



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

της

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑΣ ΤΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: **ΣΑΜΑΡΑ ΑΓΓΕΛΙΚΗ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2015

*Αφιερώνεται στον σύζυγο μου Αλέξανδρο
για την αμέριστη βοήθεια και συμπαράσταση.*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πίνακας Περιεχομένων	3
Κατάλογος Πινάκων	4
Περίληψη	5
Abstract	6
1. Εισαγωγή	7
2. Επισκόπηση βιβλιογραφίας	13
3. Θεσμικό πλαίσιο	16
4. Υπολογισμός του λογιστικού αποτελέσματος	21
4.1 Ε.Γ.Λ.Σ. & Ν. 2190/1920	
4.2 Δ.Λ.Π. & Δ.Π.Χ.Α.	
4.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	
5. Συγκρίσεις	77
5.1 Διαφορές	
5.2 Ομοιότητες	
6. Συμπεράσματα – Προτάσεις	81
Βιβλιογραφία	83

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

2.1 Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων	16
3.1 Αποτίμηση με μέσο κόστος διαρκούς απογραφής	25
3.3 Αποτίμηση με F.I.F.O. διαρκούς απογραφής	26
3.3 Αποτίμηση με L.I.F.O. διαρκούς απογραφής	28

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σκοπός αυτής της εργασίας είναι να δείξουμε τη μέτρηση του ετήσιου κέρδους/ετήσιας ζημίας μιας εταιρείας στην Ελλάδα, εστιάζοντας στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τις διαφορές μεταξύ τους, τις Ελληνικές Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Μετά από μια σύντομη εισαγωγή, θα γίνει μια παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Το επόμενο κεφάλαιο φωτίζει τα κύρια σημεία της μέτρησης των εσόδων μέσω των παραπάνω λογιστικών μεθόδων. Η επόμενη ενότητα υπογραμμίζει τις διαφορές και τις κοινές πρακτικές ανάμεσα στις τρεις πολιτικές/μεθόδους. Τέλος, τα σύντομα τελικά συμπεράσματα παρουσιάζονται σε διαφορετικό κεφάλαιο.

ABSTRACT

The aim of this work is to picture the measurement of annual profit / loss of a company in Greece, focusing on Greek Accounting Standards (G.A.S.) and the differences between them, Greek Generally Accepted Accounting Principles (G.A.A.P.) and International Accounting Standards (I.A.S.). After a brief introduction, a presentation of Greek Accounting Standards is made. The next chapter highlights the main points of earnings measurement via the above accounting approaches. The following unit underlines the differences and the common practices between the three policies. Finally, the brief conclusions are presented in a different chapter.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εν λόγω μελέτη πραγματεύεται το θέμα του «Προσδιορισμού του Λογιστικού Αποτελέσματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Αρχικά αφού θα σκιαγραφηθεί το προφίλ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάζεται τόσο θεωρητικά όσο και πρακτικά ο προσδιορισμός του αποτελέσματος σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την ελληνική νομοθεσία όπως εκφράζεται από τον Νόμο 2190 του 1920. Στη συνέχεια γίνονται οι απαραίτητες συγκρίσεις μεταξύ των μεθόδων. Απώτερος στόχος της μελέτης είναι η αξιολόγηση της επίδρασης συγκεκριμένων μεταβλητών όπως οι αποσβέσεις και η αποτίμηση – απογραφή των αποθεμάτων στο λογιστικό αποτέλεσμα και συνεπώς και στον αναλογούντα φόρο.

Εννοιολογικά ένας οικονομικός οργανισμός είναι κάτι δυναμικό. Αυτός καθώς είναι τόσο σε αδιάκοπη λειτουργία όσο και σε συνεχή αλληλεπίδραση με το εξωτερικό περιβάλλον του. Η λειτουργία και η αλληλεπίδραση ξεκινούν με την ίδρυσή και έναρξη της δραστηριότητας της επιχείρησης και ολοκληρώνεται με την παύση των εργασιών της. Η λειτουργία του οικονομικού οργανισμού μάλιστα δεν διακόπτεται ούτε δύναται να διακοπεί ποτέ έως την παύση των εργασιών του, γεγονός άλλωστε που εκφράζεται από την «Αρχή της Συνεχούς Λειτουργίας».

Γίνεται πλήρως κατανοητό ότι για να καταφέρει μία επιχείρηση να ικανοποιήσει όλους τους σκοπούς στους οποίους οφείλει την δημιουργία και ύπαρξή της, με πρωταρχικό και σπουδαιότερο το θετικό λογιστικό αποτέλεσμα – κερδοφορία. Για τον υπολογισμό όμως του λογιστικού αποτελέσματος είναι απαραίτητη η περιοδική και ακαριαία παύση της λειτουργίας της επιχείρησης, δημιουργώντας συνεπώς αυτοτελείς διαχειριστικές περιόδους.

Με την βοήθεια των εν λόγω διακοπών και των διαχειριστικών περιόδων που δημιουργούν, τα πρόσωπα που έχουν έννομο συμφέρον (stakeholders), βρίσκονται σε θέση να ενημερωθούν για τον δικό του λόγο το κάθε ένα, για το αποτέλεσμα της

επιχειρηματικής λειτουργίας. Τα εν λόγω πρόσωπα μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:¹

1. Η διοίκηση – μανάτζμεντ.
2. Οι μέτοχοι – ιδιοκτήτες.
3. Οι δυνητικοί επενδυτές – μέτοχοι.
4. Οι δανειστές – χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.
5. Οι πιστωτές.
6. Οι πελάτες.
7. Το προσωπικό.
8. Η κυβέρνηση και οι φορείς της.
9. Το κοινωνικό σύνολο.
10. Οι επιστήμονες – ερευνητές.

Πέραν της ουσίας, όσον αφορά τον διαχωρισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας σε περιόδους, υφίσταται και η τυπική πτυχή του θέματος. Η ανωτέρω πτυχή αφορά την τεχνική και την επιστήμη της λογιστικής και πιο συγκεκριμένα την συνεχή διόγκωση των λογαριασμών της λόγω της μη διακοπής των λογιστικών περιόδων που επιφέρουν το «κλείσιμό» τους κατά τις διαδικασίες τέλους χρήσης. Η εν λόγω διόγκωση, ξεπερνώντας ένα επίπεδο θα «εμπόδιζε την ομαλή διεξαγωγή της λογιστικής εργασίας και θα οδηγούσε σε αδιέξοδο».²

Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, κάθε έξοδο που πραγματοποίησε η επιχείρηση πρέπει να επιβαρύνει την χρήση, κατά την οποία προέκυψε το έσοδο, για το οποίο το εν λόγω έξοδο πραγματοποιήθηκε

¹ Gupta, 2008

² Πομόνης, 1998: 221

Γίνεται οπότε κατανοητό ότι για τους ανωτέρω λόγους, τυπικούς και ουσιαστικούς, ο διαχωρισμός σε χρήσεις της επιχειρηματικής δραστηριότητας προβλεπόταν από το Άρθρο 26 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) όπως θεσμοθετήθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 186 του 1992.

Με την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) καταργήθηκε το άρθρο 72 του ισχύσαντος μέχρι 31/12/2013 Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/94), με τις διατάξεις του οποίου ρυθμίζονταν, κατ' εξαίρεση της φορολογικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι μεταφορές εσόδων ή εξόδων από χρήσεως σε χρήση.

Όπως είναι γνωστό, οι ευεργετικές και χρηστικές αυτές διατάξεις είχαν καθιερωθεί το πρώτον με τον αυτοτελή Ν. 4486/1965 που ενσωματώθηκε ακολούθως στο άρθρο 72 του κωδικοποιηθέντος Ν. 2238/94, ο οποίος ίσχυσε μέχρι 31/12/2013. Με τις διατάξεις αυτές αντιμετωπίζονταν ευνοϊκά (άνευ κυρώσεων) οι συχνά εμφανιζόμενες στη συναλλακτική πρακτική περιπτώσεις που, ως επί το πλείστον, άνευ υπαιτιότητας των συναλλασσόμενων, κάποια ποσά εσόδων ή εξόδων καταχωρούνταν, κατά παρέκκλιση της φορολογικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη χρήση από αυτή στην οποία ανήκαν.

Συνεπώς, μετά την κατάργηση του εν λόγω άρθρου 72 του Ν. 2238/94 (παλαιού Κ.Φ.Ε.), έχουν εφαρμογή οι βασικές αρχές της φορολογικής αυτοτέλειας των χρήσεων (άρθρα 21-26 του Κ.Φ.Ε. - Ν. 4172/2013)

Επίσης στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 του ανωτέρω νόμου (αναφέρεται πως **χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του**). Στην αιτιολογική του νόμου έκθεση αναφέρεται πως με την παράγραφο 4 τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος **το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης** ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος.

Επιπλέον στην περ. ε' του άρθρου 17 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ορίζεται πως «τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου».

Επιπροσθέτως, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα.

Ο χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων, επηρεάζει άμεσα και την φορολογική αναγνώριση αυτών, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΦΕ, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον ΚΦΑΣ.

Ο εν λόγω διαχωρισμός αποτυπώνεται από μία σχετική λογιστική αρχή, αυτήν της «Αυτοτέλειας των Λογιστικών Χρήσεων». Η εν λόγω αρχή ορίζει ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίζεται ομοιόμορφα, σε διαχειριστικές χρονικές περιόδους – χρήσεις, οι οποίες συνήθως έχουν δωδεκάμηνη διάρκεια.³ Οι ανωτέρω διαχειριστικές περιόδοι – χρήσεις, σύμφωνα με την λογιστική νομοθεσία είναι συνήθως δωδεκάμηνης διάρκειας και ολοκληρώνονται είτε την 30η Ιουνίου είτε την 31η Δεκεμβρίου του αντίστοιχου έτους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί η ιδιαίτερη μνεία της εν λόγω λογιστικής αρχής στην αντιμετώπιση λογιστικών γεγονότων που αν και έχουν πραγματοποιηθεί κατά την διάρκεια μίας διαχειριστικής χρήσης, αφορούν μία άλλη περίοδο και συνεπώς επηρεάζουν την πραγματική εικόνα και μέγεθος του αποτελέσματος.

Μόλις ολοκληρωθεί μία διαχειριστική χρήση, είτε την 30^η Ιουνίου είτε την 31^η Δεκεμβρίου, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προχωρήσει στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος που προέκυψε από την λειτουργία της κατά την διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσης. Όπως έχει ήδη αναφερθεί προηγουμένως, ο πρωταρχικός σκοπός ενός οικονομικού οργανισμού δεν είναι άλλος από την μεγιστοποίηση της εταιρικής περιουσίας και συνεπώς της περιουσίας των ιδιοκτητών - μετόχων μέσω της δημιουργίας πλούτου, επιτυγχάνοντας δηλαδή κέρδη. Εάν ο οικονομικός οργανισμός έκλεινε και συνεπώς διέκοπτε οριστικά την λειτουργία του, ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος δεν θα ήταν μία ιδιαίτερα δύσκολη διαδικασία, καθώς μέσω της ρευστοποίησης του συνόλου των εταιρικών

³ Αδαμίδης, 1998

περιουσιακών στοιχείων και εν συνεχεία με την εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων (είτε αυτές αφορούν τους ιδιοκτήτες – μετόχους είτε τρίτους) το ποσό που θα έμεινε θα αποτελούσε και το λογιστικό αποτέλεσμα.

Στο συγκεκριμένο σημείο κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί, ότι υφίστανται περιπτώσεις επιχειρήσεων με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα όσων οι μετοχές αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) και πέραν του προσδιορισμού του αποτελέσματος κατά την ολοκλήρωση μίας διαχειριστικής χρήσης, η οποία και συνοδεύεται με την ανάλογη σύνταξη των σχετικών λογιστικών καταστάσεων, έχουν την υποχρέωση να προσδιορίζουν λογιστικό αποτέλεσμα και να καταρτίζουν τις σχετικές λογιστικές καταστάσεις ενδιάμεσα της χρήσης. Πρέπει δε να επισημανθεί ότι κατά την κατάρτιση των συγκεκριμένων λογιστικών καταστάσεων δεν εφαρμόζεται η ίδια διαδικασία κλεισίματος και προσδιορισμού του αποτελέσματος.

Από καθαρά λογιστική άποψη, ένα θετικό λογιστικό αποτέλεσμα – κέρδος, είναι πηγή κεφαλαίου και συνεπώς χρηματοδότησης για τον οικονομικό οργανισμό και συνεπώς παρουσιάζεται σε έναν ειδικό λογαριασμό του ισολογισμού και πιο συγκεκριμένα σε λογαριασμό της καθαρής θέσης – ίδια κεφάλαια. Όμως λόγω του ότι ο τρόπος που προσδιορίστηκε και διανεμήθηκε το εν λόγω αποτέλεσμα δεν είναι ορατά στον συγκεκριμένο λογαριασμό του ισολογισμού, επισυνάπτονται δύο ακόμη λογιστικές καταστάσεις και πιο συγκεκριμένα ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων ή ο αντίστοιχος πίνακας μεταβολής ιδίων κεφαλαίων καθώς και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Αρχικά όσον αφορά τον πίνακα μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων ο οποίος προβλέπεται τόσο από τα διεθνή όσο και από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και περιλαμβάνει την διαδικασία της διάθεσης αλλά και τον πίνακα διάθεσης κερδών, προσδιορίζεται ο προορισμός του λογιστικού αποτελέσματος και όχι η προέλευσή του. Πιο συγκεκριμένα προσδιορίζεται ποιο ποσό διανέμεται στους μετόχους, είτε πρόκειται για προνομιούχους είτε για κοινούς καθώς και ποιο ποσό προβλέπεται να παρακρατηθεί σε μορφή αποθεματικών για τις ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης.

Στον αντίποδα, όσον αφορά την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, αποτυπώνει σταδιακά το λογιστικό αποτέλεσμα της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου, ξεκινώντας από την παρουσίαση των εσόδων, εν συνεχεία τον

υπολογισμό του μικτού κέρδους, του λειτουργικού κέρδους, του κέρδους προ φόρων και τέλος του καθαρού λογιστικού αποτελέσματος.⁴

Σκοπός της εν λόγω μελέτης είναι η παρουσίαση του τρόπου μέτρησης του ετήσιου αποτελέσματος μιας εταιρείας με έδρα την Ελλάδα σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Τα ερευνητικά ερωτήματα περιλαμβάνουν τις αλλαγές που επέφεραν στο ελληνικό λογιστικό περιβάλλον τα εν λόγω πρότυπα όσον αφορά τον υπολογισμό του αποτελέσματος καθώς και ο εντοπισμός των διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τις έως τώρα υφιστάμενης λογιστικής νομοθεσίας και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Μετά από την εισαγωγή, ακολουθεί το κεφάλαιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης όπου παρουσιάζονται τα πρώτα στοιχεία σχετικά με το υπό εξέταση θέμα που εντοπίστηκαν στην υφιστάμενη επιστημονική βιβλιογραφία. Στο τρίτο κεφάλαιο αποτυπώνεται το θεσμικό πλαίσιο εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ενώ το τέταρτο κεφάλαιο εστιάζει στα κύρια σημεία μέτρησης των εσόδων βάσει των ανωτέρω προτύπων. Η Πέμπτη ενότητα εντοπίζει τόσο τις διαφορές όσο και τις κοινές πρακτικές ανάμεσα στις τρεις πολιτικές / μεθόδους. Το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο εμπεριέχει εν συντομία τα τελικά συμπεράσματα που προέκυψαν κατά την ανάλυση.

⁴ Κάντζος, 1994

2. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Οι εργασίες τέλους χρήσης αποτελούν αναμφίβολα ένα ιδιαίτερο αντικείμενο που έχει απασχολήσει τόσο την ακαδημαϊκή όσο και την αμιγώς επαγγελματική βιβλιογραφία. Αυτό καθώς η ερμηνεία της λογιστικής νομοθεσίας, ο τρόπος εύρεσης φορολογικών ελαφρύνσεων και η αποφυγή φορολογικών κυρώσεων είναι ευαίσθητα θέματα που επηρεάζουν τόσο την επιχείρηση αυτή καθ' αυτή όσο και το σύνολο των προσώπων που έχουν έννομο συμφέρον από την λειτουργία της.

Οι Πομόνης (1998) και Κοτσιλάρας (2009) προσεγγίζουν το θέμα των διεργασιών τέλους χρήσης από μία ευρύτερη και ως επί το πλείστον ακαδημαϊκή οπτική, αποφεύγοντας την παρουσίαση ιδιαιτεροτήτων και εξαιρέσεων. Πρέπει δε να σημειωθεί ότι ακολουθούν το προγενέστερο λογιστικό καθεστώς.

Από την άλλη πλευρά, οι Κορομηλάς & Τσιαουσίδου (2009) και Ηλιόκαυτος (2011) επιχειρούν μία περισσότερο επαγγελματική προσέγγιση στο αντικείμενο, δίνοντας έμφαση στην νομοθεσία, καταρτίζοντας ένα οδηγό εφαρμογής της προγενέστερης λογιστικής νομοθεσίας.

Στο ίδιο πλαίσιο με τους ανωτέρω, οι Κέχρας & Μαυροκορδάτος (1999) εστιάζουν αποκλειστικά στην διαχείριση των αποθεμάτων κατά το κλείσιμο της χρήσης, πάντα με βάση την προγενέστερη και εν ισχύ τότε ελληνική λογιστική νομοθεσία.

Εστιάζοντας αποκλειστικά στις συναλλαγματικές διαφορές, ο Στεφανής (2011) σε άρθρο του, παρουσιάζει πρακτικά τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών διαφορών σύμφωνα με την προγενέστερη ελληνική νομοθεσία και την επικρατούσα πρακτική.

Από την άλλη πλευρά, εστιάζοντας αποκλειστικά στην διαχείριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο Peterson (2002), παρουσιάζει τις πρακτικές που αφορούν την πάγια περιουσία μιας επιχείρησης κατά τις διαδικασίες υπολογισμού του αποτελέσματος.

Οι Βρουστούρης & Πρωτόπαππας (2004) και Νεγκάκης (2015), υπό το πρίσμα της παρουσίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, παρουσιάζουν αναλυτικά τις διατάξεις σχετικά με το κλείσιμο της χρήσης και τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Μάλιστα, επιχειρώντας μία πρακτική προσέγγιση γίνεται αναφορά σε εμπειρικά παραδείγματα από την εφαρμογή τους.

Από την άλλη μεριά, ο Θανοκώστας (2012) εστιάζει στην μετάβαση από την τότε ισχύουσα ελληνική λογιστική νομοθεσία στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα γίνεται αναφορά στον τρόπο πρώτης εφαρμογής τους σε εταιρείες που ακολουθούσαν την ελληνική νομοθεσία, λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που είχαν αντιμετωπιστεί από τις επιχειρήσεις κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής τους.

Ο Ντζανάτος (2008), ακολουθεί μία ακόμα κριτική περισσότερο προσέγγιση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Πιο συγκεκριμένα, παρουσιάζει τις διαφορές μεταξύ της προγενέστερης ελληνικής λογιστικής νομοθεσίας και των διεθνών προτύπων, αφού πρώτα έχει προχωρήσει στην σύντομη παρουσίαση των εν λόγω διατάξεων.

Με την θέσπιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, οι Κορομηλάς & Τσιαουσίδου (2015) επιχειρούν μία ευρύτερη παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως εισήχθησαν με τον Νόμο 4308 του 2014. Μέσω της παρουσίασης των διατάξεων αλλά με καίριες επισημάνσεις επιχειρούν να καταρτίσουν έναν πλήρη πρακτικό οδηγό εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων τόσο για ακαδημαϊκή όσο και για επαγγελματική χρήση.

Αντιθέτως, η λογιστικού ενδιαφέροντος ιστοσελίδα Tax Heaven, απλά παρουσιάζει αναλυτικά τον εφαρμοσθέντα νόμο και τις διατάξεις του, αποφεύγοντας την κριτική των πρακτικών που υιοθετούνται και την επισήμανση διαφορών ή ομοιοτήτων με το προγενέστερο καθεστώς.

Οι Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς και Ναούμ (2015), ακολουθούν μία περισσότερο νομική προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζοντας αφενός τον σχετικό νόμο και αφετέρου προχωρώντας στον νομικό σχολιασμό των διατάξεών του.

Τέλος, πρέπει δε να σημειωθεί, ότι οι Σγουρινάκης & Μιχελινάκης (2015), σε ξεχωριστό τους έργο επιχειρούν μία περισσότερο εμπειρική ματιά στο θέμα και

Προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

συνεπώς και στον υπολογισμό του αποτελέσματος, δημιουργώντας ένα πρακτικό οδηγό εφαρμογής της νομοθεσίας.

3. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) αποτελούν ένα σύγχρονο δημιούργημα το οποίο θεσπίστηκε επίσημα με τον Νόμο 4308 του 2014. Βασικός σκοπός τους ήταν η ενοποίηση και ο εκσυγχρονισμός των ελληνικών λογιστικών κανόνων, όπου ήταν ευδιάκριτη η πολυνομία και η διασπορά. Παράλληλα, μέσω των εν λόγω προτύπων επιτυγχάνεται η λογιστική σύγκλιση της Ελλάδος στο πλαίσιο της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης, καθώς εφαρμόζουν εν πολλοίς σχετικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το μέχρι σήμερα λογιστικό πλαίσιο της χώρας θεμελιώθηκε την δεκαετία του '80 και παρέμενε με ορισμένες προσθήκες και συγκεκριμένες μεταβολές έως σήμερα. Συνεπώς η φιλοσοφία του ανταποκρινόταν σε ένα επιχειρηματικό, τεχνολογικό και οικονομικό περιβάλλον προ τριών δεκαετιών. Η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) την 31^η Δεκεμβρίου 2012 καθώς και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) την 31^η Δεκεμβρίου 2014 που τον διαδέχθηκε και αποτελούσαν το λογιστικό πλαίσιο της ελληνικής οικονομίας, έδωσαν τον απαραίτητο χώρο για την δημιουργία ενός σύγχρονου, ενιαίου και ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου.⁵

Ο συγκεκριμένος νόμος, ο οποίος αποτυπώνει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) αποτελείται από 44 κύρια άρθρα και 4 άρθρα στο παράρτημα, καλύπτοντας το μεγαλύτερο εύρος των απαιτήσεων ενός λογιστικού πλαισίου εμπεριέχοντας ένα πλήρες κωδικοποιημένο λογιστικό σχέδιο.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος, οι σχετικές διατάξεις εμπεριέχονται στα 5 κεφάλαια (4, 5, 6, 7, 8) τα οποία περιλαμβάνουν 29 σχετικά άρθρα (16 – 44). Πιο συγκεκριμένα, τα κεφάλαια τα οποία ασχολούνται άμεσα με τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος είναι τα εξής:

- ❖ Κεφάλαιο 4 «Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων».
- ❖ Κεφάλαιο 5 «Κανόνες Επιμέτρησης».

⁵ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

- ❖ Κεφάλαιο 6 «Προσάρτημα & Απαλλαγές».
- ❖ Κεφάλαιο 7 «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις».

Μία σημαντική καινοτομία που εμπεριέχουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και εισάγεται μέσω του Νόμου 4308 του 2014 και ειδικότερα του 4^{ου} κεφαλαίου, αφορά τις υποχρεωτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται ότι η υποχρέωση δημοσίευσης χρηματοοικονομικών καταστάσεων διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας, κατηγοριοποιώντας τις εταιρείες σε μεγάλες οντότητες, μεσαίες οντότητες και μικρές – πολύ μικρές οντότητες. Ανάλογα με το μέγεθός τους οι εταιρείες έχουν υποχρέωση για δημοσίευση διαφορετικού αριθμού χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το ανωτέρω αποτελεί έναν τρόπο περιορισμού των υποχρεώσεων δημοσίευσης συγκριτικά μικρών επιχειρήσεων με περιορισμένους πόρους και περιορισμένο δυνητικό επενδυτικό ενδιαφέρον.

Για τον διαχωρισμό των εταιρειών σε κατηγορίες μεγέθους προτείνονται τρία κριτήρια, ο μέσος όρος απασχολούμενων, το συνολικό ενεργητικό και ο καθαρός κύκλος εργασιών. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται αναλυτικά τα όρια για κάθε κατηγορία.

	Μέσος όρος απασχολούμενων	Συνολικό ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

3.1 Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων⁶

Όταν μία οικονομικά μονάδα υπερβαίνει δύο από τα όρια για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, αναβαθμίζεται αυτομάτως σε μεγαλύτερη κατηγορία. Αντιστοίχως αν μία επιχείρηση παύει να υπερβαίνει τα εν λόγω όρια υποβαθμίζεται σε μικρότερη κατηγορία.

Αρχικά, σχετικά με τις **μεγάλες εταιρείες** υιοθετούνται σε μεγάλο βαθμό οι διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), με τους εν λόγω οργανισμούς να έχουν την υποχρέωση δημοσίευσης των παρακάτω καταστάσεων:⁷

1. Ισολογισμός – Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
4. Κατάσταση Χρηματοροών.
5. Προσάρτημα – Σημειώσεις.

Για τις **μεσαίες** επιχειρηματικές οντότητες ο νόμος εξαιρεί την υποχρέωση κατάρτισης κατάστασης χρηματοροών και συνεπώς προβλέπει την δημοσίευση των εξής καταστάσεων:⁸

1. Ισολογισμός – Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
4. Προσάρτημα – Σημειώσεις.

Τέλος, όσον αφορά τις **μικρές και πολύ μικρές** οντότητες της §2^α και 2^β, πέραν της κατάστασης χρηματοροών εξαιρείται και η κατάσταση μεταβολών

⁶ ΠΟΛ 1003 / 31.12.2014

⁷ Νόμος 4308 / 2014

⁸ Νόμος 4308 / 2014

καθαρής θέσης και συνεπώς ένα πλήρες σετ χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:⁹

1. Ισολογισμός – Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
3. Προσάρτημα – Σημειώσεις.

Όπως ισχύει στα περισσότερα λογιστικά πλαίσια παγκοσμίως, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) έχουν θεσπίσει μία δέσμη κατευθυντήριων λογιστικών αρχών οι οποίες λειτουργούν ως φάρος και ορίζουν τις **γενικές γραμμές του λογιστικού συστήματος**. Οι αρχές αυτές είναι οι εξής:

1. **Η Αρχή της «Συνέπειας»** στην εφαρμογή λογιστικών πρακτικών και πολιτικών ώστε να διασφαλίζεται η διαχρονική συγκρισιμότητα τόσο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικότερα όσο και καίριων μεγεθών όπως το λογιστικό αποτέλεσμα. Παρόλα αυτά, προβλέπεται η δυνατότητα μεταβολής υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 28 Νόμου 4308 του 2014.
2. **Η Αρχή της «Προσαρμογής»** που ορίζει ότι όταν τα μεγέθη μιας περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα ποσά της τρέχουσας περιόδου, προβλέπεται προσαρμογή των πρώτων προς όφελος της συγκρισιμότητας.
3. **Η Αρχή της «Σύνεσης»** η οποία αφορά την ξεχωριστή αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων, εκτός αν ο συμψηφισμός των στοιχείων προβλέπεται από τα πρότυπα.
4. **Η Αρχή της «Αναδρομικότητας»** που προβλέπει την αναγνώριση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης στοιχείων που δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα σε προηγούμενη διαχειριστική χρήση και βάσει των όσων ορίζονται οφείλεται να αναγνωριστούν αναδρομικά.
5. **Η Αρχή της «Συμφωνίας»** η οποία προβλέπει ότι το ποσό κάθε χρηματοοικονομικού μεγέθους κατά την έναρξη της διαχειριστικής

⁹ Νόμος 4308 / 2014

χρήσης, οφείλει να συμπίπτει με το αντίστοιχο ποσό κατά το κλείσιμο της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης.

6. **Η Αρχή της «Συνέχειας»** που ορίζει την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας τουλάχιστον για ένα έτος ακόμα από το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης.
7. **Η Αρχή της «Αναγνώρισης»** η οποία απαγορεύει την αναγνώριση κερδών τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσης αλλά αναμένεται να πραγματοποιηθούν.

Γίνεται δε ειδική μνεία στις δύο τελευταίες που αναφέρονται ως οι θεμελιώδεις αρχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας.

Η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) και αφορά τις συνδεδεμένες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης και όχι την κατάσταση χρηματοροών.

Η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) κατά την οποία η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης αν κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται δεκτή η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή η διοίκησή της προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα, ή να παύσει την δραστηριότητά της, οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον και να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και τις υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Ιδιαίτερα σημαντικό σημείο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) αποτελεί η σαφής παραπομπή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) στο πλαίσιο πάντα της ερμηνείας τους.¹⁰ Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα

¹⁰ Νόμος 4308 / 2014

νόμο. Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο.

Το γεγονός αυτό αποτελεί και τυπικά επιβεβαίωση της σύνδεσης των ελληνικών με τα διεθνή πρότυπα. Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης), οι αναβαλλόμενοι φόροι, η κεφαλαιοποίηση των τόκων, τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Εισάγεται επίσης με τον νέο νόμο η καινοτόμα έννοια της εύλογης παρουσίασης.¹¹

➤ **Η θεμελιώδης έννοια της εύλογης παρουσίασης** (true and fair view ή fair presentation, in all material respects), η οποία αποτελεί το υπέρτατο κριτήριο στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με στόχο την παροχή αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες και είναι αμιγώς λογιστική. Αυτή καθίσταται έμμεσα υποχρεωτική, παρόλο που δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, μέσα από τις παρακάτω περιγραφόμενες απαιτήσεις που έχουν εισαχθεί στο νόμο με συγκεκριμένες διατάξεις του άρθρου 16 και των άρθρων 17 και 29. Ορίζεται, λοιπόν ότι ένα λογιστικό πλαίσιο, όπως ο Ν. 4308/2014, αποσκοπεί στην εύλογη παρουσίαση όταν:

- (i) απαιτεί συμμόρφωση με τις καθοριζόμενες σε αυτό απαιτήσεις,
- (ii) απαιτεί ρητή αναφορά για παροχή πρόσθετων πληροφοριών εφόσον απαιτείται, και

¹¹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 της ΕΛΤΕ

- (iii) παρέχει ρητή δυνατότητα απόκλισης από τις αρχές του πλαισίου σε εκείνες τις εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνεται ως αναγκαίο για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης.

➤ **Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο.** Εάν δηλαδή εμπεριέχεται ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη σε μία από αυτές πάσχει από πλευράς εύλογης παρουσίασης το «ενιαίο σύνολο» των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν καλύπτεται η σχετική απαίτηση του νόμου.

Στο πλαίσιο της ερμηνείας του Νόμου 4308 του 2014 και συνεπώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), έχουν δημοσιευθεί δύο ερμηνευτικές ΠΟΛ. Αρχικά δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ 1003 / 31.12.2014, η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε από την αντίστοιχη ΠΟΛ 1024 / 21.1.2015, καθώς και η λογιστική οδηγία Ν. 4308/2014 της ΕΛΤΕ. Ο ρόλος των ανωτέρω ΠΟΛ και της οδηγίας είναι να δημιουργηθεί ένα ενιαίο κείμενο διευκρινήσεων που θα διαδραματίζει τον ρόλο του πρακτικού οδηγού, παρέχοντας λύσεις σε καίρια θέματα σχετικά με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και να εξασφαλίζουν την ομοιόμορφη εφαρμογή τους από τις επιχειρηματικές οντότητες. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα των αποτελεσμάτων και της οικονομικής κατάστασης μεταξύ των οντοτήτων.

4. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ **ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ**

4.1 Ε.Γ.Λ.Σ. & Ν. 2190/1920

Η διαδικασία προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος δύναται να διαχωριστεί σε εργασίες προπαρασκευής και στην κύρια εργασία αυτή καθ' αυτή. Οι μεν πρώτες είναι γνωστές ως εργασίες προσαρμογής και περιλαμβάνουν την απογραφή και αποτίμηση, την χρονική τακτοποίηση και τις αποσβέσεις. Εν συνεχεία ακολουθεί η διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος που δύναται να διαχωριστεί σε γενική εκμετάλλευση και αποτελέσματα χρήσεως.

Το πρώτο βήμα για τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος είναι η απογραφή και η αποτίμηση του αποθέματος. Η απογραφή είναι μία υποχρεωτική ενέργεια που πρέπει να κάνει κάθε εταιρεία που ξεκινά την διαδικασία τέλους χρήσης και υπολογισμού του λογιστικού αποτελέσματος. Στο σημείο όμως αυτό και πριν προχωρήσουμε, κρίνεται απαραίτητο να προσδιοριστεί με σαφήνεια η έννοια του αποθέματος. Ως απόθεμα σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) είναι κάθε υλικό αγαθό που βρίσκεται υπό την κατοχή της οικονομικής μονάδας και:¹²

1. Πρόκειται να αποτελέσει αντικείμενο πώλησης στο πλαίσιο της άσκησης των εργασιών της εταιρείας.
2. Έχει την μορφή ημικατεργασμένου προϊόντος και πρόκειται να αποτελέσει αντικείμενο πώλησης στο πλαίσιο της άσκησης των εργασιών της εταιρείας μόλις αποκτήσει την μορφή έτοιμου προϊόντος.
3. Πρόκειται να αναλωθεί από την εταιρεία στο πλαίσιο της άσκησης των εργασιών της με στόχο είτε την παραγωγή προϊόντων είτε την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες της.

¹² Κέχρας & Μαυροκορδάτος, 1999

4. Πρόκειται να αναλωθεί από την εταιρεία στο πλαίσιο της άσκησης των εργασιών της με στόχο είτε την συντήρηση είτε την κατασκευή παγίων στοιχείων.
5. Πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στο στάδιο της συσκευασίας των αγαθών.

Στο πλαίσιο της απογραφής, η εταιρεία οφείλει να αναγνωρίζει και εν συνεχεία να καταμετρά και να καταγράφει τα αποθέματα που βρίσκονται υπό την κατοχή της, κατηγοριοποιημένα με βάση το είδος, την ποιότητα, την ποσότητα αλλά και να ταξινομεί ανά κατηγορίες βάσει των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).¹³

Κατά το πρώτο στάδιο η απογραφή γίνεται ποσοτικά με ανώτατο όριο την 20^η μέρα του Φεβρουαρίου ή του Αυγούστου, ανάλογα με το πότε λήγει η διαχειριστική χρήση. Συνεπώς για τις εταιρείες που η διαχειριστική χρήση ολοκληρώνεται την 31^η Δεκεμβρίου, η προθεσμία για την ποσοτική καταγραφή λήγει την 20^η Φεβρουαρίου ενώ αν η διαχειριστική χρήση ολοκληρώνεται την 30^η Ιουνίου, η προθεσμία για την ποσοτική καταγραφή λήγει την 20^η Αυγούστου. Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι η ποσοτική απογραφή δεν δύναται να ολοκληρωθεί αφού έχει υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα η ποσοτική καταγραφή όσον αφορά τα αποθέματα γίνεται ως εξής:¹⁴

1. Ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο εφόσον δεν είναι στην ίδια τοποθεσία με κάποια άλλη αποθήκη.
2. Τα αποθέματα της ίδιας τοποθεσίας ανεξαρτήτως αν βρίσκονται στον ίδιο αποθηκευτικό χώρο ή όχι καταχωρούνται ενιαία.
3. Τα αποθέματα που είναι σε αποθηκευτικό χώρο τρίτου, καταχωρούνται ενιαία ανά τρίτο χωρίς να καταχωρείται ο αποθηκευτικός χώρος.

Στο σημείο αυτό είναι σωστό να επισημανθεί η περίπτωση που ένα υποκατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα, τότε το

¹³ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

¹⁴ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

ποσοτικό σκέλος της απογραφής καταχωρείται αποκλειστικά σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα εκ των αντιτύπων αποστέλλεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας ώστε να ενημερωθούν τα βιβλία και πιο συγκεκριμένα το βιβλίο απογραφών, ενώ αντίθετα το δεύτερο αντίτυπο παραμένει στον χώρο του υποκαταστήματος ή της αποθήκης.

Μετά την ποσοτική απογραφή ακολουθεί η διεργασία της αποτίμησης. Η προθεσμία για την αποτίμηση διαφέρει αναλόγως του είδους της εταιρείας. Ως σκοποί της εν λόγω διεργασίας μπορούν να θεωρηθούν οι εξής:¹⁵

1. Προσδιορισμός του πραγματικού κόστους ούτως ώστε να είναι δυνατός ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής και της αξίας του τελικού - μένοντος αποθέματος.
2. Έλεγχος της τιμής κτήσεως των αποθεμάτων.
3. Ενίσχυση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων.

Με την έννοια της αποτίμησης ορίζεται «ο υπολογισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, δηλαδή η έκφραση σε χρήμα σε μία δεδομένη στιγμή».¹⁶ Ως διεργασία η αποτίμηση είναι μία εκ των σημαντικότερων λογιστικών εργασιών αφού μέσω αυτής καταχωρούνται οι αξίες και συνεπώς υποστηρίζεται η εξυπηρέτηση του κύριου σκοπού της χρηματοοικονομικής λογιστικής που δεν είναι άλλος από την κατάρτιση των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων.

Όσον αφορά τις ατομικές επιχειρήσεις, τις εταιρείες προσωπικού χαρακτήρα (Ο.Ε., Ε.Ε.), τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) αλλά και τις αστικές εταιρείες, η προθεσμία αποτίμησης των αποθεμάτων είναι τρεις μήνες από το τέλος της λογιστικής χρήσης. Από την άλλη πλευρά η αντίστοιχη προθεσμία για τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.) και τους συνεταιρισμούς αυξάνεται σε τρεις ενώ για τις αλλοδαπές εταιρείες και αυτές με αντικείμενο δραστηριότητας την εκμετάλλευση ποντοπόρων πλοίων αυξάνεται σε έξι μήνες από το τέλος της λογιστικής χρήσης.¹⁷

¹⁵ Κέχρας & Μαυροκορδάτος, 1999

¹⁶ Κέχρας & Μαυροκορδάτος, 1999: σελ. 613

¹⁷ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

Κρίνεται σκόπιμο να υπογραμμιστεί ότι η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων εφαρμόζεται με πάγιο τρόπο, συνεπώς οποιαδήποτε αλλαγή σε αυτήν προκαλεί αλλοίωση των ετήσιων αποτελεσμάτων «μεταφέροντας» κέρδη ή ζημιές σε άλλες χρήσεις. Το εν λόγω γεγονός έρχεται σε αντίθεση την αρχή της «Αυτοτέλειας των Λογιστικών Χρήσεων» που αναλύθηκε σε προηγούμενη ενότητα και συνεπώς απαγορεύεται χωρίς τα όσα από τον νόμο προβλέπονται.

Οι μέθοδοι αποτίμησης που προβλέπονται από την εν λόγω νομοθεσία είναι του μέσου κόστους, η First In First Out (F.I.F.O.), και η Last In First Out (L.I.F.O.). Η πρώτη μέθοδος βασίζεται στον προσδιορισμό της μέσης τιμής απόκτησης, η First In First Out (F.I.F.O.) βασίζεται σε μία υπόθεση που προβλέπει ότι τα αποθέματα εμπορευμάτων που εισέρχονται πρώτα στην εταιρεία φεύγουν και πρώτα, ενώ η Last In First Out (L.I.F.O.) βασίζεται σε μία υπόθεση που προβλέπει ότι τα αποθέματα εμπορευμάτων που εισέρχονται τελευταία (πιο πρόσφατα) στην εταιρεία φεύγουν και πρώτα. Η εφαρμογή δε των ανωτέρω μεθόδων διαφέρει ανάλογα με το αν εφαρμόζεται περιοδική ή η διαρκής απογραφή.

Για την καλύτερη κατανόηση των μεθόδων αποτίμησης ακολουθεί αντίστοιχο παράδειγμα:

	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	100	40	4.000	
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				60
ΑΓΟΡΕΣ	20	45	900	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				30
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500	

Αρχικά η αποτίμηση γίνεται με περιοδική απογραφή:

1. Μέσο Κόστος

$$\text{Μέσο Κόστος Αποθέματος: } \frac{4.000+1.500+900+1.500}{220} = 35,9$$

$$\text{Κόστος Πωληθέντων: } (60 + 30) \times 35,9 = 3.231$$

$$\text{Αξία Αποθέματος: } (100 + 50 + 20 + 50 - 60 - 30) \times 35,9 = 4.667$$

2. F.I.F.O.

$$\text{Κόστος Πωληθέντων: } (60 + 30) \times 40 = 3.600$$

$$\text{Αξία Αποθέματος } 400 + 1.500 + 900 + 1.500 = 4.300$$

3. L.I.F.O.

$$\text{Κόστος Πωληθέντων: } (50 \times 30) + (20 \times 45) + (20 \times 30) = 3.000$$

$$\text{Αξία Αποθέματος } (100 \times 40) + (30 \times 30) = 4.900$$

Εν συνεχεία η αποτίμηση γίνεται με διαρκή απογραφή:

1. Μέσο Κόστος

	ΑΓΟΡΕΣ			ΠΩΛΗΣΕΙΣ			ΑΠΟΘΕΜΑ
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	100	40	4.000				
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				100X40=4.000 50X30= <u>1.500</u> 5.500
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				60	$\frac{5.500}{150}=36,6$	2.200	90X36,7=3.300
ΑΓΟΡΕΣ	20	45	900				90X36,7=3.300 20X45= <u>900</u> 420
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				30	$\frac{4.200}{110}=38,2$	1.145	80X38,2=3.055
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				80X38,2=3.055 50X30= <u>1.500</u> 4.555
						3.345	

4.1 Αποτίμηση με μέσο κόστος διαρκούς απογραφής

F.I.F.O.

	ΑΓΟΡΕΣ			ΠΩΛΗΣΕΙΣ			ΑΠΟΘΕΜΑ
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	100	40	4.000				
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				100X40=4.000 50X30= <u>1.500</u> 5.500
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				60	40	2.400	40X40=1.600 50X30= <u>1.500</u> 3.100
ΑΓΟΡΕΣ	20	45	900				40X40=1.600 50X30=1.500 20X45= <u>900</u> 4.000
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				30	40	1.200	10X40=4.00 50X30=1.500 20X45= <u>900</u> 2.800
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				10X40=400 50X30=1.500 20X45=900 50X30= <u>1.500</u> 4.300
						3.600	

4.2 Αποτίμηση με F.I.F.O. διαρκούς απογραφής

L.I.F.O.

	ΑΓΟΡΕΣ			ΠΩΛΗΣΕΙΣ			ΑΠΟΘΕΜΑ
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	100	40	4.000				
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				100X40=4.000 50X30= <u>1.500</u> 5.500
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				50	30	1.500	90X40=3.600
				10	40	400	
ΑΓΟΡΕΣ	20	45	900				90X40=3.600 20X45= <u>900</u> 4.000
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				20	45	900	80X40=3.200
				10	40	400	
ΑΓΟΡΕΣ	50	30	1.500				80X40=3.200 50X30= <u>1.500</u> 4.700
						3.200	

4.3 Αποτίμηση με L.I.F.O. διαρκούς απογραφής

Όσον αφορά την **απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων**, αυτά αποτελούν περιουσία η οποία αποκτήθηκε από την επιχείρηση με μακροχρόνιο ορίζοντα. Ομαδοποιώντας τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία, δύναται να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνουν τα ακίνητα, τα μηχανήματα και τον εξοπλισμό.¹⁸

Στο πλαίσιο της λογιστικής απεικόνισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την προγενέστερη ελληνική λογιστική νομοθεσία, αυτά είναι απαραίτητο να παρουσιάζονται στα λογιστικά βιβλία σε κατηγορίες βάσει του είδους και να αποτιμώνται.¹⁹

1. Το κόστος κτήσης ή ιδιοκατασκευής.
2. Οι αποσβέσεις.
3. Η αναπόσβεστη αξία.

Με την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και όσον αφορά την λογιστική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, από 1^η Ιανουαρίου 2013 και μετά επιβάλλεται η σύνταξη τήρησης σχετικού μητρώου παγίων για βιβλία Γ' κατηγορίας. Από πρακτικής πλευράς το μητρώο παγίων εμπεριέχει το σύνολο των λογαριασμών των παγίων με το πιο πρόσφατο υπόλοιπο. Οι εν λόγω λογαριασμοί παρουσιάζονται είτε εξατομικευμένα, είτε σε κατηγορίες βάσει είδους και με δεδομένη πάντα την δυνατότητα για εξατομίκευση.

Ολοκληρώνοντας για την **απογραφή** και την αποτίμηση, **σχετικά με τα λοιπά περιουσιακά (ενεργητικού) ή χρηματοδοτικά (παθητικού) στοιχεία**, αυτά καταχωρούνται σε σχετικό βιβλίο απογραφών. Παρέχεται όμως η δυνατότητα καταχώρησης μόνο με το υπόλοιπο των λογαριασμών υπό την προϋπόθεση πάντα ότι υφίστανται και τηρούνται κανονικά αναλυτικά λογιστικά ισοζύγια ή σχετικές

¹⁸ Peterson, 2002

¹⁹ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

καταστάσεις. Οι εν λόγω καταστάσεις για να μπορούν να θεωρηθούν ως έγκυρες από την φορολογική αρχή είναι υποχρεωτικό να έχουν εγκριθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.²⁰

Σχετικά με την **απογραφή των αξιογράφων και χρεογράφων**, όπως και των **μετοχών, ομολογιών και γραμματίων**, καταχωρούνται τόσο ποσοτικά όσο και κατά αξία, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος κτήσης τους καθώς και την τρέχουσα τιμή τους.

Στην περίπτωση στοιχείων τα οποία κατέχονται αλλά ανήκουν σε κάποιον άλλο επιτηδευματία, δεν υπάρχει απαλλαγή της υποχρέωσης απογραφής τους. Πιο συγκεκριμένα αυτά απογράφονται και εν συνεχεία καταχωρούνται ξεχωριστά τόσο σε είδος όσο και σε ποσότητα. Στην αντίθετη περίπτωση που ο κύριος των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων δεν είναι επιτηδευματίας αλλά κάποιος ιδιώτης, τότε η επιχείρηση απαλλάσσεται της υποχρέωσης απογραφής των εν λόγω στοιχείων και συνεπώς δεν καταχωρούνται.

Μετά την απογραφή και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ακολουθεί η **λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών**. Η εν λόγω τακτοποίηση μπορεί να ενταχθεί στην αποτίμηση των εταιρικών χρηματοοικονομικών στοιχείων. Από την άλλη πλευρά η συγκεκριμένη διαδικασία θα μπορούσε να εξεταστεί ξεχωριστά καθώς εστιάζει πιο πολύ στην λογιστική αντιμετώπιση των όποιων συναλλαγματικών διαφορών προκύπτουν και όχι στην ίδια την αποτίμηση.

Οι ανωτέρω διαφορές δύνανται να είναι χρεωστικές ή πιστωτικές αναλόγως της ανατίμησης ή της υποτίμησης του εθνικού νομίσματος σε σχέση με το νόμισμα στο οποίο και εκφράζεται το υπό εξέταση χρηματοοικονομικό στοιχείο. Το εν λόγω στοιχείο δύναται να είναι τόσο περιουσιακό όσο απαίτηση ή υποχρέωση.

Η διαδικασία αποτίμησης των ανωτέρω στοιχείων είναι αρκετά απλή καθώς λαμβάνει υπόψη την επίσημη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή την 31^η Δεκεμβρίου ή 30^η Ιουνίου. Εν συνεχεία και αφού ολοκληρωθεί η αποτίμηση ακολουθεί ο υπολογισμός των όποιων συναλλαγματικών διαφορών από την προγενέστερη αξία.

²⁰ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

Οι εν λόγω διαφορές που αφορούν τις συναλλαγματικές ισοτιμίες, είτε πρόκειται για πιστωτικές είτε για χρεωστικές, συγκεντρώνονται σε λογαριασμούς προβλέψεων που υφίστανται αποκλειστικά για τον συγκεκριμένο σκοπό και έπειτα συμψηφίζονται σε ενιαίο λογαριασμό, ούτως ώστε να προκύψει ένα σωρευτικό αποτέλεσμα. Σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, η εν ανωτέρω διαφορά δεν χρησιμοποιείται στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παρόλα αυτά, έχουν δημοσιευθεί εγκύκλιοι αλλά και αποφάσεις που αντιτίθενται στην φορολογική νομοθεσία και αναγνωρίζουν στις εταιρείες το δικαίωμα για έκπτωση των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.²¹

Είναι ιδιαίτερα σύνηθες μερικά έξοδα να πληρώνονται πριν την πραγματοποίησή τους (προπληρωμή), με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα τα ενοίκια και τις προκαταβολές σε προμηθευτές και μερικά έσοδα να εισπράττονται πριν την πραγματοποίησή τους (προείσπραξη). Βασιζόμενοι στην Αρχή της «Αυτοτέλειας των Χρήσεων» τα ποσά τα οποία αφορούν την επόμενη διαχειριστική χρήση πρέπει υποχρεωτικά να λογίζονται στη χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά να μη σχετίζονται με το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα, έχοντας ως κριτήριο τον χρόνο, διαχωρίζονται σε δεδουλευμένα και σε μη δεδουλευμένα. Τα μεν πρώτα σχετίζονται με την τρέχουσα διαχειριστική χρήση και συνεπώς επηρεάζουν το αποτέλεσμα, ενώ τα δεύτερα μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις μέσω των μεταβατικών λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς ενώ έχουν λογιστεί θα αναγνωριστούν σε επόμενες χρήσεις.²²

Για την καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας των **μεταβατικών λογαριασμών** και της διαδικασίας μεταφοράς των προπληρωμένων εξόδων και των προεισπραγμένων εσόδων ακολουθούν σχετικά υποδείγματα εγγραφών αφενός για τις απαιτήσεις – προπληρωμένα έξοδα των μεταβατικών λογαριασμών του ενεργητικού και αφετέρου για τις υποχρεώσεις – προεισπραγμένα έσοδα των μεταβατικών λογαριασμών του παθητικού:

²¹ Στεφανής, 2011

²² Πομόνης, 1998

31/12/20XX		
36.XX	Έξοδο επόμενης χρήσης	XXX
	6X.XX Έξοδο	XXX
Χαρακτηρισμός εξόδου ως επόμενης χρήσης		

31/12/20XX		
7X.XX	Έσοδο	XXX
	56.XX Έσοδο επόμενης χρήσης	XXX
Χαρακτηρισμός εσόδου ως επόμενης χρήσης		

Για μία πληρέστερη εμπειρική ματιά ακολουθούν δύο σχετικά αριθμητικά παραδείγματα:

Έστω μία εταιρεία με λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας που την 31/12/2014 παρουσιάζει στο ισοζύγιο της ενοίκια χρεωμένα κατά € 15.000. Τα € 3.000 του ανωτέρω ποσού αφορά τον Ιανουάριο του 2015. Παράλληλα έχει εισπράξει από πελάτη για παροχή υπηρεσιών € 50.000. Τα € 1.000 αποτελούν προείσπραξη καθώς η σχετική υπηρεσία πρόκειται να παρασχεθεί στο μέλλον. Ακολουθούν οι δύο σχετικές λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης:

Έξοδα επόμενης χρήσης	3.000
62.04 Ενοίκια	3.000
Τακτοποίηση προπληρωθέντων ενοικίων	
73.00 Έσοδα παροχής υπηρεσιών	1.000
Έσοδα επόμενης χρήσης	1.000
Τακτοποίηση προεισπραχθέντων ενοικίων	

Μετά τον διαχωρισμό των εσόδων και των εξόδων σε δεδουλευμένα και μη δεδουλευμένα και στο πλαίσιο του υπολογισμού του λογιστικού αποτελέσματος ακολουθεί η **διαδικασία των αποσβέσεων**.

Ως απόσβεση θεωρείται η σταδιακή απομείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας ελέω λειτουργικής φθοράς, χρονικής παρόδου του χρόνου και απαξίωσης της τεχνολογίας του. Από μία πρακτικότερη προσέγγιση

της απόσβεσης, είναι αρκετό να παρομοιάσουμε την απόκτηση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου με την αγορά παραγωγικών υπηρεσιών, οι οποίες όμως δε θα ληφθούν συνολικά σε μία διαχειριστική χρήση αλλά τμηματικά.²³ Συνεπώς για να καταγραφεί το κομμάτι των υπηρεσιών που θα ληφθεί σε κάθε διαχειριστική χρήση και πάντα σύμφωνα με την Αρχή της «Αντιστοίχισης Εσόδων – Εξόδων», χρησιμοποιούνται οι αποσβέσεις που κατανέμουν την συνολική αξία των εταιρικών παγίων στοιχείων στις λογιστικές χρήσεις που καλύπτουν την ωφέλιμη ζωή του.²⁴

Η **απόσβεση** θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως λογιστικό έξοδο, αφού δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη της επιχείρησης. Η ανωτέρω επεξήγηση φανερώνει και τον ιδιαίτερο ρόλο που διαδραματίζουν οι αποσβέσεις, καθώς σαν λογιστικά έξοδα μειώνουν το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα. Το ανωτέρω **λειτουργεί ως μέθοδος έμμεσης χρηματοδότησης** καθώς στην πραγματικότητα η απόσβεση δεν αφορά κάποιο έξοδο και δεν αντικατοπτρίζεται στις ταμειακές ροές. Παράλληλα η λογιστική επίδρασή της στο εταιρικό αποτέλεσμα περιορίζει τον φόρο δημιουργώντας φορολογική ελάφρυνση και συνεπώς ενισχύει εν συνεχεία το καθαρό αποτέλεσμα.

Η ελληνική νομοθεσία μέσω του Νόμου 2190 του 1920, προβλέπει την υποχρεωτική χρήση των αποσβέσεων για όλα τα πάγια μιας επιχείρησης. Ο υπολογισμός της ετήσιας απόσβεση γίνεται βάσει του ειδικού συντελεστή απόσβεσης που όπως θα αναλυθεί παρακάτω διαφέρει ανά περιοχή και κατηγορία παγίου.²⁵

Το ποσό της απόσβεσης που λογίζεται σε ετήσια βάση εξαρτάται από μία ομάδα παραγόντων οι οποίοι είναι οι εξής:²⁶

1. Το συνολικό κόστος κτήσης.
Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ κόστους κτήσης και ετήσιας απόσβεσης. Συνεπώς όσο μεγαλώνει το εν λόγω κόστος, τόσο μεγαλώνει η ετήσια απόσβεση.
2. Η υπολειμματική αξία.
Υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ υπολειμματικής αξίας και ετήσιας απόσβεσης. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπολειμματική αξία δεν δύναται να

²³ Ευθύμογλου, 2001

²⁴ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

²⁵ Ντζανάτος, 2008

²⁶ Κοτσιλάρας, 2009

αποσβεστεί και συνεπώς περιορίζει την αποσβεστέα αξία, όσο αυξάνεται τόσο μικραίνει η ετήσια απόσβεση.

3. Η ωφέλιμη ζωή.

Υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ ωφέλιμης ζωής και ετήσιας απόσβεσης. Καθώς η ωφέλιμη ζωή καθορίζει τον αριθμό των χρήσεων, στις οποίες κατανέμεται η απόσβεση, όσο αυτή αυξάνεται, τόσο περιορίζεται η ετήσια απόσβεση.

Θεωρείται σκόπιμο να σημειωθεί ότι όσα εκ των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι εκτός εκμετάλλευσης, δηλαδή δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία από την εταιρεία, απαλλάσσονται υποχρεωτικά από τον υπολογισμό απόσβεσης. Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει για όσο διάστημα τα εν λόγω πάγια δεν χρησιμοποιούνται.²⁷

Από την άλλη πλευρά η ανωτέρω απαλλαγή δεν ισχύει για όσες εταιρείες δραστηριοποιούνται σε εποχιακούς κλάδους. Ειδικότερα, οι εποχιακές εταιρείες αν και λειτουργούν μόνο συγκεκριμένες περιόδους του ημερολογιακού έτους, λογίζουν αποσβέσεις για το σύνολό του, δηλαδή για μία πλήρη διαχειριστική χρήση. Το ανωτέρω βασίζεται στην υπόθεση ότι τα πάγια για το διάστημα που δεν χρησιμοποιούνται δεν βρίσκονται εκτός της εκμετάλλευσης, παρά βρίσκονται σε αχρησία εξαιτίας της εποχικής λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην ελληνική νομοθεσία το θέμα της απόσβεσης απαντάται στο Προεδρικό Διάταγμα 299 του 2003. Το εν λόγω διάταγμα όριζε και τους συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με την κατηγορία του παγίου και ανάλογα με την περιοχή που βρίσκεται το πάγιο στην ελληνική επικράτεια. Εν συνεχεία οι συντελεστές απόσβεσης τροποποιήθηκαν και προκύπτουν από τον Νόμο 4110 του 2013 αλλά και από τους συμπληρωματικούς 4152 του 2013 και 4170 του 2013.

Η εν λόγω λογιστική νομοθεσία προβλέπει την σταθερή εφαρμογή μίας μεθόδου απόσβεσης, που στις περισσότερες περιπτώσεις είναι η σταθερή μέθοδος. Παρά το ανωτέρω γεγονός, η νομοθεσία σε συγκεκριμένες περιπτώσεις παρέχει την δυνατότητα χρήσης και άλλων μεθόδων απόσβεσης όπως η φθίνουσα μέθοδος, υπό

²⁷ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2009

την προϋπόθεση πάντα ότι υιοθετούνται με σταθερό τρόπο. Μία από τις εν λόγω εξαιρέσεις προκύπτει από το Προεδρικό Διάταγμα 299 του 2003 στο πλαίσιο των αναπτυξιακών νόμων. Πρέπει δε να σημειωθεί ότι ανεξαιρέτως μεθόδου, ο υπολογισμός της ετήσιας απόσβεσης γίνεται πάντα βάσει των σχετικών συντελεστών που προβλέπει η ισχύουσα νομοθεσία.

Πλέον θεωρείται απαραίτητη η παρουσίαση όλων των κύριων **μεθόδων απόσβεσης**:²⁸

1. Σταθερή.

Βασική υπόθεση για την επιλογή της εν λόγω μεθόδου είναι ότι το πάγιο προσφέρει την ίδια ποσότητα «υπηρεσιών» στην λειτουργία της επιχείρησης για όλα τα έτη της ζωής του. Συνεπώς το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι σταθερό για όλα τα έτη έως την πλήρη απόσβεση του παγίου. Ειδικότερα η απόσβεση σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο δύναται να υπολογιστεί με δύο εναλλακτικούς τρόπους. Σύμφωνα με τον πρώτο πρέπει να πολλαπλασιαστεί η αποσβεστέα αξία με τον συντελεστή απόσβεσης για τον υπολογισμό της ετήσιας απόσβεσης. Κατά τον δεύτερο διαιρείται η αποσβεστέα αξία με τα έτη της ωφέλιμης ζωής και προκύπτει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης.

2. Φθίνουσα.

Το σκεπτικό, πάνω στο οποίο θεμελιώνεται η συγκεκριμένη μέθοδος, θεωρεί ότι, η προσφορά των «υπηρεσιών» που λαμβάνει η επιχείρηση από την χρήση του παγίου, μειώνεται σταδιακά. Συνεπώς την ίδια πτωτική πορεία οφείλουν να ακολουθήσουν οι ετήσιες αποσβέσεις του. Γίνεται οπότε αντιληπτό ότι η ετήσια απόσβεση το πρώτο έτος θα λάβει την μέγιστη τιμή της και από εκεί και έπειτα θα μειώνεται σταθερά. Ειδικότερα η απόσβεση σύμφωνα με την φθίνουσα μέθοδο δύναται να υπολογιστεί με δύο τρόπους οι οποίοι καταλήγουν σε διαφορετικά ποσά. Σύμφωνα με την πρώτη προσέγγιση πρέπει να πολλαπλασιαστεί η αξία που δεν έχει αποσβεστεί με τον συντελεστή απόσβεσης. Η εν λόγω διαδικασία επαναλαμβάνεται σταθερά μέχρι η

²⁸ Κοτσιλάρας, 2009

αναπόσβεστη αξία να είναι μικρότερη του 10% της αποσβεστέας και συνεπώς να αποσβεστεί ολόκληρη. Στην δεύτερη προσέγγιση πρέπει να προστεθεί ο αριθμός των ετών ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου και εν συνεχεία να υπολογιστεί το ηλικίο των ετών που μένει για το τέλος της ωφέλιμης ζωής προς το ανωτέρω άθροισμα. Το εν λόγω ηλικίο αυτό λειτουργεί ως «συντελεστής» ο οποίος πολλαπλασιάζεται με την αξία.

3. Αύξουσα.

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι πρακτικά η ανάστροφη μέθοδος από την φθίνουσα των ετών ζωής. Ειδικότερα, αντί για τα έτη έως την λήξη, χρησιμοποιούνται τα έτη που πέρασαν από την απόκτηση του παγίου στοιχείου. Το ανωτέρω έχει ως αποτέλεσμα η ετήσια απόσβεση να αυξάνεται διαχρονικά λόγω της αύξησης του αριθμητή του κλάσματος. Λειτουργεί δηλαδή ακριβώς αντίθετα από την προηγούμενη μέθοδο.

Στο σημείο αυτό και πριν προχωρήσουμε σε εξειδικευμένες πληροφορίες για τον υπολογισμό της ετήσιας απόσβεσης κάθε κατηγορίας παγίων στοιχείων, είναι απαραίτητη η θεωρητική προσέγγιση των κυριότερων όρων όσον αφορά τις αποσβέσεις:²⁹

1. Συσσωρευμένη απόσβεση.

Ως συσσωρευμένη απόσβεση ορίζεται το άθροισμα των ετήσιων αποσβέσεων που υπολογίστηκαν από την απόκτηση του παγίου έως ένα χρονικό σημείο.

2. Ωφέλιμη ζωή.

Ωφέλιμη ζωή είναι το σύνολο των ετών που θεωρείται ότι ένα πάγιο στοιχείο δύναται να προσφέρει τις υπηρεσίες του στην επιχείρηση.

3. Υπολειμματική αξία.

Η υπολειμματική αξία είναι αυτή στην οποία δύναται να εκποιηθεί το πάγιο στοιχείο όταν έχει ολοκληρώσει την ωφέλιμη ζωή του και δεν έχει καμία χρησιμότητα για την επιχείρηση.

²⁹ Κοτσιλάρας, 2009

4. Αναπόσβεστη αξία.

Ως αναπόσβεστη αξία θεωρείται το μέρος της αποσβεστέας αξίας που παραμένει αναπόσβεστο μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή και αφορά τις αποσβέσεις για το διάστημα έως την λήξη της ωφέλιμης ζωής.

5. Αποσβεστέα αξία.

Η αποσβεστέα αξία είναι αυτή που πρόκειται να αποσβεστεί στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Η αποσβεστέα αξία συμπίπτει με την αναπόσβεστη αξία πριν τον υπολογισμό της πρώτης απόσβεσης, δηλαδή κατά την απόκτηση του παγίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των αποσβέσεων κρίνεται απαραίτητη η αποτύπωση του υποδείγματος της σχετικής λογιστικής εγγραφής:

31/12/20XX			
66.0X	Απόσβεση Παγίου		XXX
	1X.99	Σωρευμένες αποσβέσεις Παγίου	XXX
Λογισμός ετήσιας απόσβεσης			

Στον λογαριασμό της απόσβεσης ο οποίος και χρεώνεται, το τέταρτο νούμερο της κωδικοποίησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) είναι πάντοτε το ίδιο με το δεύτερο νούμερο του παγίου στοιχείου που αποσβένεται. Επιπροσθέτως στον λογαριασμό του αποσβεσμένου παγίου ο οποίος πιστώνεται, οι δύο πρώτοι αριθμοί είναι τα δύο πρώτα ψηφία της κωδικοποίησης του παγίου στοιχείου που αποσβένεται. Για την καλύτερη κατανόηση του παραπάνω ακολουθεί η λογιστική εγγραφή απόσβεσης κτιρίου:

31/12/20XX			
66.01	Απόσβεση Κτιρίου		XXX
	11.99	Σωρευμένες αποσβέσεις Κτιρίου	XXX
Λογισμός ετήσιας απόσβεσης κτιρίου			

Γίνεται αντιληπτό ότι ο λογαριασμός του αποσβεσμένου παγίου λειτουργεί ως αντίθετος λογαριασμός του παγίου. Συνεπώς με τον ανωτέρω τρόπο επιτυγχάνεται η μείωση της αξίας του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμό).

Για μία πληρέστερη εμπειρική ματιά ακολουθούν τέσσερα σχετικά αριθμητικά παραδείγματα για όλες τις μεθόδους απόσβεσης που παρουσιάστηκαν:

❖ Σταθερή μέθοδος.

Έστω μηχανή παραγωγής που αποκτήθηκε στις 1 Ιανουαρίου 2014 έναντι € 11.000 και μετά την λήξη του ωφέλιμου χρόνου ζωής του δύναται να εκποιηθεί για € 1.000. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η μηχανή αποσβένεται με συντελεστή 10%. Η ετήσια απόσβεση και η λογιστική εγγραφή για το 2014 αλλά και ο αναλυτικός πίνακας των αποσβέσεων ακολουθεί:

$$\text{Ετήσια απόσβεση} = (11.000 - 1.000) \times 10\% = 1.000$$

31/12/2014		
66.02	Απόσβεση Μηχανήματος	1.000
	12.99 Σωρευμένες Αποσβέσεις Μηχ/τος	1.000
<i>Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανήματος</i>		

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
2014	1.000
2015	1.000
2016	1.000
2017	1.000
2018	1.000
2019	1.000
2020	1.000
2021	1.000
2022	1.000
2023	1.000

❖ Φθίνουσα μέθοδος (επί της αναπόσβεστης αξίας).

Έστω μηχανή παραγωγής που αποκτήθηκε στις 1 Ιανουαρίου 2014 έναντι € 11.000 και μετά την λήξη του ωφέλιμου χρόνου ζωής του δύναται να εκποιηθεί για € 1.000. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η μηχανή αποσβένεται με συντελεστή 10%. Η ετήσια απόσβεση και η λογιστική εγγραφή για το 2014 αλλά και ο αναλυτικός πίνακας των αποσβέσεων ακολουθεί:

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2014} = (11.000 - 1.000) \times 10\% \times 3 = 3.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2015} = (11.000 - 4.000) \times 10\% \times 3 = 2.100$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2016} = (11.000 - 6.100) \times 10\% \times 3 = 1.470$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2017} = (11.000 - 7.570) \times 10\% \times 3 = 1.029$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2018} = (11.000 - 8.599) \times 10\% \times 3 = 720$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2019} = (11.000 - 9.319) \times 10\% \times 3 = 504$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2020} = (11.000 - 9.823) \times 10\% \times 3 = 353$$

Εφόσον το 2021 η αναπόσβεση αξία είναι μικρότερη του 10% της συνολικής αποσβεστέας αξίας, το μηχάνημα θα αποσβεστεί πλήρως το 2020.

31/12/2014

66.02	Απόσβεση Μηχανήματος	3.000
	Σωρευμένες αποσβέσεις	
	12.99 Μηχανήματος	3.000
<i>Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανήματος</i>		

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
2014	3.000
2015	2.100
2016	1.470
2017	1.029
2018	720
2019	504
2020	1.177

➤ Αύξουσα μέθοδος (αριθμητική πρόοδος συντελεστή).

Έστω μηχανή παραγωγής που αποκτήθηκε στις 1 Ιανουαρίου 2014 έναντι € 11.000 και μετά την λήξη του ωφέλιμου χρόνου ζωής του δύναται να εκποιηθεί για € 1.000. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η μηχανή αποσβένεται με συντελεστή 10%. Η ετήσια απόσβεση και η λογιστική εγγραφή για το 2014 αλλά και ο αναλυτικός πίνακας των αποσβέσεων ακολουθεί:

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2014} = (11.000 - 1.000) \times 10\% = 1.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2015} = (11.000 - 1.000) \times 11\% = 1.100$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2016} = (11.000 - 1.000) \times 12\% = 1.200$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2017} = (11.000 - 1.000) \times 13\% = 1.300$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2018} = (11.000 - 1.000) \times 14\% = 1.400$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2019} = (11.000 - 1.000) \times 15\% = 1.500$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2020} = (11.000 - 1.000) \times 16\% = 1.600$$

Εφόσον το 2021 η αναπόσβεση αξία είναι μικρότερη του 10% της συνολικής αποσβεστέας αξίας, το μηχάνημα θα αποσβεστεί πλήρως το 2020.

31/12/2014		
66.02	Απόσβεση Μηχανήματος	1.000
	12.99 Αποσβεσμένο Μηχάνημα	1.000
Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανήματος		

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
2014	1.000
2015	1.100
2016	1.200
2017	1.300
2018	1.400
2019	1.500
2020	2.500

❖ Μέθοδος παραγωγικής δυναμικότητας

Έστω μηχανή παραγωγής που αποκτήθηκε στις 1 Ιανουαρίου 2014 έναντι € 11.000 και μετά την λήξη του ωφέλιμου χρόνου ζωής του δύναται να εκποιηθεί για € 1.000. Η παραγωγική δυναμικότητα της μηχανής είναι για 1.000 προϊόντα. Το 2014 κατασκεύασε, 300, το 2015 200, το 2016 200, το 2017 200 και το 2018 100. Η ετήσια απόσβεση και η λογιστική εγγραφή για το 2014 αλλά και ο αναλυτικός πίνακας των αποσβέσεων ακολουθεί:

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2014} = (11.000 - 1.000) \times \frac{300}{1000} = 3.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2015} = (11.000 - 1.000) \times \frac{200}{1000} = 2.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2016} = (11.000 - 1.000) \times \frac{200}{1000} = 2.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2017} = (11.000 - 1.000) \times \frac{200}{1000} = 2.000$$

$$\text{Ετήσια απόσβεση 2018} = (11.000 - 1.000) \times \frac{100}{1000} = 1.000$$

31/12/2014		
66.02	Απόσβεση Μηχανήματος	3.000
	12.99 Σωρευμένες αποσβέσεις Μηχανήματος	3.000
Λογισμός ετήσιας απόσβεσης μηχανήματος		

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
2014	3.000
2015	2.000
2016	2.000
2017	2.000
2018	1.000

Από εκεί και έπειτα, όσον αφορά τα **άυλα περιουσιακά στοιχεία** μιας εταιρείας, η συγκεκριμένη ελληνική νομοθεσία προβλέπει την απόσβεσή τους αλλά υποχρεωτικά εντός πενταετίας από την απόκτηση ή δημιουργία τους.

Σχετικά πάλι με τις επενδύσεις σε ακίνητα, ο νόμος δεν προβλέπει διαφορετική λογιστική μεταχείριση όσον αφορά την απόσβεσή τους. Συνεπώς αποσβένονται, όπως όλα τα υπόλοιπα πάγια περιουσιακά στοιχεία και διέπονται από τους ίδιους κανόνες και συντελεστές. Έτσι είναι υποχρεωτική η διενέργεια αποσβέσεων ακολουθώντας πάντα τις διατάξεις της νομοθεσίας ενώ είναι εφικτό στις ειδικές περιπτώσεις που έχουν αναφερθεί να επιτραπούν πρόσθετες αποσβέσεις.

3.2 Δ.Λ.Π. & Δ.Π.Χ.Α.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) εισήγαγε νέες αντιλήψεις και προσεγγίσεις όσον αφορά την απογραφή και την αποτίμηση των αποθεμάτων. Ειδικότερα, ενώ η αξία στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα βάσει την προγενέστερης ελληνικής νομοθεσίας είναι η μικρότερη μεταξύ του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνουν υπόψη την τρέχουσα τιμή αλλά την αξία ρευστοποίησης και συνεπώς εξετάζουν την μικρότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της αξίας ρευστοποίησης.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω εννοιών θεωρείται απαραίτητη η προσέγγιση από εννοιολογικής πλευράς των παραπάνω ορισμών:³⁰

1. Κόστος κτήσης.

Το κόστος κτήσης ενός περιουσιακού στοιχείου όπως τα αποθέματα καταγράφεται στα βιβλία και περιλαμβάνει τόσο την τιμολογιακή του αξία προσαυξημένη από τα όποια πρόσθετα έξοδα με χαρακτηριστικότερα την μεταφορά και την εγκατάσταση.

2. Τρέχουσα τιμή.

Η εμπορική τιμή ή τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου στην ελεύθερη αγορά.

3. Αξία ρευστοποίησης.

³⁰ Ντζανάτος, 2008

Προβλεπόμενη αξία πώλησης έχοντας αφαιρέσει τα κόστη που συνδέονται με την πώληση και την αποστολή.

4. Εύλογη αξία.

Αξία μεταβίβασης ενός περιουσιακού στοιχείου σε μια υποθετική συναλλαγή η οποία γινόταν με την θέληση των δύο μερών και έχοντας επίγνωση των πράξεών τους.

Όσον αφορά την **αποτίμηση**, τα διεθνή πρότυπα εισάγουν μία καινοτομία καθώς ενώ σε πρώτο στάδιο προτείνουν την αποτίμηση κατά είδος, παρέχουν ταυτόχρονα την δυνατότητα για αποτίμηση σε «συγγενή είδη». Κάτι τέτοιο όχι μόνο δεν προβλεπόταν αλλά απαγορευόταν από την ελληνική νομοθεσία.

Μία ακόμη καινοτομία εισάγεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (Δ.Λ.Π. 2), το οποίο προβλέπει την **αποτίμηση των βιολογικών στοιχείων** έως την περίοδο συγκομιδής τους καθώς και τα ορυκτά έως την περίοδο εξόρυξής του σε εύλογες αξίες (fair value). Μετά την συγκομιδή ή αντίστοιχα την εξόρυξή τους, η αποτίμηση γίνεται είτε σε εύλογη αξία είτε σε καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία εφόσον υφίστανται εγγυημένες τιμές μέσω υφιστάμενων συμβολαίων.³¹

Μία τελευταία καινοτομία όσον αφορά την **αποτίμηση των αποθεμάτων** αφορά την λογιστική αντιμετώπιση του αποθέματος πρώτων υλών που περιγράφεται παρακάτω: Καθώς οι πρώτες αλλά και οι βοηθητικές ύλες εντάσσονται στα αποθέματα επιβάλλεται η αποτίμησή τους. Μάλιστα η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση στην μικρότερη μεταξύ τιμή κτήσης και τρέχουσας αξίας. Αντιθέτως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (Δ.Λ.Π. 2) όχι μόνο δεν προβλέπει αλλά απαγορεύει την αποτίμηση των πρώτων υλών με εξαίρεση την περίπτωση που η αξία των παραχθέντων προϊόντων είναι μικρότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των πρώτων υλών.³²

Σχετικά με την **απογραφή των παγίων στοιχείων**, η βασική καινοτομία που έφεραν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) στον τομέα των παγίων είναι η ομαδοποίησή τους σε ενσώματα πάγια, σε συμμετοχές, σε άυλα περιουσιακά

³¹ Ντζανάτος, 2008

³² Ντζανάτος, 2008

στοιχεία, σε χρηματοοικονομικά μέσα και σε επενδύσεις ακινήτων. Μέσω της εν λόγω ομαδοποίησης υφίστανται αλλαγές στην απογραφή και στην ευρύτερη λογιστική αντιμετώπισή τους.

Εστιάζοντας στην απογραφή και εν συνεχεία στην **αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας** για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (Δ.Λ.Π. 16) παρέχει την δυνατότητα αναπροσαρμογής βάσει μίας σταθερής μεθόδου για κάθε κατηγορία.³³ Το ανωτέρω γεγονός αποτελεί μία μικρή λογιστική επανάσταση καθώς έως την εφαρμογή των διεθνών προτύπων στην Ελλάδα απαγορευόταν η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, τα οποία και αναγνωρίζονταν στο κόστος κτήσης τους. Πιο συγκεκριμένα η αναπροσαρμογή επιτρεπόταν ανά τέσσερα έτη και σε συγκεκριμένες περιπτώσεις.

Σε μία ορθολογικότερη προσέγγιση της **αποτίμησης κτιρίων και οικοπέδων** σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία η οποία προέβλεπε την χρήση πολύπλοκων υπολογισμών με την χρήση διαφορετικών συντελεστών ανά περιοχή, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) καινοτομούν εισάγοντας την συνδρομή εξειδικευμένων επαγγελματιών εκτιμητών.

Μάλιστα η διαφορετική αντιμετώπιση προχωράει και στον τομέα των **αποσβεσμένων κτιρίων** και κατά περίπτωση οικοπέδων, καθώς σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία που προέβλεπε αντίστοιχη αναπροσαρμογή των αποσβεσμένων, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) επιτρέπουν τον συμψηφισμό των σωρευτικών προβλέψεων και αποσβέσεων, αναπροσαρμόζοντας ταυτόχρονα τον συντελεστή απόσβεσης.

Σχετικά με τα **άυλα περιουσιακά στοιχεία** και σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) επιτρέπουν την μεταγενέστερη αποτίμησή τους και συνεπώς την αναπροσαρμογή της αξίας τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (Δ.Λ.Π. 38), τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από

³³ Ντζανάτος, 2008

συγχώνευση προβλέπεται να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.³⁴ Αντιθέτως η αποτίμησή τους δεν προβλεπόταν από την προγενέστερη ελληνική νομοθεσία.

Όσον αφορά τα **επενδυτικά ακίνητα**, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (Δ.Λ.Π. 40) προβλέπει την αποτίμησή τους σε εύλογες αξίες με την ελληνική νομοθεσία να επιτρέπει την μεταγενέστερη αποτίμηση και συνεπώς την αναπροσαρμογή της αξίας τους βάσει νόμου.³⁵

Μία ακόμη καινοτομία που εισήγαγαν τα διεθνή πρότυπα είναι η λογιστική αναγνώριση της μίσθωσης τύπου **leasing**. Ενώ η ελληνική νομοθεσία αντιμετώπιζε τις δόσεις ως έξοδο με ότι αυτό συνεπάγεται για το λογιστικό αποτέλεσμα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) διαχωρίζουν την δόση σε απόσβεση του κόστους αγοράς και σε τόκο – έξοδο. Παράλληλα, τα ακίνητα που έχουν αποκτηθεί με τον εν λόγω τρόπο εφόσον αναγνωρίζονται τυγχάνουν αποτίμησης.

Σχετικά με την **αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων**, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (Δ.Λ.Π. 39) σε αντίθεση με την έως τότε εθνική νομοθεσία τα αντιμετωπίζει χωριστά σε κατηγορίες, κατηγοριοποιώντας τα σε επενδύσεις που κρατούνται έως την λήξη, χρηματοοικονομικά στοιχεία που αποτιμώνται σε εύλογη αξία, δάνεια, απαιτήσεις και διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά μέσα.³⁶

Η αποτίμηση της πλειοψηφίας των ανωτέρω κατηγοριών των χρηματοοικονομικών μέσων, αυτή γίνεται σε εύλογη αξία. Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι υφίσταται σημαντικός αριθμός εξαιρέσεων αλλά και πρόσθετων ρυθμίσεων. Από την άλλη πλευρά, η ελληνική νομοθεσία στο πλαίσιο του συντηρητισμού τα αποτιμούσε όπως τα αποθέματα στην μικρότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και αξίας κτήσης.

Όσον αφορά την **χρονική τακτοποίηση εσόδων και εξόδων**, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) δεν προβλέπουν τον διαχωρισμό των εσόδων και των εξόδων βάσει χρόνου σε δεδουλευμένα και σε μη δεδουλευμένα καταργώντας πρακτικά την χρήση των μεταβατικών λογαριασμών. Παρά την κατάργηση του διαχωρισμού και των σχετικών λογαριασμών η αντιμετώπιση των διεθνών προτύπων δεν διαφέρει σημαντικά από την ελληνική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα τα Διεθνή

³⁴ Ντζανάτος, 2008

³⁵ Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004

³⁶ Ντζανάτος, 2008

Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) προβλέπουν την μεταφορά του μέρους των εσόδων και των εξόδων που αφορά άλλες χρήσεις σε συγκεκριμένους λογαριασμούς απαίτησης για το ενεργητικό ή υποχρέωσης για το παθητικό.³⁷

Όσον αφορά τις **αποσβέσεις** και πιο συγκεκριμένα τους συντελεστές απόσβεσης, ο Νόμος 3296 του 2004 που βρίσκεται εν ισχύ και εισάγει στην ελληνική πραγματικότητα τα διεθνή πρότυπα, παρέχει τη δυνατότητα σε όλες τις εταιρείες να επιλέγουν τους συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων μεταξύ των προβλεπόμενων από τον νόμο ορίων, χωρίς όμως να υφίσταται ένας δεσμευτικός συντελεστής.

Επιπροσθέτως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) παρέχουν στις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν σημαντική ευελιξία όχι μόνο στην επιλογή και αλλαγή μεθόδων απόσβεσης όσο και στις επιλογές σχετικά με τον υπολογισμό του ποσού της απόσβεσης. Ειδικότερα η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου όπως αυτή έχει οριστεί από την ίδια την επιχείρηση. Το πρότυπο που πραγματεύεται τον τομέα των αποσβέσεων είναι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (Δ.Λ.Π. 16) «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις».

Μάλιστα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (Δ.Λ.Π. 16) στις προβλεπόμενες μεθόδους περιλαμβάνει την σταθερή, που η ετήσια απόσβεση είναι σταθερή για ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του παγίου, την φθίνουσα, που η απόσβεση στα πρώτα έτη είναι μεγαλύτερη και εν συνεχεία υποχωρεί, την αύξουσα, που το ποσό της απόσβεσης στα πρώτα έτη είναι μικρό και εν συνεχεία αυξάνεται αλλά και την μέθοδο παραγωγικής δυνατότητας, που το πάγιο αποσβένεται βάσει της ανάλωσης της δυναμικότητάς του.

Πρέπει δε να σημειωθεί ότι τα διεθνή πρότυπα αν και προτείνουν την διατήρηση της μεθόδου απόσβεσης σταθερή, ενθαρρύνουν στην επανεξέτασή της σε ετήσια βάση και συνεπώς στην αλλαγή της εφόσον είναι απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, όταν δηλαδή συντρέχει σημαντικός λόγος και είναι απαραίτητη η αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης, ισχύουν όσα προβλέπονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (Δ.Λ.Π. 8).

³⁷ Ντζανάτος, 2008

Σχετικά με τα **άυλα περιουσιακά στοιχεία** και βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38 (Δ.Λ.Π. 38), όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει στην κατοχή της η εταιρεία και η διάρκεια ζωής τους είναι αόριστη, δεν δύναται να αποσβεστούν. Αντιθέτως τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία δύναται να αποσβεστούν όπως τα αντίστοιχα ενσώματα πάγια, χρησιμοποιώντας την ωφέλιμη ζωή τους και η οποία πρέπει να σημειωθεί ότι δεν μπορεί να ξεπεράσει τα πέντε έτη.³⁸ Επιπροσθέτως πρέπει να επισημανθεί, ότι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (Δ.Λ.Π. 38), προβλέπει την διακοπή διενέργειας αποσβέσεων σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έθεσε η εταιρεία προς πώληση. Ο εν λόγω διαχωρισμός είναι μία ακόμη καινοτομία των διεθνών προτύπων.

Όσον αφορά τις **επενδύσεις σε ακίνητα**, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (Δ.Λ.Π. 40), όλα τα ακίνητα που κατέχονται από την επιχείρηση ως επένδυση, αποτιμώνται πάντα σε εύλογη αξία και δεν δύναται να αποσβεστούν.³⁹

3.3 Ε.Λ.Π.

Όπως επίσης προβλέπεται από την προγενέστερη ελληνική νομοθεσία αλλά και από τα διεθνή πρότυπα, τα ελληνικά πρότυπα υποχρεώνουν την επιχείρηση σε **απογραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων** της.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα εμπορεύματα ή προϊόντα που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα, καθώς και τα πάσης φύσεως αναλώσιμα υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή προϊόντων.

Η **αρχική αναγνώριση** τους γίνεται στο κόστος κτήσης αυτών, που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται ώστε να καταστούν έτοιμα προς διάθεση, όπως το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και κάθε κόστος που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν, καθώς και μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με αυτό. Όσον

³⁸ Ντζανάτος, 2008

³⁹ Ντζανάτος, 2008

αφορά το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση μηχανημάτων κλπ.) αυτό επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.

Συνεπώς το κόστος αδράνειας, που αποτελεί το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή, στο πλαίσιο της απαίτησης για εύλογη κατανομή, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων και όχι το κόστος παραγωγής. Όταν όμως αυτό ως μέγεθος είναι σημαντικό και προκειμένου να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μπορεί να συμπεριληφθεί στα «Λοιπά έξοδα και ζημιές».

Επιπλέον, όταν απαιτείται μεγάλη χρονική περίοδος παραγωγικής διαδικασίας, το κόστος των αποθεμάτων επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, εφόσον βέβαια αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα.

Μετά την αρχική αναγνώριση η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στην **μικρότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας**, υιοθετώντας την πρακτική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η ζημία απομείωσης αυξάνει ισόποσα το κόστος πωληθέντων και όταν αυτή είναι σημαντική για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων». Η ζημία επιμέτρησης στο τέλος κάθε περιόδου παρακολουθείται σε αντίθετο λογ/σμό των αποθεμάτων και συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

Οι μέθοδοι που επιτρέπονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι οι εξής:⁴⁰

1. First In First Out (F.I.F.O.).
2. Μέσο κόστος.
3. Κάθε τεκμηριωμένη και ευρύτερα αποδεκτή μέθοδος.

⁴⁰ Νόμος 4308 / 2014

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι παρά την ελαστικότητα όσον αφορά την ευχέρεια επιλογής κάθε τεκμηριωμένης και αποδεκτής μεθόδου, **τα πρότυπα απαγορεύουν την χρήση της Last In First Out (L.I.F.O.).**⁴¹ Το ανωτέρω ενδεχομένως να οφείλεται στο γεγονός ότι η ανωτέρω μέθοδος είναι ιδιαίτερα ευαίσθητη σε καταστάσεις όπως οι ισχυρές πληθωριστικές πιέσεις και παραμορφώνει το κόστος πωληθέντων και την αξία του τελικού αποθέματος.

Παράλληλα, πέραν του κόστους κτήσης, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) προβλέπουν την μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως η κατασκευή προϊόντων με ειδικές προδιαγραφές.⁴²

Δεσπόζοντα ρόλο στην αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων διαδραματίζει η **εύλογη αξία** (fair value), η οποία αποτελεί προϊόν των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και δεν υφίστατο ως έννοια στο ελληνικό λογιστικό περιβάλλον. Για να μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί η εύλογη αξία ως μέσο αποτίμησης, πρέπει η εν λόγω αξία να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.⁴³

Στην περίπτωση των αποθεμάτων, η εύλογη αξία τυγχάνει εφαρμογής εφόσον οι τιμές των εν λόγω αποθεμάτων αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά και αυτά προορίζονται για πώληση στο πλαίσιο κερδοσκοπικών συναλλαγών. Συνεπώς τα αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους έχοντας αφαιρέσει τα όποια κόστη κτήσης. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων στην εύλογη αξία, είτε θετικές είτε αρνητικές, κατευθύνονται απευθείας στο αποτέλεσμα.⁴⁴

Όσον αφορά την **απογραφή και αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων**, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) τα κατηγοριοποιούν σε ενσώματα, άυλα και επενδύσεις σε ακίνητα.

⁴¹ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

⁴² Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁴³ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

⁴⁴ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νέο νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση και περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο.

Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός πάγιου στοιχείου προσαυξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.

Η προσαύξηση της αξίας του παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τις δαπάνες αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά και αναγνωρίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη (υποχρέωση) στον ισολογισμό.⁴⁵

Σύμφωνα με τα εν λόγω πρότυπα η θετική αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων προβλέπεται σε περίπτωση ανάπτυξής τους, όταν υφίσταται πρόθεση, τεχνική δυνατότητα, σημαντική πιθανότητα δημιουργίας πρόσθετων οικονομικών ωφελειών και αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης κόστους ανάπτυξης.⁴⁶

Όταν ένα πάγιο αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία, τότε το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο. με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Η παρακολούθηση των

⁴⁵ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁴⁶ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

συστατικών γίνεται βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account).

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορούν να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο λαμβάνοντας υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), τη σημαντικότητα του ποσού και την ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη βαρύνει τα αποτελέσματα.

Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), κάθε φορά που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, των δαπανών επισκευής και συντήρησης (αυτών που πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις), λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- ✓ Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους, η οποία διενεργείται υποχρεωτικά σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.
- ✓ Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- ✓ Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμου χαρακτήρα.⁴⁷

Όπως γίνεται αντιληπτό, στο πλαίσιο της προσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων **επιτρέπεται η απομείωση της αξίας τους μετά από την σχετική αποτίμησή τους.**

⁴⁷ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Ο όρος «προσαρμογή αξίας» για πάγια περιουσιακά στοιχεία (στα πλαίσια του ιστορικού κόστους) αναφέρεται στα ΕΛΠ ως η μείωση της λογιστικής τους αξίας σαν αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που αναγνωρίζονται από τα ΕΛΠ και είναι η **σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής**.⁴⁸

Συνεπώς τα εν λόγω πρότυπα απορρίπτουν την προϊσχύουσα αύξουσα μέθοδο απόσβεσης, ενώ εμμέσως αναγνωρίζουν και την μέθοδο παραγωγικής δυναμικότητας ως μέθοδο παραγόμενων μονάδων.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) δεν προβλέπουν την διενέργεια αποσβέσεων για την υπεραξία και για όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν υπόκεινται σε φθορά ή έχουν απεριόριστη ζωή. Παρόλα αυτά, για την υπεραξία και τα λοιπά άυλα πάγια που δεν έχουν ωφέλιμη ζωή προβλέπεται ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης της αξίας τους μέσω της αποτίμησής τους.

Η απομείωση της αξίας του παγίου αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του καθίσταται μικρότερη της λογιστικής και υφίστανται ξεκάθαρες ενδείξεις περί τούτου όπως οι παρακάτω:

1. Μείωση της αξίας ενός παγίου στοιχείου παραπάνω από αυτήν που αναμένεται από την φυσιολογική χρήση του.
2. Σημαντικές μεταβολές στο εξωτερικό περιβάλλον που επιδρούν αρνητικά στην αξία του παγίου. Τέτοιες αλλαγές δύναται να είναι τεχνολογικής, νομικής ή οικονομικής φύσης.
3. Αύξηση του κόστους κεφαλαίου που συνδέεται με τις μεταβολές στα επιτόκια ή στις αναμενόμενες αποδόσεις των επενδυτών. Το γεγονός

⁴⁸ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

αυτό επιδρά αρνητικά στην ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

4. Ζημιά – φυσική βλάβη του παγίου στοιχείου, ή γενικότερη απαξίωσή του.

Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού. Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει *a priori* την ύπαρξη μόνιμης απομείωσης, θέμα που υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οντότητας. Εάν κρίνεται ότι η απομείωση είναι παροδικού χαρακτήρα, δεν λογίζεται. Γενικά, η απομείωση μπορεί να θεωρηθεί μόνιμου χαρακτήρα όταν η μείωση της αξίας του στοιχείου παρατηρείται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, χωρίς αυτό να είναι απόλυτο, καθώς στο μέλλον μπορεί να αναστραφεί. Για παράδειγμα μείωση της αξίας ενός στοιχείου κατά 20% τουλάχιστον για διάστημα δύο ετών, μπορεί να συνιστά βάσιμη ένδειξη ύπαρξης μόνιμης ζημίας απομείωσης.

Ωστόσο, έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή και δεν διενεργούνται γι' αυτά αποσβέσεις.

Με εξαίρεση την απομείωση υπεραξίας, οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ωστόσο, η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.⁴⁹

Περαιτέρω υπάρχει ακόμη η δυνατότητα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στη εύλογη αξία τους. Αν επιλεγεί τελικά αυτή η μέθοδος, με την προϋπόθεση πάντα ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, ο νόμος υποχρεώνει την οντότητα να την εφαρμόσει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου.

⁴⁹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Όσον αφορά τα **άυλα περιουσιακά στοιχεία** όπως το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας, το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών κλπ. τα εν λόγω πρότυπα, επιπλέον των όσων ήδη αναφέρθηκαν, προβλέπουν τα παρακάτω:

Αυτά θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (indefinite useful life κατά το Δ.Λ.Π. 38), όταν δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Αυτό συναρτάται με την ανάπτυξη της οντότητας, την κερδοφορία και τη σταθερή και διαρκή απόδοση της. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων πάγιων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, —που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη— αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Οι δαπάνες ανάπτυξης αντιμετωπίζονται ως (άυλο) πάγιο όταν υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση, όταν εκτιμάται ως πολύ πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους, ώστε να διασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο.⁵⁰

Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα:

⁵⁰ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

- α) Οι δαπάνες ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, που συνδέονται δηλ. με τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας και περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης, αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες πριν από την έναρξη της οντότητας, δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).
- β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.
- γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,
- δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.⁵¹

Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να αναφερθούμε στις **χρηματοδοτικές μισθώσεις** που αποτελούν σημαντική καινοτομία που εισάγεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) στο εγχώριο λογιστικό πλαίσιο. Η αναγνώριση της χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης (Leasing) καθώς και της προέκτασής της σε πώληση και επαναμίσθωση (sale & lease back) τελούν σε συμφωνία με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση η οποία, μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, χωρίς να μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και ο τίτλος ιδιοκτησίας. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι, μέχρι το τέλος της μίσθωσης.

Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση είναι συνήθως, αλλά όχι απαραίτητα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, που συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

⁵¹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

β) Κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Ωστόσο, όταν ο εκμισθωτής είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην πράξη δεν υφίστανται συνήθως ζητήματα ερμηνείας και χαρακτηρισμού της σύμβασης για τον μισθωτή.

Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων. Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» περιλαμβάνει μέρος του χρεολυσίου (μείωση υποχρέωσης) και μέρος του καταβλητέου τόκου (εξόδου).

Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία τοις μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία), η οποία ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης. Οι τυχόν πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται προκειμένου το μισθωμένο πάγιο να τεθεί σε λειτουργία για τη χρήση που προορίζεται, προσαυξάνουν το κόστος κτήσης. Η γενική αρχή που ισχύει είναι ότι η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης.

Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζει αρχικά απαίτηση από τον μισθωτή (χορηγηθέν δάνειο) με ποσό που ισούται με την «καθαρή επένδυση στη μίσθωση». Η «καθαρή επένδυση στη μίσθωση» είναι το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας ο εκμισθωτής δανείζει το μισθωτή. Σε απόλυτους όρους, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων (χωρίς τα τυχόν έξοδα της μίσθωσης) υπολογιζόμενη με το προκύπτον επιτόκιο της μίσθωσης. Μετά την

αρχική αναγνώριση, η απαίτηση αντιμετωπίζεται ως τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το εισπραττόμενο ενοίκιο αποτελείται από το μέρος του χρεολύσιου (μείωση απαίτησης) και από το μέρος του τόκου (εσόδου).

Στην περίπτωση που υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία, η καταβολή του οποίου δεν έχει αναληφθεί από το μισθωτή, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση καταλείπει στη λήξη της υπόλοιπο για τον εκμισθωτή.

Σε περίπτωση που κατασκευαστής ή έμπορος μισθώνει περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζει αρχικά κέρδος ή ζημία με βάση την κανονική τιμή πώλησης του μισθούμενου στοιχείου τοις μετρητοίς και χρηματοοικονομικό έσοδο στη διάρκεια της μίσθωσης που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ μελλοντικών μισθωμάτων και κανονικής τιμής πώλησης του στοιχείου.

Στην σύγχρονη συναλλακτική πρακτική τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μία μορφή χρηματοδοτικής μίσθωσης που είναι η πώληση με **επαναμίσθωση – sale and lease back** με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας. Αυτή συνεπάγεται την πώληση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας σε τρίτους, συνήθως εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και την ταυτόχρονη μίσθωση από τον αγοραστή με χρηματοδοτική μίσθωση. Μετά από μία τέτοια συναλλαγή συνήθως στο τέλος της μίσθωσης, και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλα τα μισθώματα, η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή. Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου, το οποίο είναι εγγυημένο με τη μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον αγοραστή. Δηλαδή, η ουσία της συναλλαγής αυτής είναι η λήψη δανείου και για το λόγο αυτό η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δεν λαμβάνεται υπόψη για λογιστικούς σκοπούς. Συνεπώς το μεταβιβασθέν πάγιο συνεχίζει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και να τυγχάνει του λογιστικού χειρισμού που είχε πριν την μεταβίβαση, το δε ποσό των χρημάτων που λαμβάνεται από την πώληση λογίζεται ως υποχρέωση (δάνειο).

Μεταγενέστερα τα καταβαλλόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα. Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο, αλλά λογίζει το δοθέν ποσό για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ως απαίτηση (τοκοχρεωλυτικό δάνειο) από τον μισθωτή.

Μεταγενέστερα, τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση από τον μισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έσοδο (τόκοι) στα αποτελέσματα. Εάν η μίσθωση που ακολουθεί την πώληση είναι λειτουργική, παύει η αναγνώριση του στοιχείου από τον πωλητή και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο αναγνωρίζεται από τον αγοραστή (εκμισθωτής λειτουργικής μίσθωσης).

Σε αντίθεση με τις χρηματοδοτικές στις λειτουργικές μισθώσεις τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή των μισθωμάτων στις περιόδους της μίσθωσης. Για παράδειγμα, το μίσθωμα δύναται να καθορίζεται ως συνάρτηση της χρήσης ή των παραγόμενων ωφελειών από το πάγιο (π.χ. μίσθωση φωτοτυπικού όταν το μίσθωμα υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των φωτοαντιγράφων).⁵²

Όσον αφορά τα **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία** και με τον όρο αυτό νοούνται τόσο οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά), όσο και οι επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η αρχική τους αναγνώριση γίνεται στο κόστος που απαιτήθηκε για την απόκτηση τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδύναμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον τις δαπάνες αγοράς.

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

Ειδικά και αποκλειστικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο,

⁵² Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

όταν η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική περίοδο πίστωσης.⁵³

Όπως ισχύει και κατά την αποτίμηση των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων προβλέπεται η **απομείωση της αξίας** τους εφόσον υφίστανται συγκεκριμένες ενδείξεις. Τέτοιες ενδείξεις δύναται να είναι.⁵⁴

1. Σημαντικές οικονομικές δυσκολίες του υπόχρεου που καθιστά αμφίβολη την εξόφλησή τους.
2. Η προκύπτουσα εύλογη ή παρούσα αξία των εν λόγω χρηματοοικονομικών στοιχείων είναι αισθητά μικρότερη της λογιστικής τους αξίας.
3. Είναι πιθανή η μη εξόφλησή τους λόγω παραγόντων που συνδέονται με τοπικές, εθνικές ή ακόμα και διεθνείς συγκυρίες, οικονομικές ή μη.

Ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου υπολείπεται της λογιστικής του αξίας. Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία (μη κυκλοφορούν ενεργητικό), οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Ως ανακτήσιμη αξία ενός στοιχείου νοείται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

- α) της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, ή
- β) της εύλογης αξίας του στοιχείου, μειωμένης με το απαιτούμενο κόστος διάθεσής του.⁵⁵

⁵³ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁵⁴ Κορομηλάς & Τσιαουσιδου, 2015

⁵⁵ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Οι ζημίες απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης. Δηλαδή, μετά την αναστροφή της απομείωσης, το χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν δύναται να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη εκείνης που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, καθόσον η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης.

Η αξιόπιστη επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σημαντικής αξίας και με εκτιμώμενες χρηματοροές σε σημαντικό βάθος χρόνου, μπορεί να απαιτεί τον προσδιορισμό της απομείωσης με τη χρήση προεξόφλησης, χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία του στοιχείου (η αξία του μετά την απομείωση), ανελίσσεται (εκτοκίζεται) εφεξής με το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα.

Στην πράξη, και για λόγους διευκόλυνσης, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματοροών που αναμένονται από αυτό.

Η πτώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται την απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου.

Όταν εφαρμόζεται το κόστος κτήσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως στοιχεία του μη κυκλοφορούντος και του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ανάλογα με τις επενδυτικές προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

56

⁵⁶ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, σημαντική καινοτομία που εισάγεται στο εγχώριο λογιστικό πλαίσιο είναι η **υιοθέτηση της εύλογης αξίας**. Εφόσον επιλεγεί ο τρόπος εκτίμησης της εύλογης αξίας, αυτή επανεκτιμάται υποχρεωτικά τουλάχιστον ανά τέσσερα έτη. Πέραν του ανωτέρω, η εύλογη αξία επανεκτιμάται όταν η αξία με την οποία βρίσκεται καταχωρημένο το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του και συνεπώς χρήζει επανεκτίμησης.

Όσον αφορά **την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων** αυτή συμπίπτει με την εμπορική τους αξία εφόσον τυγχάνουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά (π.χ. χρηματιστήριο). Επιπροσθέτως, η αποτίμηση σε εύλογη αξία, εφόσον υιοθετηθεί αφορά το σύνολο των ομοειδών χρηματοοικονομικών μέσων. Πιο συγκεκριμένα, τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε:⁵⁷

1. Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
2. Χρηματοοικονομικά στοιχεία εμπορικού χαρτοφυλακίου.
3. Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση.

Πιο συγκεκριμένα ως εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών μέσων μιας επιχείρησης ορίζεται η αγοραία αξία σε περίπτωση ύπαρξης για αυτό οργανωμένης αγοράς όπου τα μέλη της λειτουργούν ελεύθερα βάση της βούλησής τους. Σε περίπτωση που δεν είναι προσδιορίσιμη η αγοραία αξία, η επιχείρηση στρέφεται στην αξία των συστατικών του ή στην αξία ενός παρόμοιου στοιχείου.⁵⁸

Οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση στην εύλογη αξία των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων, κεφαλαιοποιούνται επηρεάζοντας με τον τρόπο αυτό την καθαρή θέση. Πρέπει δε να σημειωθεί ότι η ανωτέρω διαφορά δύναται να μεταφερθεί στα αποτελέσματα εάν τα συγκεκριμένα στοιχεία διαγραφούν ή η αξία τους έχει απομειωθεί. Εάν δε οι λόγοι απομείωσης πάντων να ισχύουν, τότε η ζημιά απομείωσης αντιστρέφεται στα τρέχοντα αποτελέσματα.⁵⁹

⁵⁷ Νόμος 4308 / 2014

⁵⁸ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

⁵⁹ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

Από την άλλη πλευρά, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου, σε περίπτωση αποτίμησης στην εύλογη αξία, η διαφορά αποτίμησης, θετική ή αρνητική μεταφέρεται στο αποτέλεσμα της χρήσης.⁶⁰ Πρέπει να επισημανθεί ότι τα παράγωγα που κρατούνται στο πλαίσιο αντιστάθμισης κινδύνου, εντάσσονται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και συνεπώς αποτιμώνται όπως αυτό.

Στην περίπτωση των **επενδύσεων σε ακίνητα**, προβλέπεται η αποτίμησή τους σε εύλογη αξία, ενώ η διαφορά αποτίμησης, θετική ή αρνητική κατευθύνεται στο αποτέλεσμα της χρήσης. Ο υπολογισμός της εύλογης αξίας γίνεται το αργότερο ανά διετία και οπωσδήποτε κάθε φορά που η αξία με την οποία εμφανίζεται το πάγιο στα λογιστικά βιβλία διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία. Αξίζει να σημειωθεί ότι η εύλογη αξία των εν λόγω ακινήτων εκτιμάται από κατ' επάγγελμα εκτιμητή βάσει συγκεκριμένων αρχών και προτύπων, ενώ στην περίπτωση αποτίμησης σε εύλογη αξία, δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός αποσβέσεων.⁶¹

Τέλος, όσον αφορά τα **λοιπά περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού** τα οποία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, αποτιμώνται στην μικρότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.⁶²

Για τον υπολογισμό του ποσού απομείωσης, η οικονομική μονάδα συγκρίνει την λογιστική αξία, στην οποία βρίσκεται καταγεγραμμένο το εν λόγω στοιχείο με την μεγαλύτερη εκ της παρούσης αξίας και της εύλογης αξίας του.

Όσον αφορά τις **χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις** που αποτελούν τις συμβατικές δεσμεύσεις (γραπτές ή προφορικές) για παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αυτές αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους και μεταγενέστερα επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά. Το αναφερόμενο ως οφειλόμενο ποσό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι το ονομαστικό ποσό της οφειλής στη λήξη.

⁶⁰ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

⁶¹ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

⁶² Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

Προβλέπεται όμως με τον νέο νόμο η αρχική αναγνώριση, εφόσον οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι έντοκες, να γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται, συμπεριλαμβανομένων των ποσών της υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοσης τους, τους τόκους και το άμεσο κόστος ανάληψής τους. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση αυτών να γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στην περίπτωση αυτή οι προκύπτοντες τόκοι των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου, εκτός εάν προσαυξάνουν το κόστος των παγίων, όταν πρόκειται για ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς περιόδου κατασκευής ή των αποθεμάτων.

Η παύση αναγνώρισης γίνεται όταν η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει. Αν τροποποιηθούν οι όροι μίας υφιστάμενης συμφωνίας τότε αυτό αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτή (τροποποίηση όρων), ισχύει η αρχή του ουσιώδους μεγέθους.

Με την παύση αναγνώρισης μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως κέρδος η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας αυτής και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας τυχόν άλλων, εκτός μετρητών, μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και τυχόν νέων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται.⁶³

Όσον αφορά τις **μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις** αυτές αναγνωρίζονται αρχικά και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο ονομαστικό ποσό που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Κατά την παύση δε αναγνώρισης μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης εφαρμόζονται τα ίδια με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

⁶³ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Ειδικότερα όσον αφορά τις **προβλέψεις** αυτές αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση, μετά από στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων με βάση την πιθανότητα πραγματοποίησης.

Προβλέπεται όμως με τον νέο νόμο η αρχική αναγνώριση και η μεταγενέστερη επιμέτρηση των προβλέψεων να γίνεται στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, εάν η επιμέτρηση αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκριτικά με την επιμέτρηση με βάση το ονομαστικό ποσό. Στην περίπτωση αυτή γίνεται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης και η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.⁶⁴

Ειδικότερα, οι **προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι προβλέψεις αυτής της κατηγορίας, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans), για τις οποίες δηλ. έχει αναλάβει η οντότητα τη δέσμευση καταβολής τους, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στα προκύπτοντα ονομαστικά ποσά. Η δέσμευση δε καταβολής των συγκεκριμένων παροχών μπορεί να προκύπτει από τη σχετική νομοθεσία, από σύμβαση ή από επιχειρηματική πρακτική της οντότητας. Ως κοινώς δε αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method). Είναι δε επιβεβλημένη η αναλογιστική μελέτη στην περίπτωση που παρουσιάζεται έντονη κινητικότητα του προσωπικού και αυτή έχει σημαντική επίδραση στον προσδιορισμό του ύψους των προβλέψεων. Στην περίπτωση αυτή

⁶⁴ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

είναι χρήσιμο να λάβει κανείς υπόψη του τα προβλεπόμενα στο Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους».

Επισημαίνεται στο σημείο αυτό ότι δεν προβλέπεται η μεταφορά των αναλογιστικών κερδών και ζημιών κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, γιατί ικανοποιείται η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης που θέτει ο νέος νόμος.⁶⁵

Διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση στο τέλος κάθε περιόδου των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, καθώς και οι προκύπτουσες διαφορές κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Όσον αφορά τα **στοιχεία της καθαρής θέσης** αυτά περιλαμβάνουν τα εξής:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες **κεφάλαιο** της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του νέου νόμου. Τα κέρδη αυτής της κατηγορίας κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν καταστούν πραγματοποιημένα, είτε μέσω της ετήσιας απόσβεσης ενός παγίου, είτε κατά την πώληση αυτού.

⁶⁵ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

ε) **Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας**, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

Οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης (μετοχές, μερίδια, κλπ.) της οντότητας εμφανίζονται με το κόστος κτήσης τους ως αρνητικό στοιχείο της καθαρής θέσης, μέχρι τη διάθεσή τους. Τα τυχόν έξοδα για την έκδοσή τους αν είναι σημαντικά καταχωρούνται αρνητικά στην καθαρή θέση και αν όχι στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν καθίστανται δεδουλευμένα.

στ) **Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης**, αναγνωρίζονται προσθετικά ή αφαιρετικά κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο και δεν επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων.

Όσον αφορά **τις κρατικές επιχορηγήσεις** αυτές διακρίνονται σε κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων και κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Θεωρείται δε η έγκριση οριστική όταν τεκμηριωμένα η οντότητα συμμορφώνεται με τους όρους της σύμβασης.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου (παγίου) που επιχορηγήθηκε. Όταν οι επιχορηγήσεις αυτού του είδους αφορούν περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση, τότε μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα κατά την περίοδο που η οντότητα έχει εκπληρώσει οριστικά όλες τις δεσμεύσεις που προκύπτουν από την σύμβαση.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Αυτές

μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο, στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.⁶⁶

Ακολουθώντας την πεπατημένη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και σε μία προσπάθεια μη διατάραξης της σχέσης λογιστικού πλαισίου και φορολογικής πολιτικής, τα εν λόγω πρότυπα προβλέπουν την **ύπαρξη αναβαλλόμενου φόρου**. Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει ως το γινόμενο της προσωρινής διαφοράς των φορολογητέων κερδών με τον τρέχοντα φορολογικό συντελεστή.⁶⁷ Γίνεται συνεπώς κατανοητό ότι ο αναβαλλόμενος φόρος δύναται να είναι είτε περιουσιακό στοιχείο για την οικονομική μονάδα, από την πλευρά της μεγαλύτερης φορολογικής επιβάρυνσης, είτε υποχρέωση, εφόσον η φορολογική επιβάρυνση είναι μικρότερη. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, με την έννοια ότι αυτές μπορούν να αντιστραφούν.

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.⁶⁸

Όσον αφορά τις **αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** ο νέος νόμος δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες που το επιθυμούν να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενο φόρο, με την προϋπόθεση όμως, αφού το πράξουν, να αναγνωρίσουν ταυτόχρονα και όλες τις άλλες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

⁶⁶ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁶⁷ Νόμος 4308 / 2014

⁶⁸ Λογιστική Οδηγία ν. 4308 / 2014 ΕΛΤΕ

Όσον αφορά τις **αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** προβλέπει την αναγνώριση τους στο βαθμό που είναι σχεδόν βέβαιο και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρξουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Από την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να προκύπτει:

- α) αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ή
- β) αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστές προσωρινές διαφορές. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση στην οποία η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν αφορά ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα.

Δεδομένου ότι το νεοεισαχθέν θέμα της λογιστικής του αναβαλλόμενου φόρου είναι αρκετά σύνθετο είναι χρήσιμο οι οντότητες να ακολουθούν τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση, σε αντίθεση με τα Δ.Π.Χ.Α που είναι υποχρεωτική. Όταν όμως μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

Στη διεθνή πρακτική, τα προκύπτοντα ποσά του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων από την εφαρμογή λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας είναι ζήτημα αμιγώς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και συνεπώς τα σχετικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος.

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του που η σχετική διαφορά βάσει των προβλέψεων του νόμου αναγνωρίζεται ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση και όχι ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος, εφόσον υπάρχει, θα αναγνωρισθεί σε μείωση ή αύξηση της διαφοράς εύλογης αξίας (αποθεματικού) της καθαρής θέσης, ανάλογα.⁶⁹

Όσον αφορά τους **μεταβατικούς λογαριασμούς**, αν και δεν αναγνωρίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η ουσία της χρονικής αναγνώρισης και τακτοποίησης δεν παύει να υφίσταται.

Όσον αφορά τα **έσοδα** όσο και τα **έξοδα** αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μόνον όταν μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα και υπάρχει βεβαιότητα για την είσπραξη τους κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Ομαδοποιούνται σε έσοδα από παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών, κατασκευαστικών συμφωνιών, χρήση περιουσιακών στοιχείων από

⁶⁹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

τρίτους και κέρδη που προέρχονται από λογιστικά γεγονότα που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία.⁷⁰

➤ **Τα έσοδα από την πώληση αγαθών** αναγνωρίζονται σε καθαρά ποσά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.

Ιδιαίτερα τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, εφόσον μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης υπάρχει βεβαιότητα για την εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα. Μεταγενέστερη αδυναμία του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του δεν αναιρεί την πώληση, αφού κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιήθηκε υφίστατο η προϋπόθεση της αναγνώρισης. Στην περίπτωση δε της αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης, αναγνωρίζεται έξοδο από την απομείωση αυτής.

Όταν η οντότητα δεσμεύεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση, τότε επιμερίζει το συνολικό τίμημα της πώλησης στην τρέχουσα συναλλαγή και τη μελλοντική που προκύπτει από τη δέσμευσή της. Ο επιμερισμός γίνεται βάσει των εύλογων αξιών των δύο συστατικών και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου το μέρος που αφορά την τρέχουσα συναλλαγή, και ως έσοδο επομένων περιόδων (υποχρέωση) το μέρος που αφορά τη δέσμευση της οντότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δωρεάν ή με έκπτωση στο μέλλον.⁷¹

➤ **Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια** αναγνωρίζονται σε καθαρά ποσά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον υπάρχει βεβαιότητα για την εισροή του οικονομικού οφέλους στην οντότητα.

⁷⁰ Νόμος 4308 / 2014

⁷¹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η εφαρμογή της **μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης** προϋποθέτει αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά, σύμφωνα με τους όρους της υπογραφείσης συμβάσεως. Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού εξαρτάται από τις εισροές (input) κόστους που απαιτήθηκαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και από τις εκροές (output) παραχθέντος έργου. Κατά την επιμέτρηση απαιτείται ορθή κρίση λαμβάνοντας βέβαια υπόψη τις ειδικές συνθήκες εκτέλεσης του έργου. Οι δαπάνες που αναλογούν στην προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου, καθώς και το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα και έσοδα αντιστοίχως. Δουλεωμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλεωμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα.⁷²

Όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα ως προς το συνολικό κόστος ή αδυναμία αξιόπιστης εκτίμησης της προόδου εκτέλεσης μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευής έργου τότε:

- α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.
- β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σχεδόν βέβαιη η ανάκτηση του.
- γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία από την υπέρβαση του προϋπολογιστικού αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.⁷³

Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα οποία εφαρμόζεται η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την

⁷² Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁷³ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης),⁷⁴ τότε το έσοδο ή έξοδο αναγνωρίζεται με την ολοκλήρωση του έργου. Μέχρι λοιπόν την ολοκλήρωση οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «Απόθεμα» στο ενεργητικό και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.

Η μέθοδος της ολοκλήρωσης χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Περιπτώσεις όπου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ολοκλήρωσης είναι οι παρακάτω:

- α) όταν τα αναληφθέντα έργα είναι πολλά αλλά μικρής διάρκειας και αξίας, χωρίς προβλήματα και εποχιακές διακυμάνσεις κατά την εκτέλεση τους.
- β) όταν η αναληφθείσα δαπάνη στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου ή όταν το ποσοστό προόδου του έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.
- γ) όταν τα παραχθέντα προϊόντα δεν έχουν ακόμη παραδοθεί.
- δ) στην περίπτωση των πολύ μικρών οντοτήτων.

➤ Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα ως εξής:

⁷⁵

- α) Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο

⁷⁴ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁷⁵ Νόμος 4308 / 2014

β) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

➤ Τα έσοδα από επιμετρήσεις και διαγραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του νέου νόμου. Ειδικότερα οι διαγραφές αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

➤ Κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος που αναγνωρίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του νέου νόμου στην κατάσταση αποτελεσμάτων.⁷⁶

Από την άλλη πλευρά, **τα έξοδα** τα οποία αναγνωρίζονται ως έξοδα και όχι ως περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς επηρεάζουν το αποτέλεσμα και μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:⁷⁷

1. Έξοδα ίδρυσης.
2. Κόστος κτήσης ή παραγωγής πωληθέντων αγαθών.
3. Πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
4. Έξοδα έρευνας.
5. Έξοδα ανάπτυξης.
6. Επισκευές και συντηρήσεις.
7. Αποσβέσεις ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
8. Προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.

⁷⁶ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

⁷⁷ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

9. Τόκοι και χρηματοοικονομικά έξοδα.
10. Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων.
11. Ζημιές διαγραφής περιουσιακών στοιχείων.
12. Λοιπές ζημιές.
13. Φόρος εισοδήματος τρέχων και αναβαλλόμενος.
14. Κάθε άλλο έξοδο που δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες περιπτώσεις

Όπως προκύπτει σε όλες τις περιπτώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάθε λογιστικό γεγονός που εκφράζεται σε ξένο νόμισμα πρέπει να μετατραπεί και να αποτυπωθεί στο νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την τρέχουσα ισοτιμία. Ως τρέχουσα ισοτιμία ορίζεται η ισοτιμία κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσης και κατάρτισης του ισολογισμού.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση στην τρέχουσα ισοτιμία αντιμετωπίζονται όπως οι διαφορές αποτίμησης στην εύλογη αξία. Πιο συγκεκριμένα, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των περιουσιακών στοιχείων στο νόμισμα του ισολογισμού κατευθύνονται απευθείας στο αποτέλεσμα. Εξαιρέση αποτελούν οι καθαρές επενδύσεις αλλοδαπής δραστηριότητας, όπου οι συναλλαγματικές διαφορές κατευθύνονται στην καθαρή θέση.⁷⁸

Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του σχετικού άρθρου, έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά (monetary / non-monetary items).

Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α του Ν. 4308/2014, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή

⁷⁸ Κορομηλάς & Τσιαουσίδου, 2015

προσδιορισμό αριθμό μονάδων νομίσματος.⁷⁹ Τέτοια είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Μη νομισματικά στοιχεία είναι τα κατεχόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προκαταβολές και οι συμμετοχικοί τίτλοι.

Κατά την αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα (έσοδο, έξοδο, περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή καθαρή θέση) η συναλλαγή αυτή μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την συναλλαγματική ισοτιμία κατά τον χρόνο της συναλλαγής.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε ευρώ ως εξής:

α) Νομισματικά στοιχεία: μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού και συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές.

β) Μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στο ιστορικό κόστος: μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης και συνεπώς δεν προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές.

γ) Μη νομισματικά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία: μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 24. Δηλαδή, οι εν λόγω συναλλαγματικές διαφορές ενσωματώνονται στις διαφορές εύλογης αξίας που αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα (π.χ. εμπορικό χαρτοφυλάκιο) είτε στην καθαρή θέση (π.χ. διαθέσιμα για πώληση).

Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής περιπτώσεις:

α) συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή

⁷⁹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

Κατά την πώληση μη νομισματικών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στο κόστος ή στην εύλογη αξία, δεν αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές. Το αποτέλεσμα της πώλησης προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμήματος της πώλησης σε ευρώ και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.⁸⁰

Όσον αφορά τις νεοεισαχθείσες στο ελληνικό λογιστικό περιβάλλον έννοιες που αποτελούν αντιγραφή των διεθνών λογιστικών προτύπων και συγκεκριμένα τις **λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις, καθώς και την διόρθωση λαθών** επισημαίνουμε τα παρακάτω:

«**Λογιστικές πολιτικές**» είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο όρος αυτός αναφέρεται κυρίως στην επιμέτρηση στο ιστορικό κόστος ή στην εύλογη αξία, στην χρήση του μέσου σταθμικού όρου ή της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος, στον προσδιορισμό των προβλέψεων για παροχές στους εργαζόμενους βάσει των ονομαστικών ποσών που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή βάσει αποδεκτής αναλογιστικής μεθόδου, κλπ.

Μεταβολή λογιστικής πολιτικής συνιστά η απόφαση της οντότητας να παρακολουθεί τα επενδυτικά της ακίνητα στην εύλογη αξία αντί του ιστορικού κόστους ή να χρησιμοποιεί το μέσο σταθμικό όρο αντί της FIFO στον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος.

⁸⁰ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αναγνωρίζονται αναδρομικά και η καταχώρηση γίνεται κατά τον εντοπισμό τους με τρέχουσα εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία, αλλά θα επηρεάσει και την αρχή της συγκριτικής περιόδου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ήτοι με ημερομηνία 01-01-2014.

Συνεπώς οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Συγκεκριμένα:

α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου με βάση την νέα πολιτική.

β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

γ) Μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.

«**Λογιστική εκτίμηση**» είναι η κρίση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, όπως ο προσδιορισμός της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας ενός παγίου, των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις και του ποσού που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό μιας πρόβλεψης.

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται μελλοντικά, δηλ. στην περίοδο στην οποία διαπιστώνονται και σε μελλοντικές περιόδους.

Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλείψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση,
β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.

Στην προκειμένη χρονική περίοδο της πρώτης εφαρμογής του νόμου αναφερόμαστε σε λάθη προηγούμενων περιόδων, δεδομένου ότι σφάλματα της τρέχουσας περιόδου θα διορθωθούν πριν από τη δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η ύπαρξη λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συνεπάγεται τη μη νόμιμη σύνταξη και τη μη εύλογη παρουσίαση αυτών. Κατά την διερεύνηση της τυχόν ύπαρξης λαθών, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία, όσον αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι τα επιμέρους συστατικά τους μεμονωμένα. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται εάν τα λάθη είναι διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αν υπάρχει σκοπιμότητα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος και αν καθίστανται δυσχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά και η καταχώρηση γίνεται κατά τον εντοπισμό τους με τρέχουσα εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία, αλλά θα επηρεάσει και την αρχή της συγκριτικής περιόδου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ήτοι με ημερομηνία 01-01-2014.

Συνεπώς οι διορθώσεις λαθών διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Έχουμε δηλαδή ανάλογη εφαρμογή με τις λογιστικές πολιτικές.⁸¹

⁸¹ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014 ΕΛΤΕ

5. ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ

5.1 Διαφορές

Η πρώτη διαφορά αφορά τις ίδιες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) αυξάνουν τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά την πληροφόρηση μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εισάγοντας νέες καταστάσεις (π.χ. κατάσταση ταμειακών ροών) και διευρύνοντας τις υφιστάμενες (σημειώσεις αντί προσαρτήματος, κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων αντί πίνακα διανομής). Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), επιχειρώντας να εξισορροπήσουν και αντιλαμβάνόμενα την αδυναμία πλήρους εφαρμογής των διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε όλο το εύρος των ελληνικών επιχειρήσεων, υιοθετεί μεν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των διεθνών προτύπων αλλά σταδιακά, ανάλογα με το μέγεθος της κάθε επιχείρησης.

Μία ακόμη διαφορά η οποία πηγάζει από τα διεθνή πρότυπα και το αγγλοσαξονικό λογιστικό σύστημα είναι η εύλογη αξία και πιο συγκεκριμένα η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εύλογη αξία, η οποία και αποτελεί πρακτικά την τιμή της αγοράς. Παράλληλα, όσον αφορά τα βιολογικά στοιχεία, προβλέπεται η διαφορετική αντιμετώπισή τους κατά την αποτίμηση, πριν και μετά την συγκομιδή.

Δύο ακόμη διαφορές που αφορούν την απογραφή των αποθεμάτων έχει να κάνει με την αποτίμηση σε συγγενή είδη που απαγορευόταν από την προγενέστερη ελληνική νομοθεσία αλλά και την κατάργηση αποτίμησης των αποθεμάτων πρώτων υλών. Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα, καταργείται η μέθοδος αποτίμησης Last In First Out (L.I.F.O.).

Όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αρχικά διαφέρει η κατηγοριοποίησή τους καθώς τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), προβλέπουν την ταξινόμησή τους σε διαφορετικές ομάδες. Παράλληλα και όσον αφορά την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων, πέραν της κατάργησης των σημαντικών περιορισμών, εισάγεται η αποτίμησή τους βάσει συγκεκριμένων

μεθόδων και εκτιμητών. Στο ίδιο πλαίσιο επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Μία σημαντική διαφορά που προκύπτει από τον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος αφορά την λογιστική αναγνώριση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η οποία με το προγενέστερο λογιστικό καθεστώς αναγνωριζόταν ως μία απλή σύμβαση μίσθωσης, παραβλέποντας την πραγματική κατάσταση.

Η νέα κατηγοριοποίηση των παγίων στοιχείων επεκτείνεται και στα χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία στο πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ταξινομούνται βάσει νέων κριτηρίων.

Σημαντικές διαφορές παρατηρούνται και στον τομέα των αποσβέσεων, όπου οι επιχειρήσεις αποκτούν αισθητά μεγαλύτερη ευελιξία όσον αφορά τον συντελεστή απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή των παγίων. Η ευελιξία αφορά επίσης την δυνατότητα αλλαγής της μεθόδου υπολογισμού απόσβεσης, που αν και δεν προτείνεται εντούτοις προβλέπεται. Επίσης, στην περίπτωση άυλων στοιχείων απεριόριστης διάρκειας ζωής, προβλέπεται η μη απόσβεσή τους, όπως άλλωστε και των παγίων που δεν βρίσκονται σε χρήση.

5.2 Ομοιότητες

Παρά τις σημαντικές διαφορές, τόσο η προγενέστερη ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) αλλά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), συγκεντρώνουν μία δέσμη κοινών στοιχείων – ομοιοτήτων.

Αρχικά πρέπει να επισημανθεί ότι υπάρχει σημαντική ταύτιση μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.). Αυτό οφείλεται μέχρι ενός σημείου στην προσπάθεια υιοθέτησης των παλαιότερων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την λογιστική τυποποίηση εντός της κοινότητας και της προσπάθειας εναρμόνισης της εθνικής λογιστικής νομοθεσίας με τις διατάξεις που ισχύουν για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).

Όσον αφορά τις ομοιότητες μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και του προγενέστερου λογιστικού πλαισίου που διαδέχθηκε, αυτές κρίνονται περιορισμένες και αφορούν ως επί το πλείστον ευρύτερες λογιστικές αρχές και πρακτικές.

Πιο συγκεκριμένα παρατηρείται σε μεγάλο βαθμό ταύτιση όσον αφορά τις βασικότερες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και τις περισσότερες λογιστικές αρχές. Ειδικότερα, ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης, οι αρχές αυτοτέλειας των χρήσεων και συνέχειας παραμένουν και θέτουν μία κοινή βάση όσον αφορά το ελληνικό λογιστικό πλαίσιο πριν και μετά την πρόσφατη αλλαγή.

Όσον αφορά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, αλλά και τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων, πέραν συγκεκριμένων εξαιρέσεων, συνεχίζουν να είναι σε ισχύ σχεδόν το σύνολο των υφιστάμενων μεθόδων αποτίμησης και απόσβεσης περιουσιακών στοιχείων.

Πρέπει δε να επισημανθεί ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) σε ορισμένα σημεία διευρύνει τις πρακτικές που εφαρμόζε μέχρι πρότινος η λογιστική πρακτική. Παραδείγματος χάρη, ενθαρρύνεται η μέχρι σήμερα αρκετά περιορισμένη δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Το γεγονός αυτό αδιαμφισβήτητα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διαφορά αλλά ως εξέλιξη και περαιτέρω ανάπτυξη του υφιστάμενου πλαισίου.

Τέλος, αν και σε ορισμένες περιπτώσεις δεν υφίσταται τυπική ταύτιση μεταξύ προγενέστερου και υφιστάμενου λογιστικού πλαισίου, σε επίπεδο πράξης είναι ευδιάκριτη. Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα η αρχή της «Συντηρητικότητας» η οποία αν και δεν προβλέπεται ρητά πλέον, χρησιμοποιείται στην πράξη και συνεπώς αποτελεί ένα κοινό σημείο μεταξύ των δύο πλαισίων.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτουν αρκετά και ενδιαφέροντα ευρήματα σχετικά με το λογιστικό πλαίσιο στην Ελλάδα. Αρχικά, η εισαγωγή ενός ενιαίου και σύγχρονου λογιστικού πλαισίου που ανταποκρίνεται σαφώς καλύτερα στις σύγχρονες επιχειρηματικές ανάγκες αδιαμφισβήτητα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως γεγονός αρνητικό. Η πολυνομία, η διασπορά ή ακόμα και κατακερματισμός των λογιστικών διατάξεων, ο μερικός μόνο εκσυγχρονισμός καθιστούσε το ελληνικό λογιστικό περιβάλλον ανεπαρκές και αναποτελεσματικό όσον αφορά τους σκοπούς που καλούνταν να ικανοποιήσει. Συνεπώς η δημιουργία εκ του μηδενός ενός ενιαίου και σύγχρονου λογιστικού πλαισίου αντιμετωπίζεται εξ αρχής θετικά.

Συγκρίνοντας τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) με την μέχρι πρότινος λογιστική νομοθεσία, παρά τα όποια κοινά σημεία, προκύπτουν σημαντικές διαφορές που ως επί το πλείστον οφείλονται σε μία διαφορετική οπτική της λογιστικής. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) εισάγουν πλήθος καινοτομιών, αυξάνοντας την ευελιξία, ενισχύοντας την μεταβλητότητα των χρηματοοικονομικών μεγεθών και τέλος εξασφαλίζοντας την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Από την άλλη πλευρά, συγκρίνοντας τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα οποία έχουν εισαχθεί από το 2005 και έχουν εφαρμοστεί τμηματικά στην Ελλάδα, προκύπτει ότι υπάρχει μία σαφής επιρροή των πρώτων από τα δεύτερα. Το εν λόγω συμπέρασμα μπορεί να θεωρηθεί εν μέρει φυσιολογικό και απαραίτητο λαμβάνοντας υπόψη τις επιταγές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσον αφορά την λογιστική ενοποίηση υπό την σκέπη των διατάξεων των διεθνών προτύπων.

Το βασικότερο μειονέκτημα από την σύνδεση ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η ιδιαίτερα χαμηλή διαφοροποίηση των πρώτων στο πλαίσιο της ομαλής ενός νέου λογιστικού πλαισίου και της προσαρμογής του στην

διαφορετικότητα του εγχώριου επιχειρηματικού και οικονομικού περιβάλλοντος. Αυτό καθώς σε αρκετά σημεία προσδίδεται η αίσθηση της αντιγραφής και μετάφρασης των διεθνών προτύπων και όχι η δημιουργία ενός «νέου» ελληνικού λογιστικού πλαισίου, εναρμονισμένο μεν με τα διεθνή πρότυπα αλλά με εμφανή και ευδιάκριτη την μοναδικότητά του. Άλλωστε η λογιστική τυποποίηση υπό το πρίσμα της ενίσχυσης της συγκρισιμότητας, δεν επιβάλλει την πλήρη ομοιομορφία αλλά την εναρμόνιση των λογιστικών πλαισίων, σεβόμενοι την διαφορετικότητα – μοναδικότητα της κάθε χώρας.

Τέλος επισημαίνεται ότι η εργασία αυτή μπορεί να αποτελέσει την αφορμή για περαιτέρω έρευνα και μελέτη στο πλαίσιο της κατανόησης της πρακτικής εφαρμογής των ΕΛΠ σε διάφορες κατηγορίες οντοτήτων και η διερεύνηση των επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΕΛΠ και για το λόγο αυτό προτείνονται τα παρακάτω:

- Η διεξαγωγή της έρευνας σε διαφορετικών κλάδων και διαφορετικού μεγέθους οντότητες, προκειμένου να συσχετιστούν οι τυχόν διαφοροποιήσεις μεταξύ αυτών
- Επιπλέον, θα ήταν χρήσιμη η διεξαγωγή της έρευνας και σε οντότητες του ίδιου κλάδου προκειμένου να αποτυπωθούν οι διαφοροποιήσεις που υφίστανται ως προς την ορθή εφαρμογή των ΕΛΠ και σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Επικουρικά, και για την μέγιστη εξασφάλιση των αποτελεσμάτων θα ήταν πολύ χρήσιμη η υλοποίηση πληρέστερης διερεύνησης και εμπλουτισμός της μελλοντικής μελέτης, στο πλαίσιο της εφαρμογής των ΕΛΠ, με καταγραφή, με τη μορφή ερωτηματολογίου, της εμπειρίας των λογιστών που τα εφαρμόζουν στην πράξη, ώστε να επιτευχθεί τριγωνοποίηση των αποτελεσμάτων.

Τέλος θα πρέπει να επισημανθούν οι περιορισμοί που επηρέασαν τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας. Καταρχήν δεν ήταν εφικτή λόγω χρονικών δυσκολιών στην παρούσα φάση να διερευνηθεί η επίπτωση στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι δεν έχουν ακόμη συνταχθεί

χρηματοοικονομικές καταστάσεις με το ισχύον για την τρέχουσα χρήση λογιστικό πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Για το λόγο αυτό προτείνεται μία μελλοντική έρευνα επί του ιδίου θέματος με αρκετά ικανοποιητικό ποσοτικό δείγμα οντοτήτων και με περισσότερα χρόνια εφαρμογής των ΕΛΠ, που πιθανότατα θα καταδείξει ακριβή αποτελέσματα της επίπτωσης αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Βρουστούρης, Π. & Πρωτόπαππας, Α. (2004). *«Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: η Θεωρία και η Πρακτική Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε απλή και κατανοητή γλώσσα»*. Αθήνα: International Forum Training & Consulting
- ❖ Ευθύμoglou, Π. (2001). *«Χρηματοοικονομική Λογιστική»*. Πειραιάς
- ❖ Ηλιόκαυτος, Δ. (2011). *«Πρακτικός Οδηγός Ανώνυμων Εταιρειών»*. Αθήνα: Ηλιόκαυτος
- ❖ Θανοκώστας, Α. (2012). *«Μεθοδολογία Μετάβασης Οικονομικών Καταστάσεων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς»*. Αθήνα: Αρναούτης
- ❖ Κάντζος, Κ. (1994). *«Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων»*. Αθήνα: Interbooks
- ❖ Κέχρας, Ι. & Μαυροκορδάτος, Ι. (1999). *«Βιβλίο Αποθήκης, Βραχυχρόνια Αναλυτική Λογιστική & Κοστολόγηση»*. Αθήνα: Σταμούλης
- ❖ Κορομηλάς Γ. & Τσιαουσίδου, Μ. (2015). *«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308»*. Αθήνα: Pro Seminars
- ❖ Κορομηλάς, Γ. & Τσιαουσίδου, Μ. (2009). *«Λογιστικές – Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης – Πρακτικός Οδηγός»*. Αθήνα: Tax Advisors
- ❖ Κοτσιλάρας, Π. (2009). *«Λογιστική»*. Αθήνα: Μπόνια
- ❖ Νεγκάκης Χ. (2015). *«Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές»*. Θεσσαλονίκη
- ❖ Νόμος 4308/2014 *«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»*

- ❖ Λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ
- ❖ Ντζανάτος, Δ. (2008). «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά». Αθήνα: Καστανιώτη
- ❖ ΠΟΛ 1003 / 31.12.2014
- ❖ Πομόνης, Ν. (1998). «Λογιστική». Αθήνα: Σταμούλης
- ❖ Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινάκης, Β., Βλησμάς, Ο. & Ναούμ, Β. – Χ. (2015). «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
- ❖ Σγουρινάκης, Ν. & Μιχελινάκης, Β. (2015). «Πρακτικές Λύσεις Φορολογίας & Λογιστικής 2015». Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
- ❖ Στεφανής, Λ. (2011). Λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών από την αποτίμηση πιστώσεων για αγορά περιουσιακών στοιχείων, «Επιχείρηση», τ. 72, σ. 675
- ❖ Tax Heaven (2015). «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Αθήνα

ΑΓΓΛΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Gupta, A. (2008). “*Financial Accounting for Management: An Analytical Perspective*”. Singapore: Pearson Education
- ❖ Peterson, R. (2002). “*Fixed Assets*”, 2nd edition. New York: John Wiley and Sons

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- ❖ www.proseminars.eu
- ❖ www.taxheaven.gr