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19. Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 στο άρθρο 42Ε §2, «στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.». Τα Πάγια είναι δηλαδή τα

περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην επιχείρηση και κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες χρήσεις.

Τα Πάγια Στοιχεία χωρίζονται σε ενσώματα και ασώματα. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση ώστε να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι μεγαλύτερη από ένα έτος. (Ν.2190/1920 42Ε §4).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στη παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή διοικητικούς σκοπούς.(Βρουστούρης, 2002). Επίσης, αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μία χρήση. Τα βασικά χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι ότι δεν έχουν φυσική υπόσταση, εξασφαλίζουν στον κάτοχο τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα, παρέχουν στην επιχείρηση ορισμένα μελλοντικά οφέλη και επιπλέον έχουν αρκετά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.(Πρωτοψάλτης, 2002).

Σύμφωνα με το Ν.2190/1920, άρθρο 42Ε §3, ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά εκείνα που αποκτώνται από την εταιρία έτσι ώστε να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος.(Αθως, 2003). Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιέχονται τα ποσά που καταβάλλονται προκειμένου να αποκτηθούν τέτοια αγαθά, καθώς επίσης και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για τη δημιουργία αυτών των αγαθών.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, «άυλο πάγιο στοιχείο ενεργητικού είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχει η επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.». Προκειμένου να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό και να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να έχει αναγνωρισιμότητα, να ελέγχεται από την επιχείρηση και να προσδοκάται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.(Γκίκας, 2007).

Σε περίπτωση που ένα στοιχείο δεν καλύπτει αυτά τα χαρακτηριστικά, οι δαπάνες για την απόκτηση ή τη δημιουργία του στοιχείου από την επιχείρηση την επιχείρηση καταχωρούνται στις τρέχουσες δαπάνες της χρήσεως στην οποία

διενεργούνται.(Γρηγοράκος, 2001).Η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία κατά το χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων, μόνο όταν τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων (π.χ. συγχώνευση).

Λογιστικά Πρότυπα

Όταν οι επιχειρήσεις σε διάφορες χώρες συντάσσουν και δημοσιεύουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σύμφωνα με διαφορετικούς λογιστικούς κανόνες και αρχές δημιουργείται πρόβλημα μελέτης και σύγκρισης των στοιχείων τα οποία είναι απαραίτητα ώστε να αξιολογηθούν οι επενδύσεις σε ευκαιρίες οι οποίες παρουσιάζονται μέσα από τις καταστάσεις αυτές που δημοσιοποιούν.(Καούνης, 2009). Οι οικονομικοί οργανισμοί, για τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων, είναι απαραίτητο να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες επεξεργασίας των μεγεθών εκείνων που εκφράζουν την οικονομική τους κατάσταση. Η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, δηλαδή ένας ενιαίος τρόπος κανόνων, αρχών, μεθόδων αποτίμησης και παρουσίασης που να καταγράφει και να παρακολουθεί τη δράση του οικονομικού οργανισμού είναι απαραίτητη σε εθνικό αλλά και σε Διεθνές επίπεδο.

Λογιστική τυποποίηση είναι κανόνες, αρχές, μέθοδοι αποτίμησης και παρουσίασης που καθιερώθηκαν και έχουν εγκριθεί από έναν αναγνωρισμένο φορέα και παρέχονται για κοινή και επαναλαμβανόμενη χρήση.(Καραγιάννης, 2007). Με τη λογιστική τυποποίηση σε διεθνές επίπεδο εξαλείφονται οι λογιστικές διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στις διάφορες χώρες οι οποίες διαφορές πηγάζουν από τη διαφορετική νομοθεσία και επιτυγχάνεται η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων έτσι ώστε να καταστούν χρήσιμες στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Μέχρι το 2001, αρμόδια για τη δημιουργία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διεθνώς, ήταν η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Οι σκοποί της ήταν να δημιουργεί, διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι Οικονομικές Καταστάσεις των

επιχειρήσεων.(Καραγιώργος, 2006). Επίσης προωθούσε την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, εργαζόταν για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των Λογιστικών Κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών σχετικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Από το 2002 και μετά το κομμάτι αυτό το ανέλαβε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το οποίο είναι μετονομασία της προαναφερθείσας Επιτροπής. Έχει έδρα το Λονδίνο και αποτελείται από 14 μέλη. Το Συμβούλιο αυτό ανέλαβε την ευθύνη να συνεχίσει την κατάρτιση των Λογιστικών Προτύπων και όλων των θεμάτων που σχετίζονται με την εκπόνηση και έκδοσή τους, έχοντας τη νέα ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΧΠ). Η σταδιακή αριθμητική αύξηση των ΔΛΧΠ καταργεί συγκεκριμένα ΔΛΠ και μειώνει με σταθερό ρυθμό τον αριθμό τους. Σήμερα εφαρμόζεται παράλληλα το μεγαλύτερο μέρος των ΔΛΠ και το σύνολο των ΔΛΧΠ.(Πετρίδης, 2006).

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι μια ενιαία δέσμη παγκοσμίων Λογιστικών Προτύπων, ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, με την καθιέρωση των οποίων οδηγούμαστε σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων, σε μια πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων, σε ελαχιστοποίηση της υποκειμενικότητας που χαρακτηρίζει κάποιες λογιστικές εργασίες και σε ασφαλή εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

Με την εφαρμογή τους από τους Οικονομικούς Οργανισμούς επιτυγχάνεται αληθής και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων και αυξάνεται ο βαθμός συγκρισιμότητας των στοιχείων τους.(Κόντος, 2007). Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εφαρμόζονται είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά από επιχειρήσεις των περισσότερων χωρών.

Κεφάλαιο 2^ο

2.1 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και τι ίσχυε πριν από αυτά (παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, θεσπίστηκε από την παράγραφο 1 του άρθρου 142 “Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων” και την παράγραφο 1 του άρθρου 143 “Μεταβατικές Διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων” του νόμου 2190/1920 και αναφέρει ότι η πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πραγματοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004 (Κοινωνία της Πληροφορίας, σελ. 94-95).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντάσσονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Το Συμβούλιο εξέδωσε τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 για την εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αργότερα διάφορες τροποποιήσεις για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση στοχεύει στο να πετύχει την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο προκειμένου να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών.(Λεοντάρης, 2004). Έχοντας σαν απώτερο στόχο την εξασφάλιση υψηλού επιπέδου διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, διαφυλάσσεται η εμπιστοσύνη προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και με αυτό τον τρόπο γίνεται πιο εύκολη η διαπραγμάτευση κινητών αξιών σε διεθνές επίπεδο. Ο Κανονισμός στράφηκε προς τις εταιρείες:

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ήταν υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Π. προκειμένου να συντάξουν τις οικονομικές τους καταστάσεις.(Μπατσινίλας, 2010). Οι εταιρείες που δεν ήταν εισηγμένες και τηρούσαν ετήσιους λογαριασμούς, είχαν τη δυνατότητα αν ήθελαν να καταρτίσουν τις ετήσιες ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Σε όλες τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. ήταν προαιρετική. Για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η

Ελληνική Κυβέρνηση εξέδωσε το νόμο 3229/2004, όπου με βάση το άρθρο 13 στο κεφάλαιο Β΄ δίνεται η ευκαιρία σε Ανώνυμες Εταιρείες και σε Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης να προβλέπουν τις προϋποθέσεις και τις διαδικασίες που είναι υποχρεωμένες να ακολουθήσουν και να ρυθμίσουν διάφορα προβλήματα, τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή του Κανονισμού.(Ντζανάτος, 2008).Πριν χρησιμοποιηθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιούνταν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο όρος αυτός δεν είναι επίσημος, αλλά χρησιμοποιείται έτσι ώστε να γίνει αναφορά στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς επίσης και στις αρχές που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο κατάρτισης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θεωρούνται τα Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), ο Ν. 2190/1920, το Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) και το Π.Δ. 299/2003.

2.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύστημα από κανόνες οι οποίοι ταξινομούν τα λογιστικά μεγέθη σε εθνικό επίπεδο.(Παπαδέας, 2011). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε με το νόμο 1041/1980 και ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980. Στηρίζεται στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και μετά τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.(Περάκης, 2011). Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 42α του νόμου 2190/1920 περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα.

Οι σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι η τυποποίηση των λογαριασμών οι οποίοι τηρούνται από τις οικονομικές επιχειρήσεις της χώρας μας και η λειτουργία τους με έναν τρόπο ενιαίο για όλους.(Πρωτοψάλτης, 2002). Με την ύπαρξη αυτού του ενιαίου τρόπου στους λογαριασμούς από όλες τις οικονομικές επιχειρήσεις,

τυποποιείται το περιεχόμενο και η ερμηνεία τους και με αυτό τον τρόπο μειώνεται κατά πολύ η περίπτωση καταχώρισης λάθους πληροφορίας. Ένας ακόμη σκοπός του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με βάση τις παραδεκτές ενιαίες αρχές και μεθόδους και η ενιαία κατάρτιση και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων και επίσης ένας επιπλέον σκοπός είναι ο γενικότερος σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνικό επίπεδο. Με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκονται ο ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η ομοιόμορφη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.(Ροδοσθένους, 2011). Επίσης, με το ΕΓΛΣ απλουστεύεται η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να γίνουν κατανοητές από τους συναλλασσόμενους και από τους επενδυτές και παράλληλα αξιοποιούνται οι αξιόπιστες πληροφορίες με τυποποιημένο εννοιολογικό περιεχόμενο (Σακέλλης, 2009). Τέλος, αυξάνεται η παραγωγικότητα από την λογιστική τυποποίηση και διευκολύνονται οι έλεγχοι.

Οι βασικές αρχές που διέπουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι η αρχή της αυτονομίας, η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.(Τσακλάγκανος, 2006).

2.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Στο σημείο αυτό, είναι πολύ σημαντικό να αναφέρουμε τα βασικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζονται κατά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, με τα οποία από τις αρχές του έτους 2016, κλήθηκαν οι επιχειρήσεις να τα εφαρμόσουν και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Ένα πάρα πολύ θετικό στοιχείο των Ε.Λ.Π. είναι ότι με τον νέο νόμο εισάγεται η επίσημη διεθνής ονοματολογία οικονομικών όρων και κανόνων.(Τσιρίκος, 2003). Ένα από τα πιο σημαντικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τις επιχειρήσεις είναι ότι έχουν τη δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου 4308/2014. Υπάρχει δηλαδή η δυνατότητα για τα περιουσιακά

στοιχεία και τις υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους. Προκειμένου να κατανοήσουμε καλύτερα το παραπάνω πλεονέκτημα δίνουμε τον ορισμό της εύλογης αξίας.(Τσόλης, 2004). Εύλογη αξία λοιπόν είναι η τιμή στην οποία ανταλλάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο ή διακανονίζεται μια υποχρέωση, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών τα οποία ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά, κατά την ημερομηνία μέτρησης ονομάζεται εύλογη αξία.(Φίλιος, 2004).

Μερικά ακόμα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι ότι η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθίσταται καλύτερη και διαφανέστερη και προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε πιο μεγάλο βαθμό την πραγματικότητα και τη σύγκριση σχετικά με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές εταιρείες.(Φίλιος, 2003). Αυτό γίνεται διότι καταργούνται τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και έκτακτων αποτελεσμάτων, απεικονίζεται ορθά το Leasing και εμφανίζεται ο Φόρος Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Το αποτέλεσμα από την υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων είναι η απεικόνιση όμοιων συναλλαγών και οικονομικών συνθηκών με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές οντότητες.(Φούρης, 2011).Με αυτό τον τρόπο αυτή η συγκρίσιμη πληροφόρηση παρέχει τη δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως είναι οι τράπεζες, οι πελάτες, οι προμηθευτές της για καλύτερη αξιολόγηση.

Επίσης, ένα άλλο πλεονέκτημα είναι ότι το κόστος την ενδοομιλικής πληροφόρησης μειώνεται σε μεγάλο βαθμό και η αποτελεσματικότητα βελτιώνεται.(Χέβας, 2004). Ένας μεγάλος αριθμός από μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους, την προσαρμογή των οικονομικών τους μεγεθών σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους, με αποτέλεσμα να προετοιμάζουν τις οικονομικές πληροφορίες δύο φορές.(Παπαδάκη, 2004). Με την υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία της διοικητικής πληροφόρησης και των οικονομικών καταστάσεων ενισχύεται η συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας. Επίσης, προσελκύονται ξένες επενδύσεις και κεφάλαια πιο εύκολα, διότι τα οικονομικά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών οντοτήτων θα μπορούν να είναι εναρμονισμένα με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Όπως είναι φυσικό υπάρχουν και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τα κυριότερα είναι το κόστος σχετικά με τις απαιτήσεις που

προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. όπως για παράδειγμα το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος για την εκπαίδευση του προσωπικού, το κόστος εκτίμησης παγίων, το κόστος αναλογιστικών μελετών, αυξάνεται.(Bradbury, 2003). Ένα ακόμη μειονέκτημα είναι η ταυτόχρονη λειτουργία δύο λογιστικών συστημάτων, εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς, ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς.(Michael, 2003). Σε όλες τις περιπτώσεις κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να ακολουθεί μόνο ένα λογιστικό σύστημα

Από όλα αυτά συμπεραίνουμε ότι ο νέος νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, χαρακτηρίζεται σαν ένα πολύ βασικό βήμα μεταρρύθμισης και επίσης σαν ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα αποσύνδεσης των οικονομικών καταστάσεων από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζεται με καλύτερο τρόπο την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων και αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να υπάρχει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και να επιτυγχάνεται καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.(Flegm, 2008).

2.4 Νόμος 4308/2014 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει του μεγέθους και άρθρα

Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τις νέες ρυθμίσεις του νόμου είναι(IASB, 2007):

1)Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τις εξής μορφές:

(α) Ανώνυμες Εταιρίες,

(β) Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης,

(γ) Ετερόρρυθμες κατά μετοχές Εταιρίες και

(δ) Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες.

Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τις εξής μορφές(Parker, 2008):

2) Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες με την προϋπόθεση ότι όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη.

3) Οι ομόρρυθμες Εταιρίες, οι ετερόρρυθμες Εταιρίες, οι ατομικές επιχειρήσεις και οποιασδήποτε άλλης μορφής επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα οι οποίες έχουν την υποχρέωση να εφαρμόσουν το νόμο αυτό από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

4) Οι Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν στον δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, στην περίπτωση όμως που δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι (Roberts, 2002):

1) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.

2) Οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα οντότητες οι οποίες είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ε.Ε., με την προϋπόθεση να αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά μεγαλύτερο ποσοστό από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.

3) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού 575/2013/ΕΕ, με την προϋπόθεση να υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

4) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007. Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005.

5) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.

6) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.

7) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012. Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

8) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης

Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 2, οι οντότητες ταξινομούνται στις εξής κατηγορίες με βάση το μέγεθος τους, με τουλάχιστον δύο όρια από τα τρία κριτήρια, όπως εμφανίζονται στον ισολογισμό τους:

- Πολύ μικρές οντότητες: σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <350.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <700.000 €, Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 10 άτομα

- Μικρές οντότητες: σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <4.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <8.000.000 €, Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 10 άτομα.

- Μεσαίες οντότητες: σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <20.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <40.000.000 €, Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 250 άτομα.

- Μεγάλες οντότητες: σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) >20.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών >40.000.000 €, Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου >250 άτομα

Άρθρο 3: Σχέδιο λογαριασμών και λογιστικά αρχεία

Στο Παράρτημα Γ' του νόμου προτείνεται το νέο Σχέδιο Λογαριασμών το οποίο το αποτελούν οι παρακάτω οκτώ ομάδες:

Ομάδα 1: Ενσώματα και απλά μη κυκλοφορούντα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ομάδα 2: Αποθέματα.

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.

Ομάδα 4: Καθαρή θέση.

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις.

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές.

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη.

Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

Η κωδικοποίηση των λογαριασμών, πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και τριτοβαθμίων, χαρακτηρίζονται από δύο αριθμητικούς χαρακτήρες με δυνατότητα επέκτασης σε

τεταρτοβάθμιους το οποίο σχετίζεται με τις ανάγκες της οντότητας.(Gordon, 2002). Επιπλέον, υπάρχει η δυνατότητα διατήρησης του Ε.Γ.Λ.Σ. σε όσες επιχειρήσεις το επιθυμούν χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένες να διατηρούν την Ομάδα 9 των Αναλυτικών Λογαριασμών. Η προσέγγιση του νομοθέτη στηρίζεται στην τήρηση αρχείων που σχετίζονται με το μέγεθος και τη φύση της επιχείρησης έχοντας ως κριτήριο τη σημαντικότητα. Η χειρόγραφη τήρηση βιβλίων δεν περιορίζεται και τα προβλεπόμενα από το νόμο αρχεία είναι εκείνα τα οποία που συνήθως περιλαμβάνονται στα συστήματα που τηρούνται είτε μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα.

Κάθε επιχείρηση τηρεί αρχείο για κάθε γεγονός ή συναλλαγής που διενεργείται καθώς επίσης και των εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών, αγορών, πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς που προκύπτουν.(Pauline, 2002). Το λογιστικό σύστημα της κάθε επιχείρησης παρακολουθεί κάθε στοιχείο του ισολογισμού και κάθε μεταβολή του σε αρχείο, είναι απαραίτητο προκειμένου να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, έχοντας σαν στόχο τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, είναι υποχρεωτικό να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, έχοντας σαν στόχο τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή όλων των φορολογικών δηλώσεων.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν καταρτίζει ισολογισμό τότε κάνει χρήση ενός κατάλληλου απλογραφικού συστήματος για να παρακολουθεί τα προαναφερόμενα στοιχεία (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7653). Από την άλλη μεριά, όταν η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, έχει τη δυνατότητα να κάνει χρήση ενός κατάλληλου διπλογραφικού συστήματος έτσι ώστε να παρακολουθεί τα στοιχεία της και να τηρεί ημερολόγιο, δηλαδή αρχείο με αναλυτική καταχώριση κάθε συναλλαγής και γεγονότος, αναλυτικό καθολικό, δηλαδή αρχείο με τις μεταβολές του κάθε τηρούμενου λογαριασμού, σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και των πιστώσεων και ισοζύγιο, δηλαδή το υπόλοιπο κάθε τηρούμενο λογαριασμού (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7653).

Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία

Σε αυτή την περίπτωση, η επιχείρηση εκτός από τα αρχεία του άρθρου 3 τηρεί και βιβλία στα οποία αναγράφεται η ημερομηνία αναφοράς του ισολογισμού. Αυτά τα βιβλία είναι (Αληφαντής, 2002):

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Είναι το “Μητρώο παγίων” προσαρτημένο με τα άυλα πάγια όπως για παράδειγμα υπεραξία, φήμη κ.λπ. Οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να αναγραφεί στο αρχείο αυτό με κόστος κτήσης αντίστοιχο το κόστος της αγοράς του.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται κατά τίτλο με μια μικρή περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας οι χρεωστικοί τίτλοι, οι τίτλοι καθαρής θέσης και οι λοιποί τίτλοι, όπως είναι για παράδειγμα οι μετοχές κ.λπ. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στην αρχή αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, ενώ πιο μετά υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης ή σε επιμέτρηση της εύλογης αξίας τους.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται κατά είδος και αποθηκευτικό χώρο όλα τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής. Όσον αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων, στην περίπτωση αυτή καταργείται οριστικά η μέθοδος L.I.F.O.
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Σε αυτό το βιβλίο καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αποθηκευτικό χώρο όλα τα αποθέματα τα οποία ανήκουν σε άλλη επιχείρηση.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Καταχωρούνται κατά είδος τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με μια μικρή περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης, όπως είναι για παράδειγμα τα ίδια κεφάλαια, τα αποθεματικά κ.λπ.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Εδώ καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.

- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στο βιβλίο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων ξένου νομίσματος για κάθε περιουσιακό στοιχείο καθώς επίσης και η υποχρέωση που εκφράζεται σε αυτό το νόμισμα.

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Προκειμένου να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, η διοίκηση της κάθε επιχείρησης έχει την υποχρέωση να τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία έτσι ώστε να συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και άλλες πληροφορίες σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.(Βλάχος, 2007). Για να γίνει αυτό, θα πρέπει τα λογιστικά αρχεία να τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές. Επίσης τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει να συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου και να υποστηρίζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα πάντα με τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να γίνει η κατάρτιση τους, είναι υποχρεωτικό πριν εκδοθούν να πάρουν έγκριση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης και να υπογράφονται από το μέλος που είναι εξουσιοδοτημένο.(Βρουστούρης, 2002). Κάθε συναλλαγή η οποία σχετίζεται με την επιχείρηση τεκμηριώνεται με τα αντίστοιχα παραστατικά, τα οποία εκδίδονται ή από την επιχείρηση, ή από τους συναλλασσόμενους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο νόμος. Στα παραστατικά αναγράφονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου να τακτοποιηθεί η κάθε συναλλαγή με ασφάλεια (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654). Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι απαραίτητο να παρέχονται με ευκολία όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται έτσι ώστε να είναι εύκολη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε ελέγχου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654). Στα λογιστικά αρχεία που τηρούνται πρέπει να καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του παραστατικού και εφόσον οριστικοποιηθούν οι καταχωρήσεις των δεδομένων από τις συναλλαγές επιτρέπεται να γίνει αλλαγή μόνο αν είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία στην οποία πραγματοποιήθηκε η αλλαγή.(Βλάχος, 2009). Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να συνενώνει λογιστικά αρχεία μόνο κατά την περίπτωση που υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις πληροφορίες πριν γίνει η συνένωση

τους. Τα λογιστικά αρχεία είναι υποχρεωτικό να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ειδοποίηση, εκτός ένα η νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654).

Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων και χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ο χρόνος για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων προσδιορίζεται με κύριο κριτήριο την κατάρτιση του ισολογισμού και πιο συγκεκριμένα όταν η επιχείρηση καταρτίζει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το πολύ μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με τα παραστατικά που εκδίδει ή λαμβάνει κάθε μήνα. Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν καταρτίζει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το πολύ μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, με τα παραστατικά που εκδίδει ή λαμβάνει κάθε ημερολογιακό τρίμηνο.(Thonton, 2004). Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο νόμος παραπέμπει σε σχετικές νομοθεσίες κάνοντας αναφορές ότι η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο πιο σύντομο χρόνο από έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή το χρονικό όριο που επιτρέπει να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις που θέτει η φορολογική νομοθεσία της χώρας. Από τις διατάξεις του άρθρου 6 δεν περιορίζεται η έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων αν απαιτείται από διατάξεις λοιπών νόμων όπως για παράδειγμα οι φορολογικές διατάξεις σχετικά με την υποβολή δηλώσεων.

Άρθρο 7: Διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η επιχείρηση τηρεί διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από πέντε χρόνια από τη λήξη της περιόδου και το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.(Γεωργίου, 2003).Τα λογιστικά αρχεία έχουν τη δυνατότητα να διαφυλάσσονται σε κάθε μορφή, αρκεί να υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης αυτών, ώστε να διευκολύνεται οποιοσδήποτε έλεγχος. Συγκεκριμένα για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα τα οποία εξασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7655-7656).

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης & Άρθρο 9: Περιεχόμενο του & Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης του

Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 8 αναφέρεται σαν τιμολόγιο το στοιχείο του οποίου η έκδοση του γίνεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο επιχείρηση για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής

Ένωσης, όπως επίσης και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Επίσης, τιμολόγιο θεωρείται κάθε έγγραφο το οποίο περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι υποχρεωτικές να αναγράφονται στο τιμολόγιο.(Γκίκας, 2007). Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται για περιπτώσεις εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Από την έκδοση τιμολογίου εξαιρούνται το δημόσιο, οι νομαρχίες, οι περιφέρειες, οι δήμοι και κοινότητες καθώς και οι λοιποί οργανισμοί του δημοσίου δικαίου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 8, η έκδοση τιμολογίου από τους αγοραστές στην περίπτωση που οι συναλλαγή τους είναι με πρόσωπα τα οποία δεν υποχρεούνται για έκδοση τιμολογίου ή στις περιπτώσεις συναλλαγής με οντότητα η οποία δεν εκδίδει τιμολόγια για οποιονδήποτε λόγο (Γρηγοράκος, 2001). Αυτό το παραστατικό πρέπει να αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης, την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας και το συνολικό ποσό της συναλλαγής και το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7656). Ο τρίτος ο οποίος πωλάει αγαθά για λογαριασμό της επιχείρησης εκδίδει το παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της και έγγραφο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις που διενήργησε.(Καούνης, 2009). Πιο συγκεκριμένα, για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, ο τρίτος εκδίδει τα προαναφερόμενα παραστατικά, τα οποία έχει την υποχρέωση να τα αποστείλει έγκαιρα στο αγρότη παραγωγό για εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεων του.

Το άρθρο 9 του νόμου αναφέρεται στις υποχρεωτικές ενδείξεις για το περιεχόμενο του τιμολογίου και το άρθρο 10 αναφέρεται στο απλοποιημένο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Τα ποσά του τιμολογίου μπορούν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα και το ποσό του Φ.Π.Α. εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα. Το τιμολόγιο δεν χρειάζεται να φέρει υπογραφή αλλά πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, το Α.Φ.Μ., με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών και το Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση το οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ.

7656- 7657). Επίσης, θα πρέπει να περιλαμβάνει την πλήρη επωνυμία και πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών για την περίπτωση που η ημερομηνία δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας, το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., τον όρο «Αυτοτιμολόγηση» στην περίπτωση που το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, τον όρο «αντίστροφη επιβάρυνση», όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με το άρθρο 10, επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου, όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ, ή όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παραγράφου 3 του άρθρου 8, δηλαδή κάθε έγγραφο το οποίο τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά σε ένα αρχικό τιμολόγιο. Το απλοποιημένο τιμολόγιο είναι υποχρεωτικό να αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης του, τον προσδιορισμό της οντότητας που πωλάει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται, το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. Αν το τιμολόγιο εκδοθεί με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 8, θα πρέπει να υπάρχει αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και στα δεδομένα τα οποία τροποποιούνται (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657).

Επίσης, επιτρέπεται να εκδοθεί συγκεντρωτικό τιμολόγιο το οποίο να αναφέρει διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και να συμπεριλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657).

Στο άρθρο 11 ορίζεται η υποχρέωση της έκδοσης του τιμολογίου που γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή και η παράδοση των αγαθών και υπηρεσιών. Στην περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο ή το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η μέρα του επομένου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας. Εάν υπάρχει απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, τότε το τιμολόγιο εκδίδεται με την απόκτηση του

δικαιώματος αυτού. Στην περίπτωση που ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, τότε το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου κατά την οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.(Καραγιάννης, 2007).

Άρθρο 14: Ηλεκτρονικά τιμολόγια & Άρθρο 15: Η αυθεντικότητα τους Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, ορίζεται κάθε τιμολόγιο το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του υπόκειται στην αποδοχή του εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7659). Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου του ηλεκτρονικού τιμολογίου εξασφαλίζεται με χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα. Επίσης διασφαλίζεται με ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, σύμφωνα με το άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/EK, εφόσον η συμφωνία της ανταλλαγής αυτής προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων. Ένας άλλος τρόπος της εξασφάλισης της αυθεντικότητας είναι η εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος και με χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7659).

Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών & Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης τους

Για όλες τις πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, δηλαδή μία απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Αντίτυπο αυτού τίθεται στη διάθεση του πελάτη (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658). Το στοιχείο λιανικής πώλησης θα πρέπει υποχρεωτικά να αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης, τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, το Α.Φ.Μ., με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών, το

συντελεστή Φ.Π.Α. και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658).

Στην παράγραφο 8 του άρθρου 12 παρέχονται στοιχεία για τη χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του νόμου 1809/1988 και την έκδοση στοιχείων λιανικής με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Ορίζεται ότι μπορεί να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρικών μηχανισμών αφού η χρήση φορολογικών μηχανισμών για τις λιανικές πωλήσεις συνεχίζει και τέλος η έκδοση αυτών των παραστατικών μπορεί να είναι χειρόγραφη, αλλά παράλληλα επιτρέπεται και η χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης.

Σχετικά με το χρόνο έκδοσης των στοιχείων της λιανικής πώλησης αντιστοιχεί στο χρόνο παράδοσης ή στην έναρξη της αποστολής, στην περίπτωση πώλησης αγαθών. Στην περίπτωση που η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, η έκδοση πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών γίνεται στην ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής της υπηρεσίας. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος η έκδοση γίνεται στο χρόνο απόκτησης του δικαιώματος λήψης υπηρεσίας . Όταν μέρος της αμοιβής απαιτείται για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και με την ολοκλήρωσή τους, στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658).

Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το άρθρο 16, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν εύλογα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της οντότητας και αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο οι οποίες διακρίνονται σε:

1. Πολύ μικρές οντότητες και μικρές οντότητες: Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας) και Προσάρτημα.
2. Μεσαίες οντότητες: Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Προσάρτημα.

3. Μεγάλες οντότητες: Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, Κατάσταση Χρηματοροών και Προσάρτημα.

Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.(Κόντος, 2007). Σε περιπτώσεις αλλαγής, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7660). Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τότε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου προσαρμόζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να γίνουν συγκρίσιμα. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δεν επιτρέπονται, εκτός ένα αυτό προβλέπεται από το νόμο. Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που διενεργούνται, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.(Λεοντάρης, 2004). Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που διενεργούνται στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7660). Επιπλέον, όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα σύμφωνα με το νόμο, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28.Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου. Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Κανόνες επιμέτρησης

Στο κεφάλαιο αυτό του νόμου 4308/2014, από το άρθρο 18 ως το άρθρο 28, ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης διαφόρων στοιχείων των επιχειρήσεων, όπως είναι για παράδειγμα τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά

στοιχεία, τα αποθέματα και οι υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις, τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, τα στοιχεία καθαρής θέσης και οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα κ.λπ. Επιπλέον, στο άρθρο 28 αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η αναγνώριση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς και η διόρθωση λαθών (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7661-7667).

Άρθρο 29: Προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εξής αρχές:

1.Οι οντότητες οι οποίες δεν έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύναται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά.

2.Οι πληροφορίες για τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δίνονται με την ίδια σειρά κατά την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων ή διαγραμμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παρέχονται οι απαιτούμενες πληροφορίες με σαφήνεια. Αναλυτικότερα, γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.

4.Όταν οι πληροφορίες του άρθρου παρουσιάζονται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες έχουν τη δυνατότητα να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667-7668) το οποίο περιλαμβάνει τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Στο άρθρο αυτό παρουσιάζονται εκτενέστερα οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2α, 2β και 2γ του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, για τις μικρές επιχειρήσεις και για τις μεσαίες επιχειρήσεις και αναφέρονται οι ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές οι οποίες είναι η επιχείρηση της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων, εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων εφόσον ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο των 8.000.000€ Όταν αυτή η επιχείρηση υπερβαίνει ή σταματάει να

υπερβαίνει αυτό το όριο για δύο συνεχόμενες περιόδους, η παρεχόμενη δυνατότητα στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο συνεχόμενων περιόδων.

Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 μπορούν να δημιουργούν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων και αυτές είναι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του νόμου 27/1975 (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7670-7671). Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται ο καθορισμός ειδικών απλουστεύσεων και απαλλαγών σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων και την έκδοση λογιστικών στοιχείων για κατηγορίες επιχειρήσεων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7670-7671).

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Με βάση το άρθρο 31, επιχειρήσεις και όμιλοι ταξινομούνται σε μικρούς ομίλους, οι οποίοι αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν το σύνολο ενεργητικού <4.000.000€, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <8.000.000€ και άτομα >50. Μετά υπάρχουν οι μεσαίοι όμιλοι οι οποίοι αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν το σύνολο ενεργητικού 20.000.000€, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών >40.000.000€ και άτομα >250. Τέλος, υπάρχουν οι μεγάλοι όμιλοι οι οποίοι αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν το σύνολο ενεργητικού >20.000.000€, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών >40.000.000€ και άτομα >250.

Άρθρο 33: Οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση

Οι προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης αναφέρονται στο άρθρο 32 και οι απαλλαγές από την ενοποίηση αναφέρονται στο άρθρο 33 του παρόντος νόμου. Το άρθρο 34 ορίζει τους κανόνες που διέπουν την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7672-7673). Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αν αυτή η απαλλασσόμενη οντότητα είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της ή η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7672-7673).

2.4.1 Οι αλλαγές που επήλθαν με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014

Από τον Ιανουάριο του 2015 έχουν γίνει πολλές αλλαγές με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι πιο σημαντικές σχετίζονται με την καταχώριση των συναλλαγών και των γεγονότων στα διπλογραφικά βιβλία, την έκδοση παραστατικών και την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων.

Ο νόμος 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις” αποτελείται από 44 άρθρα τα οποία αναλύσαμε πιο πάνω και με την εισαγωγή αυτού του νόμου στη χώρα μας επιτυγχάνεται η καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας, δηλαδή για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων είναι συγκεντρωμένο σε ένα νόμο, ο οποίος είναι διαρθρωμένος με βάση τις καλύτερες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις. Ένα πολύ σημαντικό βήμα μεταρρύθμισης είναι η κωδικοποίηση η οποία επιτυγχάνεται με την οποία συντελείται η αύξηση της ασφάλειας του δικαίου και η μείωση του διοικητικού βάρους. Επιπλέον, επιτυγχάνεται ευθυγράμμιση των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές που χρησιμοποιούνται και με αυτό τον τρόπο γίνονται κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές τους. Καταργούνται οι διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι οποίες χαρακτηρίζονταν από πολύ μεγάλο κόστος και γραφειοκρατία. Η κατάργηση αυτή ξεκίνησε με την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, πραγματοποιείται η εισαγωγή κανόνων τήρησης λογιστικών βιβλίων οι οποίοι

είναι ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές και επομένως, το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων μειώνεται σημαντικά και η δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ελέγχων εξασφαλίζεται. Τέλος, επιτυγχάνεται η διευκόλυνση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στη χονδρική και στη λιανική με περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών.

Ο νέος νόμος ανταποκρίνεται 100% στην ανάγκη του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων για εκσυγχρονισμό. Επιδιώκεται περαιτέρω απλούστευση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012) καθώς και ενοποίηση, βελτίωση και συμπλήρωση των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας. Οι αλλαγές αυτές ολοκληρώνουν τη μεταρρύθμιση η οποία είχε αρχίσει με το νόμο 4093/2012. Με την κωδικοποίηση, πραγματοποιείται η συγκέντρωση των κανόνων απεικόνισης των συναλλαγών, από λογιστική και από φορολογική άποψη, σε ένα ενιαίο κείμενο, διευκολύνοντας με αυτό τον τρόπο τις επιχειρήσεις και παράλληλα ενισχύει την ασφάλεια δικαίου. (Λεοντάρης, 2004). Ο νέος νόμος αποσκοπεί στη δημιουργία ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου, στη μείωση του κόστους διοίκησης των επιχειρήσεων και στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, χωρίς να γίνεται πιο δύσκολο το έργο των φορολογικών ελέγχων. Από τον Ιανουάριο του 2015 έγιναν πολλές σημαντικές βελτιώσεις σε θέματα τα οποία ρύθμιζε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η λειτουργία των λογιστηρίων, όσον αφορά την εφαρμογή των λογιστικών ρυθμίσεων, δεν επηρεάστηκε την 1η Ιανουαρίου 2015, αφού οι νέοι αυτοί κανόνες σχετίζονται με θέματα αποτίμησης και κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων που οι επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν στις αρχές του 2016 για τις καταστάσεις του 2015. Με αυτό τον τρόπο, δίνεται αρκετός χρόνος προετοιμασίας. (Μπατσινίλας, 2010). Προκειμένου να επιτευχθεί ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων, το κείμενο του νόμου συνοδεύεται από πλήρες γλωσσάριο όρων και είναι πολύ σημαντικό οι υποχρεώσεις των υποκείμενων οντοτήτων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους. Ο νόμος είναι ευθυγραμμισμένος με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ώστε όλοι μαζί οι νόμοι να αποτελέσουν ένα ενιαίο, σύγχρονο και ασφαλές θεσμικό πλαίσιο το οποίο θα είναι κατανοητό και άξιο εμπιστοσύνης από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Η εισαγωγή των νέων ρυθμίσεων σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων, βιβλίων και παραστατικών, βασίζεται στις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η μετάβαση από ένα, με μεγάλο κόστος, νομοθετικό πλαίσιο σε ένα

περιβάλλον πιο φιλικό.(Ντζανάτος, 2008). Με την καθιέρωση διαδικασιών και μηχανισμών ελέγχου, επιτυγχάνεται η εύκολη συσχέτιση των συναλλαγών των επιχειρήσεων με τα λογιστικά αρχεία και τις οικονομικές καταστάσεις καθώς και η δυνατότητα διενέργειας αποδοτικών ελέγχων. Επίσης, επιτυγχάνεται ειδική ρύθμιση για την τεκμηρίωση της διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονισμός των ρυθμίσεων για το δελτίο αποστολής, έτσι ώστε να υπάρχει δυνατότητα ελέγχου. Η τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων πραγματοποιείται συμβαδίζοντας πάντα με τη διεθνή πρακτική.(Παπαδέας, 2012). Το τιμολόγιο θεωρείται το βασικό παραστατικό για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ενώ για τις λιανικές πωλήσεις προβλέπεται η απόδειξη λιανικής πώλησης. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου πώλησης έχει προθεσμία μέχρι την 15η μέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή ή παράδοση των αγαθών. Όμως, παραμένει η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εντός του ίδιου έτους στο οποίο έγινε η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. Επεκτείνεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου πώλησης προς το δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. εντός του έτους στο οποίο οριστικοποιείται η συναλλαγή, προκειμένου να καλύπτει αδιάκριτα κάθε περίπτωση πώλησης προς το δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ.

Η χρήση φορολογικού μηχανισμού για πωλήσεις λιανικής διατηρείται. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και τα απαλλασσόμενα ή ειδικώς φορολογούμενα έσοδα για την ασφαλή συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης.(Περάκης, 2004). Οι επιχειρήσεις ελαφρύνονται σε μεγάλο βαθμό καθώς δεν συνεπάγεται κόστος προσαρμογής. Ζητήματα που προκύπτουν για ειδικές κατηγορίες, όπως για παράδειγμα για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αντιμετωπίζονται με ειδικές διευκολύνσεις και απλοποιήσεις για να μην υπάρξει κανένα πρόσθετο βάρος.

Οι νέες λογιστικές ρυθμίσεις που επέρχονται με το νέο νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με την οδηγία 2013/31/ΕΕ, αντιμετωπίζονται τα κενά που υπάρχουν, έχοντας ως στόχο τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου. Με αυτό τον τρόπο συμπληρώνονται, εκσυγχρονίζονται και ενοποιούνται σε ένα ενιαίο κείμενο οι λογιστικοί κανόνες όπως για παράδειγμα το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν. 2190/1920. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν επιβάλλονται αλλά επιτρέπεται η χρήση των εύλογων αξιών σύμφωνα με την Οδηγία 2001/65/ΕΕ και δημιουργείται ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και τον έλεγχο των εύλογων αξιών. Το νέο λογιστικό πλαίσιο, καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων περισσότερο κατανοητές και

αξιοποιήσιμες στο διεθνές επενδυτικό κοινό και τις διεθνείς χρηματαγορές. Καθορίζεται ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων και για να ελαττωθεί το διοικητικό κόστος, διαβαθμίζονται οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ με την οποία τονίζεται ότι όσο πιο μικρή είναι η επιχείρηση τόσο πιο απλό είναι το λογιστικό της πλαίσιο. Σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων και ένα ευέλικτο και λειτουργικό σχέδιο είναι ενταγμένα στο νόμο. (Πρωτοψάλτης, 2002). Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα χρησιμοποίησης του υφιστάμενου σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. οπότε δεν επιβάλλεται επιπλέον κόστος ή κάποια αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας τους. Για διευκόλυνση των επιχειρήσεων υπάρχει διαθέσιμη η αντιστοίχιση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών του νόμου με τους κωδικούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η καταχώριση στα λογιστικά βιβλία γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως γινόταν και πριν. Ο νόμος με την παράγραφο 9 του άρθρου 3, αλλά και η ΠΟΛ. 1003/2015 με τις παραγράφους 8 και 9, παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία, να κάνουν χρήση του υπάρχοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τη μόνη υποχρέωση στο τέλος του φορολογικού έτους 2015, έπρεπε να κάνουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραρτήματος Β, που περιλαμβάνει ο νόμος 4308/2014. Είναι πολύ σημαντικό να παρουσιαστεί η παράγραφος 9 του άρθρου 3 του νόμου, αλλά και οι παράγραφοι 8 και 9 της Εγκυκλίου αντίστοιχα: “Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014”.

“Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ’ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α’ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β’. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται,

σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16”.

Από όλα όσα αναφέραμε γίνεται αντιληπτό ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία δεν πρέπει να ανησυχούν για την οργάνωση του λογιστικού τους συστήματος, αφού έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν ακόμα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Στην πορεία θα είναι ακόμα πιο εύκολο να ενταχθούν στο νέο λογιστικό σχέδιο εάν το επιλέξουν διότι είναι προαιρετικό.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, από την 1η Ιανουαρίου του 2014 καταργήθηκε η έννοια του Δελτίου Αποστολής και ίσχυε με τη μορφή του “Συνοδευτικού Στοιχείου μη τιμολογημένων αποθεμάτων” ή “Δελτίο Αποστολής”. Με το νόμο 4308/2014, το τιμολόγιο παραμένει ως το κύριο φορολογικό έγγραφο και στη διακίνηση. Τα αγαθά τα οποία δεν συνοδεύονται από τιμολόγιο, είναι υποχρεωτικό να συνοδεύονται από το παραστατικό διακίνησης το οποίο μπορεί να έχει οποιοδήποτε τίτλο, όπως για παράδειγμα “Παραστατικό Διακίνησης”. Εκδίδεται, πριν την αποστολή ή την παράδοση των αποθεμάτων και συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους. Διαφυλάσσεται από τους φορολογούμενους οι οποίοι πραγματοποιούν τη συναλλαγή και εκδίδεται ανεξαρτήτως από το αν η διακίνηση πραγματοποιείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε άλλο μέσο. Το Δελτίο Αποστολής έχει την δυνατότητα ηλεκτρονικής έκδοσης αρκεί να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης ώστε να εξυπηρετεί σκοπούς ελέγχου. Κατά τη διάρκεια της επιστροφής των αποθεμάτων τα οποία είναι μη παραδοθέντα, μπορεί να εκδίδεται σχετικό παραστατικό το οποίο να αναφέρει το είδος και την ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων και το οποίο είναι ουσιαστικά το παλιό αντίστροφο Δελτίο Αποστολής.

Η έκδοση του παραστατικού διακίνησης δεν είναι υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις(Ροδοσθένους, 2011):

1. Όταν υπάρχει διακίνηση αποθεμάτων ανάμεσα σε επαγγελματικές εγκαταστάσεις της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο.
2. Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση εγκαταστάσεων οι οποίες είναι σε διπλανά ή αντικριστά ακίνητα και είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της.

3. Όταν πραγματοποιείται παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών.
4. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος που παραλαμβάνεται από κτηνοτρόφους μπορεί η παραλαμβάνουσα οντότητα να εκδίδει το παραστατικό διακίνησης ή να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος του διακινούμενου γάλακτος και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση.
5. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση ελαιόκαρπου από τους παραγωγούς προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιόκαρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες, όπως για παράδειγμα άγνωστο βάρος,
6. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 και εφόσον δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου δεν έχουν και την υποχρέωση παρακολούθησης των αποθεμάτων τους.
7. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση παγίων και ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων μιας οντότητας, με την προϋπόθεση ότι δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται για την αποκατάσταση βλαβών.
8. Όταν υπάρχει διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών.
9. Όταν υπάρχει διακίνηση αγαθών τα οποία δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή κάποιον τρίτο και η διάθεση τους δεν έχει κανένα έσοδο, δηλαδή άχρηστα ή ακατάλληλα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπολείμματα όπως για παράδειγμα διακίνηση προς ανακύκλωση
10. Όταν υπάρχει διακίνηση αποθεμάτων τα οποία διατίθενται για διακίνηση φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας.
11. Όταν υπάρχουν διακινήσεις βιομηχανικών- βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές οι οποίοι διαθέτουν τα εμπορεύματά τους μόνο σε κινητές λαϊκές αγορές, παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες αυτών των συναλλαγών, εφόσον έχουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους. Δεν ισχύει για διακινήσεις αγροτικών προϊόντων προς και από τις λαϊκές αγορές
12. Όταν υπάρχει διακίνηση, από τους τεχνικούς, των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση των εργασιών τους.

13. Όταν υπάρχει διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης τους.
14. Όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο.
15. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση υλικών εκσκαφής με ιδιότητα φορητά ή οχήματα τρίτου, διότι αυτά τα είδη δεν εκπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων.
16. Όταν διενεργείται διακίνηση αυτούσιων λατομικών προϊόντων από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο, σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης από μεταλλευτικές οντότητες και πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.
17. Όταν πραγματοποιείται διακίνηση από γραφεία τελετών, ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών τους με τα ειδικά αυτοκίνητα τους.
18. Στην περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης.

Κεφάλαιο 3^ο

Λογιστική αντιμετώπιση παγίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ

3.1 Υπεραξία Επιχειρήσεως

Το ΕΓΛΣ, ορίζει ως υπεραξία μιας επιχείρησης την εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη εξαιτίας της καλής φήμης, της πελατείας που έχει επεκταθεί, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της σωστής οργανώσεως, της μεγάλης εξειδίκευσης στην παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών, των πολλών καλών προοπτικών αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο και ανήκει, των τεράστιων πλεονεκτημάτων της θέσεως που έχει εγκατασταθεί, της μεγάλης στάθμης των στελεχών που απασχολεί (εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθύνοντος μηχανισμού.(Σακέλλης, 2009).

Με βάση τα όσα προβλέπει η φορολογία και ο. Ν. 2190/1920, διακρίνονται δύο είδη υπεραξίας, οι οποίες προκύπτουν κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση και μεταβίβαση επιχειρήσεως(Τσακλάγκανος, 2006):

1. Υπεραξία από μεταβολή των τιμών. Είναι η διαφορά ανάμεσα στην πραγματική καθαρή θέση της επιχείρησης και στη λογιστική καθαρή θέση της. Αυτή η υπεραξία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά τη διάρκεια της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, αλλά κατά τη διάρκεια της διαλύσεως της (άρθρο 2, Ν.Δ. 1297/1972). Τα περιουσιακά στοιχεία της συγχωνευόμενης επιχείρησης ή της επιχείρησης που μετατρέπεται καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία από μετατροπή ή συγχώνευση της προερχόμενης νέας επιχείρησης, με την αξία που έχει προσδιοριστεί και η υπεραξία που προκύπτει εμφανίζεται υποχρεωτικά σε ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευμένης ή της νέας επιχείρησης. Αυτοί οι ειδικοί λογαριασμοί δεν μπορούν να είναι λογαριασμοί ουσίας, αλλά μόνο ειδικό ζεύγος λογαριασμών τάξης, το οποίο θα ενταχθεί στους λογαριασμούς του ΕΓΛΣ (04 διάφοροι

λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί, 08 διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί) (§ 3.2.105 του ΕΓΛΣ). Στην περίπτωση όμως που η απορροφούσα επιχείρηση έχει στην κατοχή της όλες τις μετοχές της απορροφούμενης, τότε η υπεραξία καταχωρείται σε λογαριασμούς ουσίας της απορροφούσας επιχείρησης και συγκεκριμένα σε ειδικό δευτεροβάθμιο ο οποίος ανοίγεται με τη χρήση ενός από τους κενούς δευτεροβάθμιους του ΕΓΛΣ 41.93-41.98 έχοντας ως τίτλο «αφορολόγητη υπεραξία συγχωνεύσεως Ν.Δ 1297/1972». Εάν η απορροφούσα επιχείρηση έχει στην κατοχή της ένα κομμάτι των μετοχών της απορροφούμενης, στον ειδικό λογαριασμό ουσίας θα καταχωρηθεί το κομμάτι που αναλογεί στη συμμετοχή ως προς την υπεραξία και το υπόλοιπο θα καταχωρηθεί στους λογαριασμούς τάξεως.

2. Υπεραξία αποδοτικότητας. Είναι η διαφορά ανάμεσα στην τρέχουσα αξία της επιχείρησης και της πραγματικής καθαρής θέσης της η οποία προσδιορίζεται από το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920. Η υπεραξία στην ελληνική επιστήμη ονομάζεται «υπερπρόσοδος», «αξία υπερπροσόδου» ή «υπεραξία της επιχειρήσεως», κάνοντας ταυτόχρονη χρήση και του διεθνή όρου «goodwill». Στην Ελλάδα οι επικρατέστεροι όροι είναι (Τσιρίκος, 2003):

- Αέρας, για το λόγο ότι δεν πρόκειται για συγκεκριμένο υλικό περιουσιακού στοιχείου, αλλά για άυλου,
- Φήμη και Πελατεία, για το λόγο ότι η υπερ. αποδοτικότητα προέρχεται από την ύπαρξη μεγάλης πελατείας και καλής φήμης της επιχείρησης στην αγορά. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, στο λογαριασμό 16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) καταχωρούμε την υπεραξία της επιχειρήσεως η οποία προκύπτει κατά την εξαγορά ή συγχώνευση μιας επιχειρήσεως στο σύνολό της και ισούται με τη διαφορά ανάμεσα στο ολικό τμήμα της αγοράς και στη προσδιοριζόμενη σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 πραγματική αξία των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων. Η συγκεκριμένη υπεραξία υφίσταται μόνο όταν πρόκειται για επιχείρηση η οποία λειτουργεί αποδοτικά για πολλά έτη και η μελλοντική της αποδοτικότητα προβλέπεται να είναι ανοδική. Θα πρέπει να τονίσουμε ότι η ύπαρξη υπεραξίας εξαρτάται κατά κύριο λόγο από την προβλεπόμενη μελλοντική αποδοτικότητα.

Η απόσβεση της υπεραξίας γίνεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν έχουν τη δυνατότητα να ξεπεράσουν τα πέντε χρόνια και πρέπει να είναι συνεχόμενες. (Τσόλης, 2004). Οι δικαιούχοι της υπεραξίας υπόκεινται σε αυτοτελή φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 20% και

παράλληλα η πραγματική αξία πώλησης μετοχών οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

3.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Στο λογαριασμό 16.01 του ΕΓΛΣ παρακολουθούνται τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας. Πρόκειται για άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τα αποκτά η επιχείρηση ή με αντάλλαγμα, ή από αγορά, ή από παραγωγή της ίδιας της επιχείρησης.(Φίλος, 2003). Κατέχοντας και αξιοποιώντας τα στοιχεία αυτά η επιχείρηση αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλίου και εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για χρονικό διάστημα τόσο όσο διαρκεί η προστασία του δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Σε αυτή την κατηγορία των άυλων παγίων περιλαμβάνονται και τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως τα σήματα, οι μέθοδοι και τα σχέδια.(Φούρης, 2011). Τα συγκεκριμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στους υπό λογαριασμούς του 16.01 και αποκτούνται από την επιχείρηση με αγορά από τρίτους, οπότε το ποσό που καταβάλλεται στους τρίτους, μαζί με τα τυχόν έξοδα που προκύψουν όπως συμβολαιογραφικά, αποτελούν την αξία κτήσεως τους, Επίσης, μπορεί να αποκτηθούν εξαιτίας συγχωνεύσεως ή εισφοράς είδους, οπότε η αξία που καθορίζεται από την αρμόδια επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 αποτελεί την αξία κτήσης τους,

Ένας άλλος τρόπος απόκτησης είναι η παραγωγή από την ίδια την επιχείρηση, οπότε σε αυτή την περίπτωση τα έξοδα που δαπανούνται για την ίδιο παραγωγή τους αποτελούν την αξία κτήσεως τους.(Χέβας, 2004). Η παραπάνω αξία κτήσης καταχωρείται στους λογαριασμούς των άυλων παγίων, μόνο εάν αναμένεται η αποδοτική χρησιμοποίηση των αντίστοιχων δικαιωμάτων. Η καταχώριση στους λογαριασμούς αυτούς οποιουδήποτε ποσού, όταν δεν υπάρχει προσδοκία παραγωγικής χρησιμοποίησης του αντίστοιχου δικαιώματος, από την στιγμή δε της διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησής του απαγορεύεται και το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η αξία κτήσεως των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένεται με ισόποση απόσβεση ετησίως, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρήσης κάθε δικαιώματος. Στην περίπτωση που το δικαίωμα προστατεύεται από το νόμο με περιορισμένη διάρκεια, η απόσβεση θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (άρθρο 43, Ν. 2190/1920).

3.3 Franchising

Franchising ορίζεται η πώληση ή παραχώρηση χρήσης και εκμετάλλευσης άυλων παγίων στοιχείων.(Bradbury, 2003). Το Franchising αποτελεί δικαίωμα βιομηχανικής ιδιοκτησίας και έχει μεγάλη ιδιαιτερότητα και σημασία στην αγορά άυλων παγίων. Η σχέση που συστήνεται μέσω Franchising συνδέει την κύρια επιχείρηση, τον δικαιούχο και μία ή περισσότερες μικρότερες επιχειρήσεις των δικαιούχων. Η κύρια επιχείρηση παρέχει το δικαίωμα στις επιχειρήσεις με τις οποίες συνεργάζεται να χρησιμοποιούν την εμπορική της επωνυμία, το σήμα και τις τεχνικές γνώσεις της.(Michael, 2003). Από την πλευρά τους οι δικαιούχοι εκμεταλλεύονται τα προϊόντα του δικαιούχου τα οποία έχουν τα χαρακτηριστικά της μεγάλης φήμης και της δυνατότητα εύκολης διάθεσης στην αγορά. Ο δικαιούχος έχει τεράστιο όφελος από αυτή τη συνεργασία, κυρίως λόγω της εύκολης προώθησης των προϊόντων του στην αγορά, χωρίς να χρειάζεται να διενεργεί επιπλέον δαπάνες για νέες εγκαταστάσεις, διότι αυτές τις αναλαμβάνουν οι δικαιούχοι.

Το ΕΓΛΣ ξεχωρίζει τις περιπτώσεις Franchising σε εκείνη της πώλησης ενός άυλου παγίου οπότε σε αυτή την περίπτωση προβλέπεται πίστωση του οικείου λογαριασμού του παγίου με το τίμημα της πώλησης και χρέωση του με τα έξοδα που τυχόν πραγματοποιούνται για τη πραγματοποίηση της πώλησης.(IASB, 2007). Στην πίστωση του συγκεκριμένου λογαριασμού μεταφέρονται όλες οι αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία της πώλησης. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι ή ζημία και μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.05 Ζημίες από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, ή κέρδος και μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων.

Ο φόρος εισοδήματος ο οποίος καταβάλλεται κατά την πώληση άυλου παγίου, καταχωρείται σε υπό λογαριασμό του 33.13 – Ελληνικό δημόσιο και προκαταβεβλημένοι

και παρακρατημένοι φόροι. Το κέρδος το οποίο προκύπτει καταχωρείται στους λογαριασμούς 80 Γενική εκμετάλλευση, 86 Αποτελέσματα χρήσεως και 88.99 Κέρδη προς διάθεση. Όταν ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι ΑΕ ή ΕΠΕ, υποβάλλεται σε πλήρη φορολόγηση.

Η άλλη περίπτωση σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι η παραχώρηση χρήσης ενός άυλου παγίου. Στην περίπτωση αυτή το κόστος κτήσης του άυλου παγίου εμφανίζεται σε υπό λογαριασμό του λογαριασμού 16 Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και υποβάλλεται σε απόσβεση.

Το δεδουλευμένο έσοδο που αποκτάται καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.03 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις. Το άρθρο 12 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με το άρθρο 8 του νόμου 2859/2000 για κάθε μεταβίβαση δικαιώματος βιομηχανικής ιδιοκτησίας και για τη σύναψη συνεργασίας Franchising, επιβάλλει την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών διότι η συνεργασία αυτή αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.(Clare, 2002).

Όσον αφορά τη φορολόγηση δικαιωμάτων από τη σύναψη Franchise, τα δικαιώματα που καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας και διανομής, αλλά και από μικτές επιχειρήσεις για το μέρος που σχετίζεται με τον εμπορικό κλάδο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μόνο ένα εγκριθούν από την αρμόδια επιτροπή του Υπουργείου Οικονομικών.

Σχετικά με τον δικαιοπάροχο υπάρχουν οι εξής περιπτώσεις όσον αφορά τα δικαιώματα χρήσης(Parker, 2008):

1) Το δικαίωμα χρήσης μεταβιβάζεται μέσα από την πώληση του. Στην κατηγορία αυτή ο δικαιοπάροχος αποκτά υπερτίμημα χωρίς να δημιουργείται σε αυτόν αντίστοιχο εύλογο κόστος πέρα από τα έξοδα μεταβίβασης, το οποίο θεωρείται κέρδος σύμφωνα με το άρθρο 13 § 1 περ. β' του νόμου 2238/1994, και καταχωρείται στο λογαριασμό 81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων με συντελεστή φορολογίας είναι 20%.

2) Το δικαίωμα χρήσης μισθώνεται και παρέχεται με την καταβολή περιοδικών καταβολών. Είναι δυνατό ο δικαιοπάροχος να παρέχει τη χρήση σήματος και να εξασφαλίζει έσοδο από αυτή, χωρίς να διενεργεί δαπάνες για την απόκτηση του. Η υποκατηγορία αυτή περιγράφει έσοδα από εκμετάλλευση δικαιωμάτων, και τα έσοδα

αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό 75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων. Υπάρχει επίσης και η περίπτωση, ο δικαιούχος να αποκτά έσοδο ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση ενός άυλου παγίου, και να απαιτείται να διενεργεί κάποιες δαπάνες σε καθημερινή και μόνιμη βάση, ως αποτέλεσμα έννομου συμφέροντος του δικαιούχου για την προστασία του κύρους, της φήμης και της ποιότητας του μισθωμένου δικαιώματος. Το έσοδο αυτό αποτελεί κανονική εκμετάλλευση και το αποτέλεσμα της διαμορφώνεται στην ομάδα 9.

Το έσοδο αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό 73 Πωλήσεις υπηρεσιών. Η χρήση καταστήματος είναι συνηθισμένο να εκμισθώνεται ή να παραχωρείται με καθορισμένο μηνιαίο μίσθωμα, το οποίο πρέπει να καταχωρείται κατά ένα κομμάτι στο λογαριασμό 75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων, και κατά ένα κομμάτι στο λογαριασμό 75.05 Ενοίκια κτιρίων, αντιστοιχίζόμενο στα άυλα πάγια και στο κτίριο που μισθώνεται αντίστοιχα τα οποία δε βρίσκουν εφαρμογή όταν δεν τίθεται θέμα μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου.

Από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων αποκλείονται και οι ειδικές περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος στο οποίο λειτουργούσε επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και είναι σίγουρο ότι ο ιδιοκτήτης του δεν εισέπραξε επιπλέον ποσό εκτός από τα όσα έχουν συμφωνηθεί στο υπογεγραμμένο συμβόλαιο. Στο άρθρο 8 του νόμου 2859/2000 επιβάλλεται ΦΠΑ για τις περιπτώσεις παραχώρησης πακέτου δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας.

3.4 Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων - Λοιπές Παραχωρήσεις

Τα συγκεκριμένα δικαιώματα αναλύονται στο λογαριασμό 16.02 Δικαιώματα Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων και περιλαμβάνουν το κόστος κτήσης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης των ορυχείων, των μεταλλείων και των λατομείων. Επίσης περιλαμβάνουν και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση έτσι ώστε να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή, όταν αυτά βρίσκονται σε δική της έκταση.(Αληφαντής, 2002). Στο κόστος κτήσης αυτών των άυλων παγίων υπολογίζονται

επίσης και τα ποσά τα οποία καταβάλλει η επιχείρηση για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως στους κύριους των περιουσιακών στοιχείων (ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία) αλλά και τα ειδικά έξοδα όπως είναι τα συμβολαιογραφικά έξοδα, οι αμοιβές δικηγόρων κτλ.

Επίσης πρέπει να τονιστεί, όσον αφορά τα έξοδα που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση έτσι ώστε να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή όταν αυτά βρίσκονται στην έκταση της, ότι η επιχείρηση είναι εκείνη η οποία θα αποφασίσει αν τα έξοδα αυτά θα πρέπει να ενταχθούν στο κόστος κτήσης στο οποίο δεν καταχωρείται το κόστος κτήσης της κυριότητας των σχετικών εδαφικών εκτάσεων, οι φόροι μεταβίβασης τους, τα έξοδα των διενεργούμενων ερευνών, κλπ. Για τα δημόσια, τα κοινοτικά και ιδιωτικά λατομεία και για τα λατομεία που ανήκουν σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, δίνεται άδεια εκμετάλλευσης από τον νομάρχη εικοσαετούς διάρκειας, η οποία έχει τη δυνατότητα να παραταθεί.(Βλάχος, 2007). Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αποσβέσεις γίνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που τα δικαιώματα εκμετάλλευσης εξασφαλίζουν ωφέλεια για τους κατόχους τους. Στην περίοδο αυτή έχει σύμφωνα με το νόμο περιορισμένη χρονική διάρκεια και η απόσβεση θα πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη της περιόδου αυτής. Επίσης, τα κέρδη από εκμετάλλευση ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων φορολογούνται με συντελεστή 20%. Η κατηγορία των Λοιπών Παραχωρήσεων σχετίζεται με τα ποσά τα οποία καταβάλλονται στις αρμόδιες αρχές έτσι ώστε να χορηγήσουν άδειες νόμιμης άσκησης κάποιου κλειστού επαγγέλματος, οι οποίες χορηγούνται μόνο όταν καλύπτονται και οι απαραίτητες προϋποθέσεις, οι οποίες διαφοροποιούνται ανάλογα την περίπτωση. Ο λογαριασμός στον οποίο τηρούνται είναι ο 16.03 Λοιπές Παραχωρήσεις.

Το κόστος κτήσης των λοιπών παραχωρήσεων πρέπει σύμφωνα με το νόμο να αποσβένεται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής χρησιμότητας του συγκεκριμένου άυλου παγίου και η δαπάνη της απόσβεσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.(Βρουστούρης, 2002).

3.5 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων , Λοιπά Δικαιώματα , Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων

Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων

Αναφέρονται στα πάγια εκείνα η αξία των οποίων εισφέρεται σε είδος για συγκεκριμένη χρονική περίοδο σε μία ανώνυμη εταιρία με σκοπό τη σύσταση της ή την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Η αξία τους υπολογίζεται από τους εκτιμητές σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 2190/1920 και αυτή η εισφορά αποτελεί εισφορά σε είδος. Σημειώνουμε ότι ο νόμος 2190/1920 ορίζει στο άρθρο 8 § 5 ότι «το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού τα οποία μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης».

Έχοντας σαν δεδομένο ότι είναι δυνατή η χρήση των ενσώματων παγίων να αποτιμηθεί σε χρήμα, προκύπτει ότι μπορεί να θεωρηθεί αντικείμενο εισφοράς στο μετοχικό κεφάλαιο μίας ανώνυμης εταιρίας. Ο λογαριασμός στον οποίο τηρείται είναι ο 16.04 Δικαιώματα Χρήσεως Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων ο οποίος χρεώνεται με το ποσό στο οποίο αντιστοιχεί σύμφωνα με τους υπολογισμούς των αρμόδιων εκτιμητών στη χρήση των ενσώματων παγίων. Αντίστοιχα, πιστώνεται ο λογαριασμός 40 Κεφάλαιο και ο λογαριασμός 41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Τα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων υπόκεινται σε απόσβεση η οποία είναι απαραίτητο να γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, κατά τη διάρκεια του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Το όφελος για την επιχείρηση η οποία εισφέρει τα ενσώματα πάγια είναι οι μετοχές εκδόσεως της ανώνυμης εταιρίας στην οποία εισφέρει τα συγκεκριμένα πάγια. Το έσοδο που αναλογεί για κάθε χρήση είναι το πηλίκο το οποίο προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας χρήσης των ενσώματων παγίων με τον αριθμό των ετών για τα οποία εισφέρεται. Εκείνος που εισφέρει τα ενσώματα πάγια έχει την υποχρέωση να διενεργήσει τις απαραίτητες αποσβέσεις των στοιχείων, σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης.

Η ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 ορίζει πως «κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε ομόρρυθμη, ή ετερόρρυθμη εταιρία, ή και εταιρία περιορισμένης ευθύνης, για ορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, για την αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η εν λόγω εταιρία εκπίπτει την αξία της εισφερθείσας χρήσης του ακινήτου από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το εκπιπτόμενο αυτό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε διαχειριστικής περιόδου είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη διάρκειας της εισφοράς».

Όταν μία επιχείρηση εισφέρει τη χρήση ακινήτων σε μία ανώνυμη επιχείρηση για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και λαμβάνει ως αντάλλαγμα για αυτή την εισφορά μετοχές της ανώνυμης εταιρίας με αξία που ισούται με τη μισθωτική αξία του ακινήτου και το μίσθωμα αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα εξ οικοδομών. Το εισόδημα είναι ανεξάρτητο από το εάν πραγματοποιούνται ή όχι κέρδη από την ανώνυμη εταιρία και εάν γίνεται διανομή μερίσματος στους μετόχους της. Η φορολόγηση διαχωρίζεται στις χρονιές στις οποίες ισχύει η μίσθωση. Δεν θεωρούνται εισόδημα για την επιχείρηση η οποία παραχωρεί τη χρήση των ενσώματων παγίων, η παραχώρηση της χωρίς αντάλλαγμα και τα έξοδα για την ανακαίνιση και τη διαρρύθμιση των ακινήτων αυτών, από την εταιρία που τα μισθώνει.

Λοιπά δικαιώματα

Τα λοιπά δικαιώματα τηρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.05 Λοιπά δικαιώματα. Υπάρχουν οι εξής λογαριασμοί(Γεωργίου, 2003):

Πνευματική Ιδιοκτησία

Οι νόμοι 2387/1920 και 2121/1993 ορίζουν ότι: «Οι συγγραφείς, οι μουσικοί, οι ζωγράφοι ή οι σχεδιογράφοι, οι γλύπτες, οι τορνευτές, οι χαράκτες προτύπων ή από διασκευή, αντιγραφή ή μετάφραση έργων τέχνης έχουν εφ' όρου ζωής το αποκλειστικό δικαίωμα της εκδόσεως ή του πολλαπλασιασμού των έργων αυτών με αναπαραγωγή ή αντιγραφή με οποιονδήποτε τρόπο και με οποιοδήποτε τύπο ή της δημόσιας εκτελέσεως μουσικών θεατρικών έργων, μουσικών συνθέσεων, τεμαχίων ή αποσπασμάτων αυτών».

Ο κάτοχος της πνευματικής ιδιοκτησίας πληρώνεται είτε με ποσοστά επί των εσόδων που εξασφαλίζει η πώληση προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας, είτε με εφάπαξ αμοιβή η

οποία συμφωνείται έτσι ώστε ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων να παραχωρήσει οριστικά τα δικαιώματα του.(Γκίκας, 2007). Τα πνευματικά δικαιώματα αποσβένονται, η απόσβεση εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και πραγματοποιείται τις περισσότερες φορές μέσα σε χρονική περίοδο μικρότερη από αυτή που ορίζει ο νόμος διότι πολλές φορές τα πνευματικά δικαιώματα χάνουν την αξία τους και ταυτόχρονα μειώνεται η ωφέλιμη ζωή τους πιο γρήγορα από το αναμενόμενο.

Είναι θεμιτό να συνδέεται η απόσβεση με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Όλα τα κέρδη και η ωφέλεια που σχετίζεται με τη χρήση πνευματικών δικαιωμάτων αποσβένονται με συντελεστή 20%.(Γρηγοράκος, 2001). Κατά την καταβολή των αμοιβών από συγγραφικά και μεταφραστικά δικαιώματα σε φυσικά πρόσωπα κάτοικους αλλοδαπής ή νομικά πρόσωπα που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα πραγματοποιείται παρακρατείται φόρος 20%. Στις διμερείς συμβάσεις με χώρες του εξωτερικού, τίθεται το θέμα διπλής φορολόγησης για αυτό το λόγο ακολουθείται ότι επιβάλλει το καταστατικό της σύμβασης. Όσον αφορά τα κληρονομούμενα πνευματικά δικαιώματα συγγραφέα, δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος αλλά κληρονομιάς και για αυτό το λόγο δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος.

Μισθωτικά Δικαιώματα

Πολύ συχνά ένας ενοικιαστής ενσώματου ή ασώματου παγίου, μεταβιβάζει τα Μισθωτικά του Δικαιώματα σε μία επιχείρηση.(Καούνης, 2009). Το αντάλλαγμα το οποίο εξασφαλίζει από τη μεταβίβαση αυτή, συμφωνείται με την επιχείρηση που αποκτά τα δικαιώματα και καταχωρείται στο λογαριασμό 16.05 Λοιπά δικαιώματα, και αποσβένεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, κατά τη διάρκεια ζωής του άυλου παγίου. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται και τα ποσά που ο μισθωτής καταβάλλει στον ιδιοκτήτη του παγίου για αέρα. Τα ποσά που δίδονται για αέρα έχουν τη δυνατότητα να θεωρηθούν συμπληρωματικά μισθώματα της περιόδου διάρκειας της μίσθωσης και για αυτό το λόγο να ενταχθούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Αυτά τα ποσά θα πρέπει να αποσβεστούν σε ίσες ετήσιες δόσεις κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Στις περιπτώσεις εξώσεων και αποδέσμευσης παγίων, οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα. Για το λόγο ότι δεν υπάρχει συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού της υπεραξίας, καθορίζεται σύμφωνα με το ποσοστό που αντιπροσωπεύει τη συνολική υπεραξία της επιχείρησης.(Καραγιάννης, 2007). Τα ποσά που καταβάλλονται για αέρα, θεωρούνται

έξοδα πρώτης εγκατάστασης και η επιχείρηση θα πρέπει να τα αποσβέσει ή εφάπαξ κατά την περίοδο πραγματοποίησής τους, ή τμηματικά και ισόποσα κατά την περίοδο πέντε ετών. Ο δικαιούχος το ποσό που δίνεται για αέρα θα πρέπει να το εντάσσει στα εισοδήματα από ακίνητα και η φορολόγηση για κάθε ποσό που καταβάλλεται εκτός από τα μισθώματα γίνεται με συντελεστή 20%. Με αυτό το συντελεστή φορολογείται και το κέρδος από την εκχώρηση ή μεταβίβαση ενός μισθωτικού δικαιώματος.

Από τη στιγμή που ο δικαιούχος είναι πρόσωπο του άρθρου 101 § 1 του νόμου 2238/94, το εισόδημα του φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του νόμου. Στην περίπτωση που ένας μισθωτής αποχωρήσει οικειοθελώς από τα μισθωτικά του δικαιώματα, το έσοδο που αποκτά φορολογείται με συντελεστή 20%. Εάν όμως υποχρεωθεί σύμφωνα με το νόμο να στερηθεί τα μισθωτικά του δικαιώματα, το ποσό που θα λάβει σαν αποζημίωση δεν φορολογείται, για το λόγο ότι θεωρείται πως η αποζημίωση αυτή θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταστέγασή του. (Καραγιώργος, 2006).

Στην περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας λάβει μία αποζημίωση εξαιτίας μίας καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης, θα πρέπει στα βιβλία της να συντάξει και το ποσό της αποζημίωσης, και θα φορολογηθεί για το τμήμα της αποζημίωσης το οποίο απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών το οποίο θα πραγματοποιήσει εξαιτίας της μετεγκατάστασης της σε άλλο ακίνητο.

Προκειμένου να ισχύσουν τα παραπάνω θα πρέπει η αποζημίωση να εισπραχθεί και οι δαπάνες να πραγματοποιηθούν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Στην περίπτωση που οι δαπάνες γίνουν σε επόμενη χρήση, η επιχείρηση φορολογείται για όλο το ποσό της αποζημίωσης. (Πετρίδης, 2006). Οι δαπάνες μετεγκατάστασης που αναβάλλονται για την επόμενη χρήση θα εκπέσουν από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, όταν πραγματοποιηθούν οπότε το ποσό της αποζημίωσης δεν έχει τη δυνατότητα να μεταφερθεί στα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ακόμα και στην περίπτωση που τα έξοδα μετεγκατάστασης πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια της.

Σε περίπτωση συμβατικής ή υποχρεωτικής βάσει νόμου απομάκρυνσης του από το μίσθιο, η αποζημίωση η οποία καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή, δεν φορολογείται. Στην περίπτωση που η αποζημίωση γίνεται εξαιτίας λύσης της μισθωτικής σχέσης, φορολογείται για το λόγο ότι τα μισθώματα που καταβάλλονται για την εκτέλεση της μίσθωσης υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Λογισμικά Προγράμματα

Σύμφωνα με το έγγραφο του ΣΛΟΤ 310/2005, τα λογιστικά προγράμματα δεν εντάσσονται στις δαπάνες αναδιοργάνωσης και καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.05 Λοιπά Δικαιώματα διότι θεωρούνται άυλα πάγια. Όλα τα προγράμματα για ηλεκτρονικό υπολογιστή μπορούν να ενταχθούν σε αυτή την κατηγορία και να προστατευτούν ως πνευματικά δημιουργήματα, εκτός τον αλγόριθμο.(Κόντος, 2007). Η προστασία προτείνεται στην απαγόρευση αναπαραγωγής, μετάφρασης, προσαρμογής, διασκευής, ή οποιασδήποτε μετατροπής του προγράμματος δίχως την άδεια του δημιουργού. Η παροχή λογισμικού και η κατασκευή ιστοσελίδων, θεωρείται παροχή υπηρεσιών και σύμφωνα με το νόμο θα πρέπει να γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, επί των ακαθάριστων κερδών. Η απόσβεση γίνεται με βάση το άρθρο 11 του προεδρικού διατάγματος 299/2003 ή ετησίως με συντελεστή από 24% έως 30%, ή εφάπαξ κατά τη διάρκεια της χρήσης στην οποία τίθενται σε λειτουργία τα λογισμικά προγράμματα.

Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων

Οι προκαταβολές που δίνει οι επιχειρήσεις για την απόκτηση ασώματων ακινητοποιήσεων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.98 Προκαταβολές Κτήσεως Ασώματων Ακινήσεων.(Λεοντάρης, 2004).Αφού αποκτήσει τις ακινητοποιήσεις, εκδίδεται το απαραίτητο δικαιολογητικό και ο λογαριασμός πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών των ασώματων άυλων παγίων.

3.6 Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, τα Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης είναι εκείνα τα οποία πραγματοποιούνται από την επιχείρηση κατά την ίδρυση και οργάνωσή της, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, αλλά και αυτά που δαπανώνται για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.(Μπατσινίλας, 2010). Η βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων, ορίζει ότι οι δαπάνες αυτές δεν θα πρέπει να θεωρούνται έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται, αλλά θα πρέπει να κατανέμονται στα αποτελέσματα της χρήσης που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Αυτά τα έξοδα διαφέρουν από εκείνα τα οποία καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς του Ενεργητικού ως «Έξοδα επόμενων χρήσεων», διότι τα τελευταία έξοδα σχετίζονται κυρίως με δαπάνες και βαρύνουν τα αποτελέσματα μιας χρονικής περιόδου

και είναι επαναλαμβανόμενες. Στην αντίθετη πλευρά, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σχετίζονται με δαπάνες που αναφέρονται σε μακρότερη χρονική περίοδο και δεν επαναλαμβάνονται. (Πατατούκας, 2010). Η απόσβεσή τους γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γίνεται και στα άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ή εφάπαξ κατά το έτος που διενεργούνται, ή τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε χρόνια. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 3Δ και 4α) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών μέχρι να αποσβεστούν 100% τα έξοδα εγκατάστασης και πολυετούς απόσβεσης. Η διανομή κερδών επιτρέπεται μόνο εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων είναι πιο μικρό από το άθροισμα των αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης

Στο λογαριασμό (16.10) αυτό, καταχωρούνται τα έξοδα ίδρυσης και σύστασης μιας επιχείρησης, τα έξοδα διοίκησης τα οποία πραγματοποιούνται έως ότου η επιχείρηση να καταστεί έτοιμη για την έναρξη της παραγωγικό συναλλακτικής της δραστηριότητας και τα έξοδα επεκτάσεως της επιχείρησης. (Ντζανάτος, 2008). Στο λογαριασμό 16.10 καταχωρούνται τα έξοδα διαμόρφωσης χώρων μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου σε αντίθεση με τα έξοδα που διενεργούνται για προσθήκες και βελτιώσεις σε ακίνητα τρίτων τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.

2. Έξοδα ερευνών Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων

Στο λογαριασμό 16.11 καταχωρούνται τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για έρευνες ανεύρεσης ορυχείων ή μεταλλείων. Η επιχείρηση μπορεί να διαλέξει η απόσβεση των εξόδων να γίνει είτε εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε εφάπαξ μέσα σε μια από τις τέσσερις διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν είτε τέλος τμηματικά μέσα σε αυτές τις διαχειριστικές χρήσεις.

3. Έξοδα λοιπών ερευνών

Στο λογαριασμό (16.12), παρακολουθούνται τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για έρευνες οι οποίες διενεργούνται προκειμένου να ανακαλυφθούν νέα προϊόντα, να βελτιωθούν τα προϊόντα που υπάρχουν ήδη, να βελτιωθούν οι μέθοδοι παραγωγικής διαδικασίας και τέλος να προαχθεί η επιστημονική και τεχνική γνώση μιας επιχείρησης.

4. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

Στο λογαριασμό (16.13), καταχωρούνται τα έξοδα που σχετίζονται με την αύξηση του κεφαλαίου μιας επιχείρησης και για την έκδοση ομολογιακού δανείου.

5. Έξοδα κτήσεως Ακινήτοποιήσεων

Στο λογαριασμό (16.14), καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται έτσι ώστε να αποκτηθούν ενσώματες ή ασώματες ακινήτοποιήσεις τα οποία δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως τους και αντιμετωπίζονται ως δαπάνες πολυετούς απόσβεσης όπως είναι για παράδειγμα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές δικηγόρων.

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων

Στο λογαριασμό αυτό (16.15), παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων οι οποίες συνάπτονται σε ξένο νόμισμα και σχετίζονται με την απόκτηση παγίων στοιχείων.(Παπαδέας, 2012). Οι διαφορές αυτές προκύπτουν είτε κατά την πληρωμή των δόσεων ή την εξόφληση των παραπάνω, είτε κατά την αποτίμηση σε ευρώ στο τέλος της χρήσης των υπολοίπων των δανείων. Οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης.

6. Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

Στο λογαριασμό (16.16) αυτό, παρουσιάζονται οι διαφορές από τη διάθεση των ομολογιών σε τιμή πιο μικρή από την ονομαστική τους αξία και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή πιο μεγάλη από την ονομαστική τους αξία (έκδοση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Η απόσβεσή τους γίνεται σε τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την εξόφληση του ομολογιακού δανείου.

7. Έξοδα αναδιοργάνωσης

Στο λογαριασμό (16.17) αυτό, καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης σε ριζικό επίπεδο που γίνονται λόγω των επεκτάσεων ή των αλλαγών στην οργανωτική ή εμπορική δραστηριότητα μιας επιχείρησης.

8. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Στο λογαριασμό (16.18) αυτό, καταχωρούνται οι τόκοι των δανείων ή πιστώσεων για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

9. Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

10. Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης

Στο λογαριασμό (16.90) αυτό, παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης τα οποία εξομοιώνονται με έξοδα εγκατάστασης.

Κεφάλαιο 4^ο

Λογιστική αντιμετώπιση παγίων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

4.1 Σκοπός του προτύπου ΔΛΠ 38

Το πρότυπο 38, ασχολείται με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σκοπός του οποίου είναι η προδιαγραφή των κριτηρίων που χρειάζονται ώστε να καταχωρηθούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, η λογιστική τους αντιμετώπιση στο άμεσο μέλλον και οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις.(Περάκης, 2004). Στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου δεν περιλαμβάνονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΔΛΠ 12), οι μισθώσεις (ΔΛΠ 17), οι απαιτήσεις οι οποίες προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19), η υπεραξία που προκύπτει από την ενοποίηση των επιχειρήσεων (ΔΛΠ 22), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 32), τα μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννώμενων φυσικών πόρων, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προκύπτουν σε ασφαλιστικές εταιρείες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Σε μερικές περιπτώσεις κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα ενσώματο υλικό, όπως για παράδειγμα η τεκμηρίωση σε μια άδεια ευρεσιτεχνίας.(Πρωτοψάλτης, 2002). Κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του τρόπου

αντιμετώπισης ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου (ενσώματου ή άυλου), χρειάζεται κρίση για να αποδειχθεί ποιο από τα δύο είναι το πλεόν ουσιώδες.

Στη συνέχεια της εργασίας μας δίνουμε μερικούς βασικούς ορισμούς:

1. Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση η οποία προσμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του.

2. Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο δίχως φυσική υπόσταση το οποίο κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

3. Έρευνα είναι η προγραμματισμένη συστηματική εξέταση η οποία αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως.

4. Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ανακαλύψεων της έρευνας σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής χρήσεως.

5. Ενεργός αγορά είναι η αγορά εκείνη στην οποία τα αντικείμενα συναλλαγής είναι ομοιογενή, υπάρχουν διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές οι οποίοι είναι πρόθυμοι για συναλλαγή και οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

6. Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού έχει τη δυνατότητα να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί σε μια αγορά, ανάμεσα στα δυο μέρη τα οποία έχουν γνώση και προθυμοποιούνται να συμμετέχουν σε αυτή την συναλλαγή.

7. Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο εμφανίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο στον Ισολογισμό και αντιπροσωπεύει την αξία η οποία προκύπτει αφού αφαιρεθούν οι αποσβέσεις και οι ζημιές απομείωσης.

8. Ζημία απομείωσης: είναι η διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου και του ανακτήσιμου ποσού του, όταν η πρώτη είναι μεγαλύτερη.

9. Κόστος είναι τα μετρητά ή η εύλογη αξία η οποία καταβάλλεται από την επιχείρηση έτσι ώστε να περιέλθει στην κατοχή της ένα περιουσιακό στοιχείο κατά τη στιγμή απόκτησης ή κατασκευής.

4.2 Προσδιορισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, οι άδειες ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, οι κινηματογραφικές ταινίες, τα πελατολόγια, τα διαχειριστικά δικαιώματα, οι άδειες αλιείας, οι εισαγωγικές ποσοστώσεις, οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, οι σχέσεις πελατών - προμηθευτών, η εμπιστοσύνη πελατών, το μερίδιο αγοράς και τα δικαιώματα έρευνας αγοράς.(Ροδοσθένους, 2011). Προκειμένου να χαρακτηριστούν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να είναι αναγνωρίσιμα, η επιχείρηση να έχει τα ελέγχει απόλυτα και να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου θα πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Για να είναι αναγνωρίσιμο ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει(Σακέλλης, 2009):

1. Να μπορεί να είναι ανεξάρτητο από την οικονομική μονάδα έτσι ώστε να μπορεί να πωληθεί, να μεταβιβαστεί, να παραχωρηθεί, να μισθωθεί ή να ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένο, είτε ως μέρος ενός συμβολαίου
2. Να προκύπτει από νομικά δικαιώματα, ανεξαρτήτως από το αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να είναι αναγνωρίσιμα έτσι ώστε να αποφευχθεί πιθανή ταύτιση με την υπεραξία. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται από μια οικονομική μονάδα αν μπορεί η οικονομική μονάδα να λαμβάνει τα μελλοντικά οφέλη που αποδίδονται σε αυτό το άυλο στοιχείο και εάν έχει την αποκλειστική πρόσβαση σε αυτά τα οφέλη καθώς είναι σε θέση να απαγορεύει την πρόσβαση σε άλλους.(Τσακλάγκανος, 2006). Η δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να ελέγχει τα μελλοντικά οφέλη προέρχεται κυρίως από νόμιμα δικαιώματα τα οποία εκτελούνται δικαστικώς. Υπάρχει πιθανότητα όμως, η οικονομική μονάδα να έχει υπό έλεγχό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλο τρόπο ο οποίος δεν κατοχυρώνεται νομικά όπως είναι για παράδειγμα τα εμπορικά σήματα. Οικονομικά οφέλη είναι για παράδειγμα τα έσοδα ή η μείωση εξόδων τα οποία θα προκύψουν από την πώληση αγαθών που παράγονται από τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

4.3 Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Μεταγενέστερες δαπάνες

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να καταχωρούνται όταν υπάρχει περίπτωση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα αποδοθούν στο στοιχείο να εισρεύσουν στην επιχείρηση και επίσης όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου έχει την πιθανότητα να αποτιμηθεί αξιόπιστα (Τσιρίκος, 2003). Η πρώτη αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται στο κόστος.

Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

Στην περίπτωση κατά την οποία ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως, τότε το κόστος του μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα και να περιέχει την τιμή αγοράς του, τους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και όλες τις άμεσες αποδοτέες δαπάνες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την προετοιμασία του στοιχείου για χρήση. (Τσόλης, 2004). Εάν όμως αναβληθεί η πληρωμή για την απόκτηση του στοιχείου εκτός από τα συνηθισμένα πιστωτικά όρια, τότε το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά ανάμεσα σε αυτό το ποσό και στο σύνολο των πληρωμών καταχωρείται ως έξοδο τόκου, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται με βάση το ΔΛΠ 23. Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί με ανταλλαγή μετοχών, τότε το κόστος του είναι η πραγματική αξία των μετοχών οι οποίες εκδίδονται.

Απόκτηση ως μέρους μιας ενοποίησης επιχειρήσεων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται από την αγορά επιχείρησης καταχωρούνται με την πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αγοράς του. (Φίλος, 2003). Η αξία αυτή υπάρχει περίπτωση να προκύπτει από μια ενεργό αγορά ή από όμοιες συναλλαγές που διενεργήθηκαν το τελευταίο διάστημα. Επιπλέον, υπάρχει περίπτωση να υπάρχουν συγκεκριμένες τεχνικές που βοηθούν στην εκτίμηση της αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι για παράδειγμα η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Εάν το κόστος των άυλων στοιχείων δεν μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία, τότε δεν θα πρέπει να καταχωρηθούν και σε αυτή την περίπτωση συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης

Στην περίπτωση που τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθούν δωρεάν μέσα από μία κρατική επιχορήγηση όπως είναι για παράδειγμα οι άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, τότε καταχωρούνται και τα άυλα στοιχεία και οι επιχορηγήσεις με την ίδια αξία η οποία μπορεί να είναι ή η πραγματική αξία των στοιχείων κατά τη στιγμή της λήψης αυτών, ή μια τεκμαρτή αξία, προσαυξημένη με κάθε έξοδο το οποίο είναι άμεσα αποδοτέο στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Στην περίπτωση που τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθούν με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, τότε το κόστος του είναι η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που έχει ανταλλαχθεί συν οποιοδήποτε ποσό μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων το οποίο είχε μεταβιβαστεί.(Φούρης, 2011). Όταν έχουμε περιπτώσεις ανταλλαγής το κέρδος ή η ζημία δεν καταχωρούνται εάν όμως η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε, μπορεί να θεωρηθεί απόδειξη μιας ζημίας απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε τότε θα πρέπει να καταχωρηθεί μία ζημία απομείωσης της αξίας του στοιχείου το οποίο παραδόθηκε και η λογιστική αξία που απομένει πρέπει να εκχωρηθεί στο άλλο περιουσιακό στοιχείο.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Τα έξοδα που δημιουργούνται για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, αλλά δεν δημιουργούν άυλο περιουσιακό στοιχείο που να πληροί τα κριτήρια καταχώρησης του προτύπου αυτού και τα οποία τις περισσότερες φορές περιγράφονται ως συμβάλλοντα σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία θα πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, διότι η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θεωρείται πηγή πόρων την οποία ελέγχει η επιχείρηση, η οποία να μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της.(Πατατούκας, 2010). Δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει άυλο περιουσιακό στοιχείο η διαφορά ανάμεσα στη αγοραία αξία της επιχείρησης και της αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της οπότε τέτοια διαφορά δεν μπορεί να καταχωρηθεί.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Οι επιχειρήσεις προκειμένου να εκτιμήσουν αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί όλα τα απαραίτητα κριτήρια για καταχώρηση, πρέπει να

ταξινομούν τις δαπάνες σε φάση έρευνας και φάση ανάπτυξης.(Γεωργίου, 2003). Στη φάση έρευνας όλες οι δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όπως είναι για παράδειγμα οι δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων, η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων, η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες, η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συσκευές ή υπηρεσίες.

Στη φάση ανάπτυξης ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται, όταν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση, την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό, την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο, τη δημιουργία από το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανών μελλοντικών ωφελειών, τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων έτσι ώστε να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητά της να αποτιμήσει αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Δραστηριότητες ανάπτυξης μπορεί να είναι(Γκίκας, 2007):

1. Ο σχεδιασμός και η κατασκευή προ παραγωγής ή προ χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων
2. Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
3. Η κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, η οποία δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή
- 4 Η κατασκευή και η δοκιμή μιας εναλλακτικής λύσης η οποία επιλέχθηκε για νέα υλικά ή για βελτίωση των ήδη υπαρχόντων. Δεν θα πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων τα οποία έχουν δημιουργηθεί εσωτερικώς.

Κόστος ενός εσωτερικού δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Στο κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνεται το σύνολο των εξόδων τα οποία πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία κατά την οποία το στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησης.(Βρουστούρης, 2002).

Δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δεν επαναφέρονται.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τις δαπάνες υλικών και υπηρεσιών, τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τα έξοδα προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα, την κάθε δαπάνη άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του στοιχείου, τα γενικά έξοδα που είναι απαραίτητα για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και μπορούν να κατανεμηθούν πάνω σε μια σταθερή βάση (αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, ενοίκια), τόκοι (με την προϋπόθεση να ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ 23).

Οι δαπάνες οι οποίες δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι τα έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα, οι αρχικές λειτουργικές ζημίες οι οποίες πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο πετύχει την προγραμματισμένη απόδοση και οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού που θα λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.(Αληφαντής, 2002).

Καταχώριση μιας δαπάνης

Τα έξοδα στα άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρούνται ως δαπάνες, όταν αυτές πραγματοποιούνται, έκτος και αν αποτελούν κομμάτι του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή εάν το στοιχείο αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων η οποία είναι μια αγορά και δεν έχει την ικανότητα να καταχωρηθεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Σε κάποιες περιπτώσεις διενεργούνται δαπάνες ώστε να παρέχουν οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση στο μέλλον αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργείται και να μπορεί να καταχωρηθεί. Για παράδειγμα τέτοιες δαπάνες είναι(Κόντος, 2007):

-Δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται

-Δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως, εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων

-Δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες

-Δαπάνες για δραστηριότητες διαφήμισης και προώθησης

-Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο οι οποίες στην αρχή είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, δεν θα πρέπει να καταχωρούνται ως κομμάτι του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Μεταγενέστερες δαπάνες

Οι μεταγενέστερες δαπάνες για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μετά την αγορά ή την ολοκλήρωσή τους θα πρέπει να αυξάνουν την αξία τους, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα έξοδα αυτά θα κάνουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει οικονομικά οφέλη στο μέλλον για την επιχείρηση επιπλέον της αρχικής εκτίμησης της απόδοσής του και τα έξοδα αυτά έχουν τη δυνατότητα να αποτιμηθούν και να αποδοθούν στο περιουσιακό στοιχείο με αξιοπιστία.(Ντζανάτος, 2008). Έχοντας ως δεδομένο ότι η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι έτσι ώστε δύσκολα προσδιορίζεται, στην περίπτωση που μεταγενέστερες δαπάνες ενισχύουν την αξία τους, τότε μόνο σπανίως τέτοιες δαπάνες μετά την αρχική καταχώρησή τους μπορούν να προσαυξήσουν το κόστος τους.

4.4 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, Μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρισης

Βασική μέθοδος

Αφού γίνει η αρχική καταχώριση, το άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του, αφαιρώντας τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης της αξίας του.(Λεοντάρης, 2004).

Εναλλακτική μέθοδος

Αφού γίνει η αρχική καταχώριση, το άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία

της αναπροσαρμογής έχοντας αφαιρέσει κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. (Καραγιώργος, 2006). Η πραγματική αξία θα πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε ενεργό αγορά. Όλες οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά έτσι ώστε η λογιστική αξία να μην έχει μεγάλη διαφορά από αυτή η οποία θα προσδιοριζόταν μετά από χρήση της πραγματικής αξίας την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η ύπαρξη ενεργών αγορών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ασύνηθες φαινόμενο, μπορεί όμως να υπάρχουν για συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως για παράδειγμα για άδειες ταξί.

Στην περίπτωση κατά την οποία ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του θα πρέπει και αυτά να αναπροσαρμόζονται εκτός και αν δεν υπάρχει ενεργή αγορά για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, οπότε τότε απεικονίζονται με τη μέθοδο του κόστους.

Οι κατηγορίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι (Πετρίδης, 2006):

1. Σήματα προϊόντων
2. Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών και τίτλοι εκδόσεων
3. Ηλεκτρονικό λογισμικό
4. Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων
5. Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας και δικαιώματα εκμετάλλευσης
6. Συνταγές, τύποι, σχέδια και πρωτότυπα
8. Άυλα περιουσιακά στοιχεία σε ανάπτυξη.

Η αναπροσαρμογή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Είτε με επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του, είτε με συμψηφισμό της σωρευμένης απόσβεσης με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του στοιχείου και επαναπροσδιορισμό του καθαρού ποσού ώστε η νέα αξία να είναι η αναπροσαρμοσμένη.

Στην περίπτωση κατά την οποία η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξηθεί εξαιτίας μιας αναπροσαρμογής, τότε η αύξηση αυτή θα πρέπει να πιστωθεί αμέσως στα ίδια κεφάλαια στο λογαριασμό «διαφορά αναπροσαρμογής».(Βλάχος, 2009). Εάν όμως η αύξηση αναστρέφει μια ζημία η οποία προγενέστερα είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε η αύξηση από αναπροσαρμογή καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Εάν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειωθεί εξαιτίας μιας αναπροσαρμογής, τότε η μείωση αυτή θα πρέπει να καταχωρηθεί ως έξοδο. Εάν όμως η μείωση αυτή δεν ξεπερνάει τυχόν διαφορά αναπροσαρμογής που παραμένει στα ίδια κεφάλαια από το ίδιο περιουσιακό στοιχείο, τότε καταχωρείται σε μείωση της αναπροσαρμογής αυτής.(Γκίκας, 2007). Η σωρευμένη διαφορά αναπροσαρμογής η οποία περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, μεταφέρεται στο υπόλοιπο κερδών εις νέο, ή κάνοντας πώληση του περιουσιακού στοιχείου, ή με την ολοσχερή απόσβεσή του, ή τμηματικά με το αναλογούν σε κάθε χρήση τμήμα αυτής, όπως προσδιορίζεται από τη διαδικασία της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου.

4.5 Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Το αποσβεστέο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να κατανεμηθεί σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να ξεπερνάει τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που αυτό διατίθεται για χρήση και από την οποία αρχίζει η απόσβεση. Προκειμένου να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εξής παράγοντες(Καούνης, 2009):

1. Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου
2. Πληροφόρηση σχετικά με την παραγωγική ζωή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων
3. Τεχνολογική ή τεχνική υποστήριξη
4. Η σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία λειτουργεί και οι μεταβολές στη ζήτηση αγοράς προϊόντων οι οποίες προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο
5. Αναμενόμενες ενέργειες από ανταγωνιστικές ή πιθανούς ανταγωνιστικές
6. Το απαιτούμενο επίπεδο των δαπανών συντήρησης προκειμένου να λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο

7. Η περίοδος ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο

8. Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Σε κάποιες σπάνιες περιπτώσεις η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβεί τα 20 χρόνια και σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου τουλάχιστον για ένα χρόνο έτσι ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη πιθανής ζημίας απομειώσεως της αξίας του και να γνωστοποιήσει τους παράγοντες στους οποίους βασίσθηκε ώστε να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.(Παπαδέας,2012). Στην περίπτωση που ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσα από νόμιμα δικαιώματα τα οποία έχουν παραχωρηθεί για μια συγκεκριμένη περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει την περίοδο των νόμιμων δικαιωμάτων, εκτός και αν τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και η ανανέωση τους είναι σίγουρα αληθινή. Οι παράγοντες που υποδηλώνουν ότι η ανανέωση εντός νόμιμου δικαιώματος είναι βέβαιη είναι:

1. Η πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μειώνεται όταν πλησιάζει η αρχική ημερομηνία λήξεως ή δεν μειώνεται πιο πολύ από το κόστος ανανέωσης του υποκείμενου δικαιώματος
2. Υπάρχει απόδειξη η οποία βασίζεται στην εμπειρία του παρελθόντος ότι τα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν
3. Υπάρχει απόδειξη ότι οι αναγκαίοι όροι για να ληφθεί η ανανέωση των νόμιμων δικαιωμάτων θα ικανοποιηθούν.

Με τη μέθοδο απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αντανακλάται ο τρόπος με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση.(Καραγιάννης, 2007). Μπορεί να γίνεται χρήση οποιαδήποτε μεθόδου απόσβεσης, η οποία θα πρέπει να ακολουθείται πάγια. Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία η σταθερή μέθοδος απόσβεσης είναι εκείνη που εφαρμόζει καλύτερα. Οι αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα και κάποιες φορές μέσα από την κοστολόγηση, κομμάτι αυτών δύναται να ενσωματωθεί σε περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι για παράδειγμα τα αποθέματα. Η υπολειμματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική, εκτός εάν υπάρχει δέσμευση από κάποιον

τρίτο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή εάν υπάρχει ενεργός αγορά και η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και επί πλέον πιθανολογείται ότι η αγορά αυτή θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Στην περίπτωση που υπάρχει υπολειμματική αξία το αποσβεστέο ποσό του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με αφαίρεση της αξίας αυτής και η υπολειμματική αξία μπορεί να επανεκτιμηθεί σε περίπτωση που υιοθετηθεί η μέθοδος αναπροσαρμογής της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου.(Αληφαντής, 2002). Η ωφέλιμη ζωή και η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αναθεωρούνται στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Εάν υπάρξουν τυχόν μεταβολές τότε αυτές αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 8. Μια μεταβολή είναι πιθανό να επέλθει εάν η χρήση των δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν με μια άδεια αναβληθεί και η ενεργοποίησή της εξαρτάται από άλλους συνθετικούς παράγοντες ενός επιχειρησιακού προγράμματος.

4.6 Αναγνωρησιμότητα λογιστικής αξίας – Ζημίες απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχ είων

Προκειμένου να προσδιοριστεί η απομείωση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται το ΔΛΠ 36. σύμφωνα με το οποίο μια ζημία υπάρχει, όταν η λογιστική αξία των στοιχείων είναι πιο μικρή από το ποσό που έχει ανακτήσει. Ανακτήσιμο ποσό είναι το πιο μεγάλο ανάμεσα στη ρευστοποιήσιμη αξία του στοιχείου από τη στιγμή που θα αφαιρεθούν τα έξοδα διάθεσης και στην παρούσα αξία των μελλοντικών ροών που αναμένονται από τη χρήση του και τη ρευστοποίησή του στο τέλος της ζωής του.(Βρουστούρης, 2002). Συγκεκριμένα για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για να χρησιμοποιηθούν, αλλά και για εκείνα των οποίων η ωφέλιμη ζωή τους ξεπερνάει τα 20 χρόνια, η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού τους θα πρέπει να γίνεται στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης. Στα αποτελέσματα χρήσης καταχωρούνται οι ζημίες απομείωσης της αξίας κατά το κομμάτι που δεν ξεπερνούν μια παλιά αναπροσαρμογή του στοιχείου αυτού, η οποία είναι καταχωρημένη στα ίδια κεφάλαια και ελαττώνουν το ποσό της αναπροσαρμογής. Η αναστροφή ζημίας

απομείωσης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μία περίπτωση η οποία δεν συμβαίνει συχνά. Όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διαγράφονται από τον Ισολογισμό, όταν πωληθούν ή όταν δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη στο μέλλον, από τη χρήση τους και τη μεταγενέστερη πώλησή τους. Η διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία και στο καθαρό προϊόν που λαμβάνεται από την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου είναι το κέρδος ή η ζημία και την καταχωρούμε στα αποτελέσματα χρήσεως. Όταν έχουμε περίπτωση ανταλλαγής δεν πρέπει να προκύπτει κέρδος ή ζημία.

Κεφάλαιο 5^ο

Σύγκριση του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

5.1 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η πιο ουσιώδης διαφορά ανάμεσα στα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι ο τρόπος που γίνεται η αποτίμησής τους.(Γρηγοράκος, 2001). Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η αποτίμηση γίνεται στο ιστορικό κόστος. Η αρχή της συντηρητικότητας διέπει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πλαισιώνει την αρχή του ιστορικού κόστους. Οι αρχές αυτές αποδεικνύουν τη διάθεση της επιχείρησης να δημοσιεύει τα αληθινά αποτελέσματα τα οποία δε δημιουργούν ψεύτικες εντυπώσεις και ταυτόχρονα δεν παραπλανούν τους μετόχους και όλους όσους ενδιαφέρονται προβάλλοντας ψεύτικες και πληροφορίες υπερεκτιμημένες.(Πρωτοψάλτης, 2002). Ταυτόχρονα, συμβάλλουν στην επίτευξη σταθερότητας στην εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης. Το ιστορικό κόστος, παραπέμπει στο παρελθόν και πολλοί είναι αυτοί που πιστεύουν ότι δεν

δίνει μια σύγχρονη και σωστή εικόνα της επιχείρησης, ειδικά σε περιόδους κατά τις οποίες ο πληθωρισμός βρίσκεται σε μεγάλη έξαρση.

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία σε περιπτώσεις όπως είναι για παράδειγμα η απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μέσα από μία συνένωση καθώς επίσης δίνεται η δυνατότητα η μεταγενέστερη αποτίμηση να γίνει με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι η εύλογη αξία. Ο καθορισμός της εύλογης αξίας γίνεται σύμφωνα με τη χρηματιστηριακή τιμή που έχει το περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή την τρέχουσα τιμή πώλησης όταν υπάρχει ενεργός αγορά, ενώ στην περίπτωση που δεν υπάρχει ενεργός αγορά λαμβάνονται υπόψη οι πρόσφατες συναλλαγές σε περιουσιακά στοιχεία ίδιου τύπου έτσι ώστε να καθοριστεί όσο γίνεται με μεγαλύτερη αξιοπιστία η εύλογη αξία. (Ροδοσθένους, 2011). Όσες οικονομικές μονάδες παίρνουν μέρος στην αγορά και στην πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων τις περισσότερες φορές έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα όπως για παράδειγμα με τη χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού, ή προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η φιλοσοφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού, είναι χρήσιμο να εξετάσουμε το ΔΛΠ 36 περί «απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το πρότυπο αυτό, έχει ως στόχο να περιγράψει τη μέθοδο ανίχνευσης ενδεχόμενης ζημίας της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μιας οικονομικής μονάδας, έτσι ώστε να αποφευχθεί όσο το δυνατόν πιο πολύ ο κίνδυνος εμφάνισης των στοιχείων αυτών σε πιο μεγάλη αξία από την ανακτήσιμη αξία τους. (Σακέλλης, 2009). Η επιχείρηση θα πρέπει να μπορεί να προβλέπει σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχουν ενδείξεις για μείωση της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων, δηλαδή κατά πόσο η λογιστική αξία τους είναι πιο μεγάλη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Μεγάλη προσοχή θα πρέπει να δίνεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή, στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν μπει σε φάση εκμετάλλευσης και στην υπεραξία.

Όλα τα παραπάνω πρέπει να εξετάζονται κάθε χρόνο, οποιαδήποτε χρονική στιγμή, αρκεί η χρονική περίοδος αυτή να τηρείται πάγια. Εάν η καθαρή τιμή πώλησης ή η αξία είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του κάθε περιουσιακού στοιχείου, τότε δεν υπάρχει

λόγος για αναγνώριση ζημίας εξαιτίας της μείωσης της αξίας του. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της καθαρής τιμής πώλησης, τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι ίσο με την αξία χρήσης του, δηλαδή η αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών η οποία αναμένεται να αντληθεί από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Όσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 36 υποστηρίζουν και όσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 38 για την εξεύρεση της εύλογης αξίας. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας είναι η τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορετικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.(Τσιρίκος, 2003). Εάν μια τέτοια τιμή δεν υπάρχει τότε γίνεται χρήση των τιμών αγοράς, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργό αγορά. Όταν καμία από τις παραπάνω τιμές δεν είναι διαθέσιμη τότε η οικονομική μονάδα πρέπει να κάνει χρήση δεδομένων για παρόμοιες συναλλαγές οι οποίες διενεργούνται στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, έτσι ώστε να εκτιμήσει τα περιουσιακά της στοιχεία, κάτι το οποίο προϋποθέτει οι οικονομικές μονάδες να έχουν την καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση.

Πολλές ενστάσεις διατυπώνονται όσον αφορά το πόσο αξιόπιστα μπορεί να γίνει ο καθορισμός της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και αυτό γίνεται διότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για εμπορικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κτλ. για το λόγο ότι αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται για τη μοναδικότητά τους.(Φίλος, 2003). Με αυτό τον τρόπο, η τιμή που καταβάλλεται για ένα άυλο στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί αρκετή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου άυλου περιουσιακού στοιχείου (ΔΛΠ 38 κεφ. 78).

Έχοντας εξετάσει και μελετήσει εκτενέστερα τα Ελληνικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αξίζει να σημειώσουμε ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν προσανατολίζονται στην φορολογία αλλά στην ικανοποίηση των μετόχων κάτι το οποίο απεικονίζεται στον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στη λογιστική αντιμετώπιση και αποτίμηση των στοιχείων του Ισολογισμού σύμφωνα με την εύλογη αξία όπως είναι για παράδειγμα τα Χρηματοοικονομικά μέσα και τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.(Φούρης, 2011).

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντίθετα, πολύ σημαντική με την ικανοποίηση των μετόχων είναι η επίτευξη χαμηλής φορολογίας. Η αποτίμηση στο ιστορικό κόστος παρουσιάζει πιο συντηρητικά αποτελέσματα με αποτέλεσμα να υπάρχει επιβολή πιο χαμηλής φορολογίας στις επιχειρήσεις.

5.2 Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δηλαδή τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης κ.α. σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται, σε διάστημα το οποίο δεν ξεπερνά τα 5 χρόνια.(Χέβας, 2004). Αντίστοιχα, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα κόστη έρευνας για τα ιδιοπαραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, διότι στη φάση της έρευνας η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού, το οποίο θα αποφέρει πιθανά οφέλη στο μέλλον.

Σχετικά με τα κόστη ανάπτυξης ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, κεφαλαιοποιούνται μόνο κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις, διότι στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η κεφαλαιοποίηση και η αναγνώριση των άυλων στοιχείων γίνεται με πολύ πιο αυστηρά κριτήρια.(Βλάχος, 2007). Η διαφορά αυτή επηρεάζει το Ενεργητικό του Ισολογισμού (Κατάσταση Οικονομικής Θέσης), αλλά και τα Αποτελέσματα Χρήσεως μέσα από τα έξοδα και τις αποσβέσεις. Με τη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων το Ενεργητικό παρουσιάζεται αυξημένο διότι περιέχει και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

5.3 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσδιορίζονται συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τα οποία θα πρέπει να ενσωματώνονται σε ένα άυλο στοιχείο, όπως είναι η αναγνωρισιμότητα, ο έλεγχος από την οικονομική μονάδα καθώς και συγκεκριμένες αυστηρές προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να ικανοποιούνται όπως είναι για παράδειγμα η προσδοκία εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, έτσι ώστε να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.(Τσιρίκος, 2003). Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχουν τέτοια κριτήρια και αυτό έχει ως αποτέλεσμα με την εφαρμογή

των ΔΛΠ να μην συμπεριλαμβάνονται στον Ισολογισμό πολλά άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ και να μειώνεται το Ενεργητικό της επιχείρησης.

5.4 Κόστη απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων

Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα κόστη απόκτησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται μέσα από αγορά προσαυξάνουν την αξία κτήσης του στοιχείου. Τέτοια έξοδα είναι για παράδειγμα οι εισαγωγικοί δασμοί, οι μειώσεις των τιμών και το κόστος των δοκιμών προς εξακρίβωση της ορθής λειτουργίας του στοιχείου. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντίθετα, τέτοιου είδους κόστη έχουν τη δυνατότητα να συμπεριληφθούν στα έξοδα εγκατάστασης.

5.5 Αναπροσαρμογή αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχει πρόβλεψη για αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αντίστοιχα, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπεται η αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων και υπάρχει επίσης η δυνατότητα να γίνεται κάθε χρόνο ανάλογα με τη μεταβλητότητα της εύλογης αξίας του εξεταζόμενου περιουσιακού στοιχείου.(Γεωργίου, 2003). Η διαφορά αυτή έχει αντίκτυπο στο Ενεργητικό της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης, διότι οι τιμές οι οποίες εμφανίζονται είναι προσαρμοσμένες στις τρέχουσες συνθήκες. Με αυτό τον τρόπο η εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης γίνεται πιο αξιόπιστη και σύγχρονη. Η αναπροσαρμογή επηρεάζει επίσης τα Ίδια Κεφάλαια, μέσα από το κονδύλι «Διαφορές Αναπροσαρμογής» και επίσης επηρεάζει τα αποτελέσματα, διότι επιβαρύνονται από τις διαφορές στη λογιστική αξία των άυλων στοιχείων του Ενεργητικού.

5.6 Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται σύμφωνα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, η οποία επανεξετάζεται κάθε χρόνο για πιθανή μεταβολή της.(Καραγιώργος, 2006). Επίσης, με την εφαρμογή των διατάξεων των

ΔΛΠ η Διοίκηση επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τις αποσβέσεις διότι είναι εκείνη η οποία ορίζει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Κάθε χρόνο επίσης επανεξετάζεται και η μέθοδος απόσβεσης η οποία εφαρμόζεται. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι πιο πολλές κατηγορίες ασώματων ακινητοποιήσεων αποσβένονται σε χρονικό διάστημα το οποίο δεν ξεπερνά τα πέντε χρόνια και η μέθοδος εφαρμόζεται πάγια. Επίσης, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υπάρχουν άυλα στοιχεία τα οποία έχουν αόριστη ωφέλιμη ζωή και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Από όλα όσα αναφέραμε διαπιστώνουμε ότι στα Διεθνή Πρότυπα υπάρχει αναλυτικότερη και ουσιαστικότερη αντιμετώπιση των αποσβέσεων των άυλων περιουσιακών στοιχείων.(Πετρίδης, 2006). Μέσα από την εφαρμογή τους προκύπτουν πιο μικρές ετήσιες αποσβέσεις σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες κρατούν για πιο μεγάλο χρονικό διάστημα. Σε όλες τις περιπτώσεις, η αξία των παγίων αποσβένεται, έχοντας διαφορετικό ρυθμό. Οι αποσβέσεις επηρεάζουν επίσης και την αξία με την οποία εμφανίζονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό και στα αποτελέσματα χρήσεως, στα οποία εμφανίζονται αφαιρετικά των εσόδων.

5.7 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 ορίζει ότι όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρηθεί πως ανήκει στην κατηγορία «κατεχόμενα προς πώληση» σταματάει να αποσβένεται. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντίθετα, ακόμη και αν σκοπεύει η επιχείρηση να το πουλήσει, πραγματοποιεί κανονικά αποσβέσεις μέχρι την ημέρα της πώλησης του.

5.8 Τρόπος παρουσίασης στον Ισολογισμό

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον Ισολογισμό στην αξία κτήσης τους, έχοντας αφαιρέσει τις σωρευμένες αποσβέσεις και ως αποτέλεσμα στο αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αντίθετα, έχουν τη δυνατότητα να εμφανίζονται μόνο στο αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα επίσης, η υπεραξία εμφανίζεται ως κομμάτι των

ασώματων ακινητοποιήσεων, ενώ αντίστοιχα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η υπεραξία εμφανίζεται ξεχωριστά.

5.9 Υπεραξία επιχειρήσεως – Leasing - Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η υπεραξία δεν αποσβένεται και εξετάζεται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο για κάποια πιθανή μείωση της αξίας της. Επίσης η υπεραξία παρουσιάζεται ξεχωριστά στις Οικονομικές καταστάσεις. Αντίστοιχα, στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η υπεραξία περιλαμβάνεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένεται ή εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε χρονικό διάστημα μέχρι πέντε χρόνια.

Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμφανίζεται πλήθος γνωστοποιήσεων στις Σημειώσεις σε σχέση με τις πληροφορίες που παρέχονται στο Προσάρτημα που συντάσσεται βασιζόμενο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με αυτό τον τρόπο παρέχεται στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όπως είναι οι μέτοχοι και οι επενδυτές, πληρέστερη και πιο ποιητική πληροφόρηση με μεγαλύτερη σαφήνεια στις Οικονομικές καταστάσεις.

Leasing

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν ότι μπορούν να συμπεριληφθούν στο Ενεργητικό μιας εταιρείας τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ αντίστοιχα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα. Με την εφαρμογή αυτή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σε περίπτωση κατά την οποία υπάρχουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, το Ενεργητικό θα εμφανίζεται αυξημένο σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Εικόνα 1



Πηγή: Wikipedia

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο κεφάλαιο αυτό της πτυχιακής μας εργασίας πραγματοποιείται μια σύνοψη των πιο σημαντικών συμπερασμάτων τα οποία προέκυψαν. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις δίνεται μία ευκαιρία γιατί παρουσιάζονται τα οικονομικά δεδομένα με έναν τρόπο ο οποίος είναι αποδεκτός από όλους σε διεθνές επίπεδο και τα πρότυπα αυτά ξεφεύγουν από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς και καλούνται να μετρήσουν τις πραγματικές τους δυνάμεις σε μία διευρυμένη αγορά. Οι πραγματικές δυνατότητες των επιχειρήσεων δεν εξαρτώνται από τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει αλλά η χρήση των διεθνώς αποδεκτών λογιστικών αρχών την κατατάσσει σε μία κοινή βάση σύγκρισης και αξιολόγησης.

Επικρατεί η άποψη ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ οδηγεί στη διαφάνεια και στην ακριβή εμφάνιση των παρουσιαζόμενων οικονομικών καταστάσεων, το οποίο όμως δεν είναι

τελείως σωστό για το λόγο ότι η διαφάνεια δεν μπορεί να εξασφαλιστεί από τις λογιστικές αρχές, αλλά εξασφαλίζεται από την ύπαρξη ενός δυνατού και εφαρμόσιμου θεσμικού πλαισίου. Η αυστηρή απαίτηση που τίθεται μέσα από τα πρότυπα για πλήρη συμμόρφωση σε αυτά, συνδυάζοντας τις αναλυτικές πληροφορίες οι οποίες καλούνται να παράσχουν οι επιχειρήσεις, είναι δύο στοιχεία τα οποία θα βοηθήσουν προς την κατεύθυνση της απεικόνισης της πραγματικής εικόνας. Υπάρχουν διάφορες απόψεις σχετικά με τις επιδράσεις στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων από την εισαγωγή των ΔΛΠ. Από τη μία υπάρχει η μία άποψη, η οποία αναφέρεται στη βελτίωση των μεγεθών, διότι η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές θα εμφανίσει τα αφανή αποθεματικά τους και από την άλλη, υπάρχει και η άποψη κατά την οποία υπάρχουν αρνητικές επιπτώσεις διότι οι επιχειρήσεις αναγκάζονται να εμφανίσουν υποχρεώσεις τις οποίες μέχρι σήμερα δεν εμφάνιζαν.

Το ισοζύγιο με τις επιδράσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν μπορεί να κριθεί από την αρχή και σε σύνολο για όλες τις επιχειρήσεις και επιπλέον θα πρέπει να λάβουμε στα υπόψη ότι στις πιο πολλές περιπτώσεις θα υφίσταται στα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων τόσο θετικές όσο και αρνητικές αναμορφώσεις.

Οι πιο σημαντικοί λόγοι οι οποίοι θα οδηγήσουν στην αναμόρφωση των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων είναι:

- Η απαλοιφή των επιδράσεων οι οποίες έχουν φορολογικές διατάξεις στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ όπως είναι για παράδειγμα ο τρόπος αποτίμησης η διενέργεια προβλέψεων κ.λπ.
- Οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα Ελληνικά πρότυπα προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα όπως είναι για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης που γίνονται σε αντίθεση με τα ΕΛΠ τα οποία μπορούν να αποσβεστούν έως και πέντε χρόνια.
- Δύο πολύ σημαντικές αλλαγές που εισάγουν τα ΔΛΠ σε σχέση με τα αντίστοιχα Ελληνικά, οι οποίες αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων είναι η παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές, αλλά και η υποχρέωση για την αποτίμηση ορισμένων κατηγοριών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κάνοντας χρήση των μεθόδων προεξόφλησης

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να αντιμετωπίσουν και το κόστος που θα προκύψει. Η προσθήκη ή η τροποποίηση του λογισμικού που υπάρχει ήδη, οι αλλαγές στην οργάνωση, η αξιοποίηση και η χρήση εξειδικευμένων συμβούλων είναι κόστη τα οποία δεν μπορούν να αποφευχθούν και αναγκαστικά θα βαρύνουν τον προϋπολογισμό των επιχειρήσεων. Το μέγεθος αυτής της επίδρασης εξαρτάται από την ευρωστία και κυρίως από το βαθμό της υπάρχουσας οργάνωσης. Ο σωστός σχεδιασμός όπως είναι για παράδειγμα η αναδιοργάνωση της οικονομικής διεύθυνσης και η επεξεργασία των οικονομικών στοιχείων, σε συνδυασμό με τις αναμορφώσεις στο πληροφοριακό σύστημα, είναι η μοναδική λύση για τη μείωση των κοστολογικών επιδράσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ μελλοντικά.

Τα οφέλη τα οποία αναμένονται από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι χωρίς καμία αμφιβολία πάρα πολλά και θα δώσουν διαχρονική συγκριτική δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες σε παγκόσμιο κλίμακα, το οποίο θεωρείται βασική ανάγκη στη διεθνοποιημένη αγορά στην οποία και δρουν οι επιχειρήσεις.

Στο τέλος της εργασίας μας, συμπεραίνουμε ότι, η ελληνική οικονομία δεν είναι ακόμη σε θέση για την άμεση εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Η εμπειρία των άμεσα εμπλεκόμενων δηλαδή των λογιστών και των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών είναι σε γενικές γραμμές αρνητική και τα μειονεκτήματα που παρουσιάζονται είναι αρκετά. Η εκπαίδευση και ενημέρωση των φορέων και οργανισμών οι οποίοι εμπλέκονται άμεσα με αυτό το αντικείμενο έχει ελλείψεις και θα πρέπει από κοινού να συνεργαστούν, προκειμένου να γίνει σε φυσιολογικούς ρυθμούς η μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, βοηθώντας με αυτό τον τρόπο την ελληνική οικονομία αλλά και την κοινωνία να καταφέρει να βγει από το τέλμα στο οποίο έχει περιέλθει.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία

1. Αληφαντής Γ., (2002), Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
2. Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα
3. Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα
4. Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 2002.
5. Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμοι Α,Β, Γ, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα
6. Grand Thonton, (2004), Διεθνή λογιστικά Πρότυπα I.F.R.S., Εκδόσεις Grand Thonton, Αθήνα
7. Γεωργίου Άθως, (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
8. Γκίκας Δ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Μπένου Γ., Αθήνα, 2007.
9. Γρηγοράκος Θ., (2001), Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική), Εκδόσεις Σάκκουλα , Αθήνα.
10. Καούνης Δ., «Εκπαιδευτικό Βοήθημα - Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα, 2009

11. Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννη. Αικ., Καραγιάννης Ι., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Πράξη, Θεσσαλονίκη 2007
12. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
13. Κόντος Γεώργιος, Λογιστική Τραπεζών και εταιρειών Leasing και Factoring, εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2007
14. Λεοντάρης Μ., (2004), Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
15. Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., «Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Τόμος Α', Σταμούλης Α., 2010
16. Ντζανάτος Δ., Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά, εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008.
17. Παπαδέας Π., «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ», Παπαδέας, Αθήνα, 2011-2012.
18. Περάκης, Ευάγγελος Ε., (2004) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Τόμος 9), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
19. Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα
20. Πρωτοψάλτης Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22491, Μάρτιος 2004
21. Πρωτοψάλτης Νικόλαος Γ., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Παραδείγματα εφαρμογής, Διερμηνείες, Α' Τόμος, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Αθήνα 2009.
22. Ροδοσθένους Μ., «Σημειώσεις στη Διεθνή και Ευρωπαϊκή Λογιστική Πρακτική & τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Πειραιάς, 2011.
23. Σακέλλης Ε., «Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική», Τρίτη Έκδοση, Σακέλλης Ε., 2009.

24. Τσακλάγκανος Α., (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη
25. Τσιρίκος Γεώργιος Λ., (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Η Ακρη του Νήματος, Εκδόσεις Παπασωτηρίου, Αθήνα
26. Τσόλης Κ., Φίλιος Β., (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα
27. Φίλος Ιωάννης, (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
28. Φούρης Νικόλαος,(2011),Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Θεωρητική Προσέγγιση Και Εφαρμογές Μετατροπής, Εκδοτικός Οίκος Κλειδάριθμος, Αθήνα
29. Χέβας Δ., Παπαδάκη Α. (2004), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

1. Bradbury, Michael E. (2003). Implications for the Conceptual Framework Arising From Accounting for Financial Instruments. *Abacus*, Vol. 39 Issue 3, p388-397, 10p.
2. Flegm, Eugene H. (2008). The Need for Reliability in Accounting. *Journal of Accountancy*, Vol. 205 Issue 5, p37-39, 3p.
3. IASB, (2007), “IFRS for Small and Medium-sized Entities”, July 2009
4. Parker, R. H. (2008). Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000. *Accounting and Business Research*, Vol. 38 Issue 2, p162-164, 3p.
5. Roberts Clare B., Gordon Paul, Weetman Pauline (2002). *International financial accounting: a comparative approach*, Pearson, New York.