



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Θέμα:

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργία» και η Εφαρμογή του

Μαντζαβέλα Βαρβάρα

Θεσσαλονίκη 2021

Περίληψη

Στη παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 , το οποίο πραγματεύεται με τη ‘Γεωργία’ .

Αρχικά γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση που περιλαμβάνει κατά κύριο λόγο ξένα άρθρα που αναφέρονται στους λογιστικούς χειρισμούς, τους προβληματισμούς αλλά και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την χρήση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41.

Στη συνέχεια, γίνεται ανάλυση του θεσμικού πλαισίου και της συμβολής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 αλλά και γενικότερα όλων των προτύπων στο χώρο της λογιστικής. Σε αυτό το σημείο γίνεται αναλυτική παρουσίαση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό της επιμέτρησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των κρατικών επιχορηγήσεων που λαμβάνουν οι γεωργικές επιχειρήσεις.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζεται εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41, και η υιοθέτηση του από τις αγροτικές επιχειρήσεις ενώ γίνεται και αναφορά στη περίπτωση της Ελλάδας.

Τέλος, γίνεται εξαγωγή συμπερασμάτων και προτάσεις για μελλοντική έρευνα στο συγκεκριμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Abstract

In this dissertation is presented the International Accounting Standard 41, which deals with ‘Agriculture’.

Initially, the bibliographic review is made, which includes mainly foreign articles that refer to the accounting procedures resulting from the use of the International Accounting Standard 41.

Consequently, the institutional framework and the contribution of the International Accounting Standard 41 are analyzed and in general of all standards in the field of accounting will be detailed below. At this point there is a described presentation of International Accounting Standard 41 on the accounting treatment of the measurement of biological assets and government grants received by agricultural enterprises.

The next chapter presents the application of International Accounting Standard 41, and reference is also made to the case of Greece.

Finally, conclusions are drawn and of course suggestions for future research in this International Accounting Standard are given.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Εισαγωγή

1.1 Γενικά.....	6
1.2 Σκοπός και Ερευνητικά ερωτήματα.....	7
1.3 Μεθοδολογία.....	8
1.4 Δομή.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.

Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	9
-------------------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Αγροτικός τομέας και λογιστική

3.1. Ο Αγροτικός τομέας	13
3.2. Η Αγροτική εκμετάλλευση στην Ελλάδα.....	14
3.3. Η Αγροτική λογιστική και η σημασία της.....	16
3.4. Λογιστικές Μέθοδοι.....	18
3.5. Οι δυσχέρειες της Αγροτικής Λογιστικής στην Ελλάδα.....	19
3.6. Αγροτικά Καθεστώτα.....	21
I) Κανονικό Καθεστώς.....	21
II) Ειδικό Καθεστώς.....	22
III) Αφανές Καθεστώς.....	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 ‘Γεωργία’

4.1. Ιστορική αναδρομή των Δ.Λ.Π. και αναφορά στο Δ.Λ.Π. 41.....	24
4.2. Ανάλυση του Δ.Λ.Π. 41.....	26
Α) Αναγνώριση και Αποτίμηση ενός βιολογικού στοιχείου.....	27
Β) Κρατικές Επιχορηγήσεις.....	31
I) Σύγκριση του Δ.Λ.Π. 20 με το Δ.Λ.Π. 41.....	31
II) Λογιστική αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων βάσει του Δ.Λ.Π. 41.....	33
III) Κατηγορίες και υπολογισμός των κρατικών επιχορηγήσεων.....	35
Γ) Γνωστοποιήσεις.....	37
I) Γενικές γνωστοποιήσεις του Δ.Λ.Π. 41.....	37
II) Επιπλέον γνωστοποιήσεις.....	42
III) Γνωστοποιήσεις των κρατικών επιχορηγήσεων.....	43

4.3. Τροποποιήσεις του Δ.Λ.Π. 41.....	44
---------------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Δ.Λ.Π. 41 ‘Γεωργία’ και οι Ελληνικές επιχειρήσεις

5.1. Παράδειγμα Υπολογισμού Φόρου Αγροτικής Επιχείρησης.....	46
5.2. Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 41 από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις.....	49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.

6.1. Συμπεράσματα.....	54
6.2. Περιορισμοί.....	57
6.3. Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	58
 Βιβλιογραφία.....	 60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Γενικά

Η λογιστική είναι η επιστήμη που ασχολείται με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των χρηματοοικονομικών οντοτήτων έπειτα από διάφορες συναλλαγές κατά τη διάρκεια της χρήσης. Ουσιαστικά είναι το αντικείμενο στο οποίο στηρίζονται οι επιχειρήσεις για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων, βάσει των πληροφοριών που αντλούν από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν. Γίνεται αντιληπτό, πως η πληροφόρηση που έχουν τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων, οι οποίοι λαμβάνουν και σημαντικές οικονομικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερης σημασίας όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια της ίδιας της εταιρείας αλλά και με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου. Ωστόσο για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο θα πρέπει οι εταιρείες να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Είναι δηλαδή απαραίτητο να γίνεται τυποποίηση του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που αποτυπώνει και παρακολουθεί τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, με σκοπό την εξασφάλιση ομοιογενών και αξιόπιστων στοιχείων σχετικά με την δραστηριότητα τους αλλά και γενικότερα την οικονομική τους διάρθρωση.

Το γεγονός πως κάθε χώρα είχε τις δικές της εθνικές παραδόσεις και ιδιαιτερότητες, οδήγησε στη δημιουργία διαφορετικών λογιστικών προτύπων και μοντέλων με αποτέλεσμα να εντείνεται η ανάγκη ανάπτυξης λογιστικής ομοιομορφίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι σημαντικές αλλαγές ήταν κυρίως η εμφάνιση πολυεθνικών επιχειρήσεων και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς κεφαλαίων, οι οποίες δημιούργησαν αρκετά πρακτικά λογιστικά προβλήματα. Ακόμη, η ανάγκη αυτή εντάθηκε μετά την εμφάνιση διεθνών σκανδάλων, τα οποία έφεραν έντονους προβληματισμούς στην εμπιστοσύνη των επενδυτών. Όλα τα παραπάνω είχαν ως αποτέλεσμα την θέσπιση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τα οποία πλέον εφαρμόζονται σχεδόν από όλο το φάσμα των επιχειρήσεων. Ένα κομμάτι αυτών αποτελεί και ο αγροτικός τομέας, του οποίου ο λογιστικός χειρισμός απαιτεί τη γνώση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα του 41.

1.2. Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης της αγροτικής λογιστικής και φορολόγησης, μέσω της εξέτασης του Διεθνούς λογιστικού προτύπου 41

Γεωργία. Με τον τρόπο αυτό θα αποτελέσει πηγή πληροφόρησης για οποιονδήποτε ασχολείται με τον κλάδο της λογιστικής ώστε να αντλήσει σημαντικές πληροφορίες για τον λογιστικό χειρισμό των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των κρατικών επιχορηγήσεων που λαμβάνουν οι αγρότες και οι αγροτικές επιχειρήσεις αντίστοιχα.

Ο αγροτικός τομέας αποτελεί έναν από τους βασικούς πυλώνες της οικονομίας αρκετών χωρών. Ωστόσο, βέβαια παρατηρείται, ότι δεν δίνεται η απαραίτητη προσοχή στη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση του επαγγέλματός, με αποτέλεσμα να καθίσταται ένα από τα πιο ασύμφορα στις περισσότερες χώρες σήμερα. Ταυτόχρονα, παρεμβάλλονται ποικίλα εμπόδια για τους μικροκαλλιεργητές όσο αφορά τόσο τη φορολόγηση όσο και την ανάληψη των κρατικών επιχορηγήσεων.

Μετά το πέρας της εργασίας θα μπορούν να απαντηθούν τα εξής ερωτήματα:

- Ποιες είναι οι διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41;
- Σε ποιο βαθμό εφαρμόζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 στη πράξη;

1.3. Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία, η οποία ακολουθήθηκε ώστε να διεκπεραιωθεί αποτελεσματικά η παρούσα μελέτη είναι η βιβλιογραφική έχοντας σαν τάση νομοθετικές διατάξεις . Από τη κριτική ανάλυση σχετικών άρθρων, νόμων και μελετών από την υφιστάμενη βιβλιογραφία, για την εξακρίβωση του βασικού ερευνητικού σκοπού , προκύπτει η παρακάτω σύνθεση αποτελεσμάτων που αφορούν τη διαμόρφωση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον λογισμό των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων βάσει του ΔΛΠ 41. Ακόμη, πραγματοποιείται ποιοτική έρευνα με στόχο αρχικά να εξεταστεί εάν και κατά πόσο αναγνωρίζεται το Διεθνές λογιστικό Πρότυπο 41 στη χώρα, αλλά και να αναδείξει τις αδυναμίες που η εγχώρια φορολογία και λογιστική αντιμετώπιση προκαλεί στον αγροτικό τομέα.

1.4. Δομή

Η παρούσα διπλωματική εργασία ασχολείται με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 ‘Γεωργία’ και την εφαρμογή του ενώ παρακάτω παρατίθενται αναλυτικά τα επιμέρους κομμάτια που την απαρτίζουν.

Στο πρώτο μέρος αναλύεται η βιβλιογραφία, και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί για το Δ.Λ.Π. 41. Οι μελέτες αυτές εξετάζουν τα πλεονεκτήματα που εισήγαγε το πρότυπο αλλά τις δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις με την εφαρμογή του προτύπου.

Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται ο αγροτικός τομέας και η λογιστική που εφαρμόζεται σε αυτόν μέσα από τη μελέτη των λογιστικών μεθόδων και καθεστώτων που την απαρτίζουν. Επίσης, επισημαίνονται και οι δυσκολίες που διέπουν τον τομέα.

Στο τρίτο κομμάτι, περιγράφονται οι διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 ενώ παρατίθενται και επιμέρους παραδείγματα ώστε να γίνει πλήρως αντιληπτή η χρήση του και διάφορες λεπτομέρειες που αξίζει να σχολιαστούν.

Στο τέταρτο μέρος, αναφέρεται η εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 από τις επιχειρήσεις και οι δυσκολίες στην υιοθέτησή του.

Τέλος, εξάγονται διάφορα συμπεράσματα από την εκπόνηση της εργασίας και προτάσεις για περαιτέρω μελέτη. Επιπλέον, αναφέρονται η βιβλιογραφία και οι πηγές από όπου αντλήθηκαν πληροφορίες για τη συγγραφή της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 έχει απασχολήσει διάφορους μελετητές σχετικά με την ορθή εφαρμογή του και τη μέθοδο που εισήγαγε αναφορικά με τη μέθοδο αποτίμησης με την εύλογη αξία. Έχουν γίνει αρκετές μελέτες σχετικά με τους λογιστικούς χειρισμούς που απορρέουν από το συγκεκριμένο λογιστικό πρότυπο. Στο σημείο αυτό παρατίθενται πολλές ενδιαφέρουσες έρευνες και απόψεις μελετητών που έχουν πραγματοποιηθεί σε διάφορα κράτη.

Αρχικά η εμπειρική μελέτη, η οποία έγινε και το έναυσμα για την υλοποίηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η εμπειρική μελέτη από τους Partenie Dumbrava και Radu Vlad και δημοσιεύτηκε στις αρχές του 2018. Αφορούσε αποτελέσματα από είκοσι γεωργικές οικονομικές οντότητες στην Ευρώπη. Από τις είκοσι επιχειρήσεις, οι δέκα ήταν περιορισμένης ευθύνης, οι οκτώ αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι δύο μετοχικές εταιρείες ενώ οι μελετητές υποστήριξαν πως από το εξεταζόμενο δείγμα υπάρχει χαμηλό ενδιαφέρον για την εφαρμογή των διατάξεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41, ιδίως όσο αφορά την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, το οποίο αποτελεί και τον θεμέλιο λίθο του εφαρμοστέου προτύπου. Τα συμπεράσματα της εμπειρικής μελέτης στα οποία κατέληξαν οι ερευνητές βασιζόμενοι επίσης σε διεθνή βιβλιογραφία καθώς επίσης και στην ανάλυση διαφόρων εκθέσεων από τη Μεγάλη Βρετανία, τη Γαλλία και την Αυστρία σχετικά με το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, αλλά και λόγω του γεγονότος ότι υπάρχει έλλειψη συγκρισιμότητας των πρακτικών πληροφόρησης σε αυτό το επίπεδο, ήταν ότι δεν έχει αυξηθεί ο βαθμός υιοθέτησης του προτύπου αλλά υπάρχουν πολλά εμπόδια τα οποία δυσχεραίνουν το εγχείρημα.

Η Corina Graziella, στο άρθρο της Theoretical study on the accounting treatment prescribed for biological assets and agricultural products by IAS 41 Agriculture to 2020, για το οποίο αποτέλεσε έναυσμα η παραπάνω μελέτη, συμπέρανε πως στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες οι επιχειρήσεις στοχεύουν σε λογιστικό χειρισμό βάσει του Δ.Λ.Π. 41 με εξαίρεση να αποτελεί η λογιστική αντιμετώπιση της επιμέτρησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Οι λογιστικοί κανονισμοί κάθε χώρας συμμορφώνονται με τις ευρωπαϊκές οδηγίες και κυρίως με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, σχετικά με τον ορισμό και την έννοια των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, ωστόσο όμως παρατηρείται πως διατηρούν μόνο κατά την επιμέτρηση την μέθοδο του κόστους και όχι στην εύλογη αξία

μείον τα κόστη στο σημείο πώλησης, όχι μόνο όταν η δίκαιη μέτρηση δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστα αλλά σε μόνιμη βάση, παρεκκλίνοντας έτσι από την ουσία της μεθόδου επιμέτρησης που ορίζει το πρότυπο.

Οι A. S. Monico, D. da Silva, A. Aruda και E. Lima το 2019 μελετώντας τη περίπτωση της Βραζιλίας, μιας χώρας που στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό από τη γεωργική της δραστηριότητα, παρατήρησαν πως υπάρχει ασυμμετρία των πληροφοριών. Έχοντας ερευνήσει την αποτύπωση του Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια παρατήρησαν πως η συμμόρφωση στα ΔΠΧΑ προχωρά με δειλούς και αργούς ρυθμούς.

Ο Svensson στην έρευνα του το 2014 υποστήριξε πως το Δ.Λ.Π. 41 είναι μια προσπάθεια να αυξηθεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων των αγροτικών επιχειρήσεων. Ωστόσο, ένα από τα κύρια αναφερόμενα μειονεκτήματα αφορούν το κόστος αξιολόγησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, το οποίο σε ορισμένες περιπτώσεις υπερβαίνει τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή την αξιολόγηση. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας που περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 41 αυξάνει τα κέρδη σε ποσοστό μεταβλητότητας ενώ η επιλογή ενός ποσοστού ενημέρωσης για την αξιολόγηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει σε μεγάλο ποσοστό μια υποκειμενική κρίση.

Οι Charles Elad και Kathleen Herbohn στην έρευνα που έκαναν για το Δ.Λ.Π. 41 το 2011 περιέγραψαν αρκετά ενδιαφέροντα ευρήματα για την εφαρμογή του προτύπου σε αρκετές Ευρωπαϊκές χώρες. Αρχικά, αναφερόμενοι στον τρόπο αποτίμησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, υποστήριξαν πως η θεωρία της ύπαρξης ποιοτικών χαρακτηριστικών συγκρισιμότητας δεν είναι πετυχημένη. Επιπρόσθετα, αναφέρουν πως δεν υπάρχει περιορισμός στα κόστη ή τα κέρδη όπως ορίζεται από το πρότυπο ενώ τέλος τα έσοδα χαρακτηρίζονται από αστάθεια.

Οι D. Mates και Veronica Grosu συμπεραίνουν στο άρθρο τους Evaluating and recording biological assets and agricultural activities according to IAS 41 (2011) πως το Δ.Λ.Π. 41 δεν περιέχει συγκεκριμένη πληροφόρηση σχετικά με τη συχνότητα που θα πρέπει να αποτιμάται η εύλογη αξία ενός βιολογικού στοιχείου ενώ καταλήγουν πως η αξία της αποτίμησης θα μεταφέρεται καθημερινά διότι δεν υπάρχουν αντικειμενικοί κανόνες που να προβλέπουν μια λιγότερο συχνή αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Η Andrienna A. Huffman στην έρευνα που διεξήγαγε το 2013 προσπάθησε μέσα από τη μελέτη σε 183 διεθνείς επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Δ.Λ.Π. 41 να εφαρμόσει μια χρήσιμη και πιο δίκαιη προσέγγιση για την ορθή αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Έχοντας εξετάσει την παλινδρόμηση στις αγοραίες τιμές αλλά και διάφορα μοντέλα για τον ορθό χειρισμό της ρευστότητας κατέληξε πως τα κέρδη ή οι ζημιές αλλά και η ίδια η ζωτικότητα κάθε αγροτικής επιχείρησης στηρίζεται στην ορθή αλλά κυρίως στη διαρκή αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, παράμετρος που δεν προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 41.

Τέλος, οι Elena Hlaciuc, Camelia Mihalciuc και Eugenua Iancu στο άρθρο τους Recognition of the biological assets according to the IAS 41 Agriculture to 2011 καταλήγουν πως υπάρχουν πολλές και συχνές καταστάσεις, όπως η αστάθεια των τιμών στην αγορά, οι οποίες εμποδίζουν τον υπολογισμό της δίκαιης και αξιόπιστης μέτρησης της εύλογης αξίας. Προτείνουν πως για να αποφευχθούν τα ανωτέρω θα πρέπει η αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων να επιμετράται όχι μόνο κάθε αρχή του έτους αλλά και εμβόλιμα εφαρμόζοντας κριτήρια όπως την πιο πρόσφατη τιμή συναλλαγής στην αγορά, τις αγοραίες τιμές παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων και φυσικά συναφή ταμειακά πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1. Ο αγροτικός τομέας

Αγροτική δραστηριότητα είναι κάθε επαγγελματική δραστηριότητα σε έναν τουλάχιστον από τους κλάδους της αγροτικής οικονομίας, δηλαδή της φυτικής, της ζωικής ή της θαλάσσιας αλιείας και υδατοκαλλιέργειας, που αποσκοπεί στη παραγωγή αγροτικών προϊόντων, στη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, στη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων αλλά στη δασική παραγωγή.

Ο αγροτικός κλάδος αποτελεί σαφέστατα έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους κάθε οικονομίας, τόσο σε τοπικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο επικράτειας. Αποτελώντας ίσως έναν από τους παραγωγικότερους τομείς, καθώς ο κλάδος απασχολεί εκατομμύρια εργαζομένους, η αγροτοδιατροφή συμμετέχει σε πολλές οικονομίες με υψηλά ποσοστά. Αξίζει να σημειωθεί, πως λίγες είναι οι χώρες που έχουν σημειώσει αυτάρκεια και εξάγουν προϊόντα με τη χώρα μας να αποτελεί μια από αυτές σε αρκετά προϊόντα όπως είναι το λάδι, το κρασί, το βαμβάκι και το ρύζι, κατέχοντας υψηλή θέση σε κατάταξη παγκόσμιας κλίμακας. Ωστόσο, σε ένα κλίμα παγκοσμιοποίησης και εφαρμόζοντας Κοινή Αγροτική Πολιτική, ο εγχώριος κλάδος της αγροτικής παραγωγής δέχεται πολύ μεγάλες πιέσεις και τρομερό ανταγωνισμό, κυρίως από δυνάμεις που χαρακτηρίζονται ανερχόμενες στον τομέα της αγροτοδιατροφής.

Ως απόρροια των παραπάνω, παρατηρείται αισθητή μείωση του ποσοστού συμμετοχής της Ελλάδας στην γεωργική οικονομία σε παγκόσμιο επίπεδο και αυτό συμβαίνει για ποικίλους λόγους. Ο κυριότερος αυτών είναι ότι ο αγροτικός τομέας δεν απασχόλησε σοβαρά ποτέ τις κυβερνήσεις και ιδιαίτερα την ελληνική ώστε να χαραχτεί μια ενιαία εγχώρια αγροτική πολιτική. Ακόμη όμως, και αν συνέβαινε κάτι τέτοιο, θα ήταν πολύ δύσκολο λόγω της δυναμικής της χώρας να συναγωνιστεί τις μεγάλες δυνάμεις του κλάδου. Έτσι γίνεται αντιληπτό, ότι θα πρέπει να γίνουν συγκεκριμένες και πολύ προσεγμένες κινήσεις τόσο αναφορικά με την παραγωγή όσο και με τη φορολόγηση του κλάδου, πρόβλημα που δεν αντιμετώπιζε μόνο η Ελλάδα αλλά οι περισσότερες χώρες χωρίς να αποτελούν εξαίρεση οι μεγάλες δυνάμεις.

Για το σκοπό αυτό, έγιναν προσπάθειες που αφορούν τόσο τη παραγωγή όσο και τη φορολόγηση του αγροτικού τομέα. Στη παραγωγή, βλέπουμε την στροφή μεγάλων επιχειρήσεων στον γεωργικό τομέα βοηθώντας έτσι στην τεχνολογική εξέλιξη και καινοτομία του κλάδου. Επιπρόσθετα, η Κοινή Αγροτική Πολιτική που θεσπίστηκε και η

στροφή των επιχειρήσεων σε μια πιο “πράσινη” λειτουργία είναι μερικοί παράγοντες που βοήθησαν την ανάπτυξη και ανταγωνιστικότητα του κλάδου. Από την άλλη πλευρά, στο κομμάτι της φορολόγησης η θέσπιση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επηρέασε και τον κλάδο της γεωργίας συμβάλλοντας έτσι σε μια εφαρμογή κοινής φορολόγησης και λογιστικής διαχείρισης από όλες τις χώρες, πράγμα που επέφερε αλλαγές και στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς.

3.2 Η αγροτική εκμετάλλευση

Ως αγροτική εκμετάλλευση ορίζεται κάθε παράγωγο από ζώα ή φυτά, το οποίο ο άνθρωπος πωλώντας το αποκτά κέρδος. Αγροτικές εκμεταλλεύσεις θεωρούνται επιγραμματικά οι παρακάτω:

- η γεωργία γενικά και συγκεκριμένα η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή σπόρων φυτών κ.α.
- η εκτροφή ζώων, στην οποία εμπεριέχονται η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η μελισσοκομία κ.α.
- η δασοκομία
- η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών και στρειδιών καθώς επίσης και η εκτροφή μαλακίων
- η μεταποιητική δραστηριότητα του αγρότη, που πραγματοποιείται με συνήθη μέσα στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, η πηγή των οποίων είναι κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή.

Γίνεται ωστόσο αντιληπτό, πως για να μπορέσουν οι παραπάνω εκμεταλλεύσεις να είναι αποδοτικές αλλά και λειτουργικές θα πρέπει να συνοδεύονται από τα αντίστοιχα στοιχεία, τα οποία θα πρέπει να κατέχει ένας γεωργικός οργανισμός. Η περιουσία λοιπόν που θα πρέπει να κατέχει μια βιώσιμη αγροτικού χαρακτήρα οικονομική οντότητα χωρίζεται σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη είναι το έδαφος, το οποίο είναι το βασικότερο συστατικό μιας αγροτικής και κτηνοτροφικής εκμετάλλευσης. Μια εδαφική έκταση μπορεί να αποτελεί περιουσία της οικονομικής μονάδας ή να είναι νοικιασμένη. Στη δεύτερη περίπτωση δεν θεωρείται περιουσία, αλλά χρησιμοποιείται ως κεφάλαιο και συμβάλλει στον παραγωγικό

σκοπό της εκμετάλλευσης. Ο διαχωρισμός του καθεστώτος ιδιοκτησίας της γης γίνεται ως επί το πλείστον σε τρεις κατηγορίες ως ακολούθως:¹

1. Εκμεταλλεύσεις με ιδιόκτητη γη 1-50 στρέμματα
2. Εκμεταλλεύσεις με ιδιόκτητη γη 50-100 στρέμματα
3. Εκμεταλλεύσεις με ιδιόκτητη γη άνω των 50 στρεμμάτων

Ο παραπάνω διαχωρισμός συμβάλλει στην εξαγωγή συμπερασμάτων για τον πρωτογενή τομέα παραγωγής από τους αρμόδιους φορείς όπως για παράδειγμα το υπουργείο αγροτικής ανάπτυξης, για τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.² αλλά και για άλλους σχετικούς φορείς. Σε τοπικό χαρακτήρα, το κύριο χαρακτηριστικό της ελληνικής αγροτικής εκμετάλλευσης είναι ότι κατά κύριο λόγο είναι μικρή, κατατάσσοντας μεγάλο ποσοστό των Ελλήνων αγροτών στη πρώτη κατηγορία. Σύμφωνα με στατιστικά στοιχεία της Eurostat³ ο μέσος όρος στρεμμάτων ανά αγρότη στην Ελλάδα έως και το 2019 δεν ξεπερνούσε τα 12 στρέμματα, πράγμα που δίνει στη χώρα μας το χαρακτηριστικό μιας χώρας μικροκαλλιεργητών και συνήθως με οικογενειακό χαρακτήρα. Τέλος, σημαντική παράμετρος είναι η έλλειψη εξειδίκευσης κάθε περιοχής και νοικοκυριού αντίστοιχα σε μια μόνο καλλιέργεια.⁴

Τη δεύτερη κατηγορία αποτελεί το κεφάλαιο, όπου νοείται κάθε είδος γεωργικό και κτηνοτροφικό εφόδιο, το οποίο συμβάλλει στη παραγωγή. Είδη γεωργικού ή κτηνοτροφικού εφοδίου είναι κάθε γεωργικό μηχάνημα ή εργαλείο, τα ζώα, τα λιπάσματα και τα φυτοφάρμακα, οι σπόροι και τα φυτώρια, οι έγχειες βελτιώσεις κ.α. Αξίζει να σημειωθεί πως η λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών που αφορούν τους σπόρους, τα γεωργικά φάρμακα και λιπάσματα είναι αρκετά σημαντική για κάθε αγρότη, καθώς αυτά αποτελούν το κύριο έξοδο των εκμεταλλεύσεων ενώ οι τιμές τους καθορίζουν την σπορά των επόμενων χρόνων. Το γεωργικό κεφάλαιο διαχωρίζεται σε δύο κύριες κατηγορίες. Αρχικά στο κτηματικό κεφάλαιο, που περιλαμβάνει το έδαφος και τις εγχειοβελτιώσεις καθώς επίσης και το κεφάλαιο εκμετάλλευσης, το οποίο περιλαμβάνει το πάγιο, το κυκλοφορούν και το διαθέσιμο κεφάλαιο. Συνοψίζοντας και οι δυο κατηγορίες είναι εξίσου σημαντικές ενώ καθορίζουν τη δυναμική και τις δυνατότητες μιας αγροτικής μονάδας.

¹ Σκοποί της γεωργικής λογιστικής κεφάλαιο 2.2 του βιβλίου Γεωργικής Λογιστικής του Σταύρου Τσουκαλά (σελ. 14-15). (Τσουκαλάς, 1999)

² Άρθρο του Γιώργου Κάργα με τίτλο Μερικές πλευρές του αγροτικού προβλήματος σήμερα. (Κάργας).

³ Ελληνική Στατιστική Αρχή, η Ελληνική οικονομία (Αύγουστος 21) (σελ: 8)

⁴ Eurostat Statistics Explained άρθρο με τίτλο: Στατιστικά Στοιχεία για τη Διάθρωση των Γεωργικών Εκμεταλλεύσεων

3.3. Η αγροτική λογιστική και η σημασία της

Λογιστική είναι η επιστήμη που εντοπίζει, καταχωρεί, αναλύει και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα μιας επιχείρησης ή οικονομικής οντότητας κάθε μορφής και έπειτα συντάσσει σχετικές ειδικές παρουσιάσεις οικονομικού περιεχομένου όπως για παράδειγμα ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κ.α. Αυτές οι παρουσιάσεις βοηθούν τόσο το εσωτερικό της μονάδας στην λήψη αποφάσεων όσο και το εξωτερικό της, καθώς παρέχει πληροφορίες σε κάθε ενδιαφερόμενο για την κερδοφορία ή μη της οντότητας.

Πιο συγκεκριμένα, η Αγροτική λογιστική, ως κλάδος της λογιστικής επιστήμης, εξυπηρετεί τους ίδιους σκοπούς με ειδίκευση στους κλάδους φυτικής και ζωικής παραγωγής. Μέσω της αγροτικής λογιστικής λοιπόν, γίνεται η λογιστική και συστηματική καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων καθώς επίσης και των φυσικών ή τεχνικών οικονομικών δεδομένων μιας αγροτικού χαρακτήρα οικονομικής οντότητας, παρακολουθούνται οι μεταβολές της μέσα στο οριζόμενο χρονικό διάστημα που έχει τεθεί και διεξάγονται τα πραγματοποιούμενα θετικά ή αρνητικά αποτελέσματα. Συνεπώς, προορισμός της αγροτικής λογιστικής δεν είναι άλλος από την υπόδειξη των σπουδαιότερων γεγονότων της λειτουργίας μιας αγροτικής εκμετάλλευσης με σκοπό της ανάδειξή της σε ένα μέσο υπόδειξης των τρόπων παραγωγής ή αύξησης του πλούτου της αγροτικής οικονομικής οντότητας.

Στην αγροτική λογιστική ο βαθμός δυσκολίας που προκύπτει είναι η διαχείριση των βιολογικών στοιχείων, καθώς και αυτά προκύπτουν από φυσικές διεργασίες, οι οποίες είναι δύσκολο να ελεγχθούν όλες από τον άνθρωπο. Τέτοιου είδους φυσικές διεργασίες ενέχουν τον κίνδυνο από καιρικές συνθήκες ή φυσικές καταστροφές, κλιματολογικές αλλαγές ή μόλυνση ζώων από παράσιτα. Ένα ακόμη χαρακτηριστικό της γεωργικής εκμετάλλευσης είναι η εποχικότητα, γεγονός που έχει ως απόρροια άνισες ταμειακές ροές για την οικονομική οντότητα, κάνοντας έτσι πολύ δύσκολη τη λογιστική της διαχείριση. Αυτό ωστόσο, δεν αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα για τον αγροτικό κλάδο αλλά αντίθετα καταδεικνύει την αναγκαιότητα της σωστής λογιστικής παρακολούθησης από τον αγρότη, ο οποίος με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή αν η καλλιέργειά του είναι προσοδοφόρα ή ζημιογόνα.

Επιπρόσθετα, ένα πλεονέκτημα της αγροτικής λογιστικής είναι ότι μέσω αυτής είναι δυνατή η μέτρηση των δαπανών που απαιτεί η παραγωγή ενός αγροτικού αγαθού ενώ ακόμη και ο προσδιορισμός των τιμών πώλησης των αγαθών που προέρχονται από αγροτικές δραστηριότητες. Ακόμη, υπάρχει βοήθεια στον υπολογισμό της φορολογικής βάσης σε

επίπεδο παραγωγού αλλά και ποικίλα οφέλη σε επίπεδο επιχείρησης. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση αγροτικού χαρακτήρα μπορεί μέσω της αγροτικής λογιστικής να παρακολουθεί ευκολότερα την εξέλιξη της ποσότητας και της αξίας των γεωργικών προϊόντων, να εκτελεί ανάλυση κόστους καθοριζόμενη από ορθολογικά μέτρα ενώ τέλος να πληροφορεί τα ανώτερα στελέχη της για τον καθορισμό της γεωργίας, των εσόδων, των πολιτικών τιμολόγησης και τις τυχόν επιδοτήσεις των προϊόντων υπό καθεστώς στήριξης. Στον αντίποδα, παρατηρείται ότι όλα τα παραπάνω δεν είναι στην πραγματικότητα εφικτά, καθώς η αγροτική λογιστική χαρακτηρίζεται από νομοθετική έλλειψη, πράγμα που καθιστά δύσκολη την αντιμετώπιση λογιστικών δυσκολιών και ειδικά σε εξειδικευμένες αγροτικές δραστηριότητες. Ως απόρροια όλων των ανωτέρων προκύπτουν δυσκολίες στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων των αγροτικών επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη δημοσίευση των αντίστοιχων πληροφοριών.

Για την αντιμετώπιση των παραπάνω προβλημάτων συστάθηκε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (Δ.Λ.Π. 41), το οποίο και θα αναλυθεί στη συνέχεια. Το πρότυπο αυτό θεσπίστηκε λόγω της ανάγκης καθορισμού της λογιστικής για τη γεωργική δραστηριότητα ώστε να γίνεται ευκολότερα και με ενιαία αποδεκτό τρόπο η μετατροπή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικά προϊόντα. Ακόμη, προσφέρει πληροφόρηση σχετικά με τις επιδοτήσεις των αγροτικών καλλιεργειών αλλά και το αγροτικό καθεστώς που ισχύει σήμερα και βάσει αυτού φορολογείται κάθε αγρότης ανάλογα στο καθεστώς που ανήκει βάσει των λογιστικών και φορολογικών του χαρακτηριστικών.

3.4. Οι δυσχέρειες της αγροτικής λογιστικής

Αδιαμφισβήτητα, η χρήση της γεωργικής λογιστικής είναι απαραίτητη, ωστόσο όμως γίνεται αντιληπτό, πως δεν είναι πάντοτε εφικτή η τακτική εφαρμογή της λόγω ποικίλων λόγων.

Αρχικά, στις αγροτικές καλλιέργειες υπάρχουν υποπροϊόντα και παράγωγα, τα οποία δεν μπορούν να κοστολογηθούν λόγω των κοινών κοστών που δεν είναι εφικτό να διαχωριστούν. Επίσης σε πολλές περιπτώσεις καθίσταται δύσκολη η αποτίμηση των προϊόντων που παράχθηκαν ή των ζώων που γεννήθηκαν ειδικά όταν γίνεται λόγος για μεγάλο όγκο καλλιέργειας. Ειδικά στη περίπτωση μιας ζωικής παραγωγής, όταν γίνεται φυσική παραγωγή των ζώων δεν μπορεί να γίνει ακριβής εκτίμηση της αξίας τους. Το πρόβλημα αυτό συνήθως γίνεται αντιληπτό κατά τη διαδικασία της απογραφής.

Ακόμη συνήθως προκύπτουν προβλήματα, τα οποία σχετίζονται με την δυσκολία του διαχωρισμού της εκμετάλλευσης και της ιδιωτικής χρήσης. Πιο αναλυτικά, ο γεωργός συχνά αναμιγνύει τους προσωπικούς του λογαριασμούς με τους λογαριασμούς της εκμετάλλευσής του. Αυτό συνεπάγεται και με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν πως η ιδιοκατανάλωση κάποιων προϊόντων της αγροτικής εκμετάλλευσης τα οποία θα μπορούσαν να πωληθούν όχι μόνο δεν πωλούνται αλλά στη συνέχεια καθίσταται εξαιρετικά δύσκολη και η ακριβής αποτίμησή τους.

Κλείνοντας, ένα μείζον θέμα που δεν θα μπορούσε να μην αναφερθεί είναι πως δεν μπορεί να αποτιμηθεί αντικειμενικά και να αξιολογηθεί η προσωπική εργασία του αγρότη και σε αρκετές περιπτώσεις της οικογένειάς του καθώς δεν πληρώνεται. Επίσης υπάρχει έλλειψη λογιστικών γνώσεων από τη πλευρά του γεωργού, ώστε να τηρεί μόνος του τα βιβλία της εκμετάλλευσης του. Από την άλλη μεριά, όμως, το έξοδο του λογιστή θεωρείται μεγάλη επιβάρυνση για τον μέσο αγρότη. Γενικότερα η ελληνική νοοτροπία δεν ανέχεται τρίτα πρόσωπα για την διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων.

3.5. Λογιστικές Μέθοδοι

Με τον όρο λογιστικό σύστημα ή λογιστική μέθοδος εννοούμε την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία καταγράφεται κάθε μεταβολή στη δραστηριότητα μιας εκμετάλλευσης σε λογαριασμούς. Για το σκοπό αυτό γίνεται χρήση τριών συστημάτων ανάλογα με τις ανάγκες και τη δυναμική κάθε οικονομικής οντότητας. Τα συστήματα είναι τα εξής:

- I. Απλογραφική Μέθοδος
- II. Βελτιωμένη Απλογραφία
- III. Διπλογραφικό Σύστημα

Αρχικά η απλογραφική μέθοδος στην γεωργική λογιστική συνεπάγεται ότι θα γίνεται μια καταγραφή ενός γεγονότος σε έναν μόνο λογαριασμό. Στη περίπτωση αυτή τηρείται από τον ίδιο τον γεωργό, ώστε να παρακολουθεί τις εισπράξεις και τις πληρωμές του. Πρόκειται για λογιστική στην πιο απλοποιημένη μορφή της. Είναι γνωστή και ως ατελής μέθοδος μιας και δεν καταγράφονται τα αίτια της μεταβολής ενός λογαριασμού αλλά ούτε και δίνονται περαιτέρω πληροφορίες για την προέλευση ή τον προορισμό των αιτιών της μεταβολής του. Η απόφαση να ακολουθήσει ένας γεωργός την απλογραφική μέθοδος στηρίζεται στο γεγονός ότι δεν χρειάζεται να δαπανάται ιδιαίτερος χρόνος για τη λεπτομερή ενημέρωση των βιβλίων, όπως για παράδειγμα τα γενικά καθολικά, τα ημερολόγια, τα αναλυτικά

καθολικά κ.α. Ουσιαστικά, είναι σχεδιασμένη ώστε να δίνει μόνο τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον ιδιοκτήτη της γεωργικής εκμετάλλευσης.⁵

Χρησιμοποιώντας την απλογραφική μέθοδο αναμφισβήτητα ένας γεωργός εξοικονομεί αρκετό χρόνο αλλά η μέθοδος αυτή έχει ένα μεγάλο μειονέκτημα. Αυτό σχετίζεται με το γεγονός ότι με το απλογραφικό σύστημα δεν εξυπηρετούνται οι σκοποί της λογιστικής. Πιο αναλυτικά, δεν επιτυγχάνεται η συστηματική παρακολούθηση και καταγραφή των φυσικών ή τεχνικών και οικονομικών δεδομένων και μεταβολών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του έτους. Επιπρόσθετα, δεν συμβάλλει στον προσδιορισμό των πηγών του συνολικού οικονομικού αποτελέσματος.⁶

Προχωρώντας στη βελτιωμένη βιβλιογραφία, παρατηρούμε ότι αυτή αποσκοπεί στην κάλυψη των κενών της απλογραφικής μεθόδου. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για τις μέσου μεγέθους εκμεταλλεύσεις. Πρόκειται για μια σχετικά νέα μέθοδο τήρησης βιβλίων αγροτικής εκμετάλλευσης με στόχο την ανάδειξη των αντικειμενικών σκοπών της λογιστικής μέσω ενός πιο συστηματοποιημένου και με διαφάνεια τρόπου τήρησης λογαριασμών που να μην διαφέρει πολύ από τον απλοποιημένο, ενώ παράλληλα να δίνει όλες αυτές τις πληροφορίες που χρειάζονται ανά περιουσιακό στοιχείο όπως για παράδειγμα τα στοιχεία προσόδων κ.α.

Τέλος όσο αφορά τη διπλογραφική μέθοδο, αυτή ονομάζεται έτσι διότι κάθε οικονομική συναλλαγή που γίνεται προϋποθέτει την αντίστοιχη κίνηση δυο λογαριασμών ισόποσα και αντίθετα. Η καταχώρηση δηλαδή γίνεται σε έναν λογαριασμό ως χρέωση και ταυτόχρονα σε έναν άλλον λογαριασμό ως πίστωση. Ο τρόπος αυτός δίνει την ευκαιρία να παρακολουθείται πλήρως το ακριβές μέγεθος του κάθε περιουσιακού στοιχείου σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο. Επίσης δίνει την ευχέρεια στην διοίκηση ή στον ιδιοκτήτη οποιασδήποτε εκμετάλλευσης να κάνει της εξής διεργασίες :

1. Να ελέγχει και να εποπτεύει το μέγεθος κάθε στοιχείου της επιχείρησης, δηλαδή της εκμετάλλευσης χωρίς να προσφύγει σε εξωλογιστική με άλλα λόγια πραγματική απογραφή.
2. Να κάνει απρόσωπη και αντικειμενική την διοίκηση και να επιτρέπει συνεπώς την διασπορά της σε περισσότερα πρόσωπα.

⁵ Λογιστικές μέθοδοι στην γεωργία (σελ 77) από το βιβλίο «Γεωργική Λογιστική» Τσουκαλάς, 1999

⁶ Σελ. 14 από το βιβλίο “Εισαγωγή στην Γενική και Γεωργική Λογιστική” Κιτσοπανίδης, 2007

3. Να προσδιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα με την ευχέρεια να έχει την πληροφόρηση του ποια συστατικά της εκμετάλλευσης συνέβαλλαν σε αυτό και πόσο.

Αξίζει να σημειωθεί πως στη χώρα μας, οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες στη τήρηση διπλογραφικής μεθόδου είναι οι αγροτικές επιχειρήσεις με τζίρο άνω του 1.5 εκατομμυρίου ευρώ καθώς επίσης και οι αγροτικοί συνεταιρισμοί.

3.6. Αγροτικά Καθεστώτα

Από 1/1/2017 τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 47 του νόμου 4410/2016 σύμφωνα με το οποίο ορίζεται και συνάμα απλοποιείται το καθεστώς Φ.Π.Α. των αγροτών κανονικού και ειδικού καθεστώτος.

Ι) Κανονικό Καθεστώς

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1041/4-10-2015, στο κανονικό καθεστώς υπάγεται κάθε νομικό πρόσωπο που πληροί ορισμένες προϋποθέσεις. Η πρώτη είναι ότι θα πρέπει τα ακαθάριστα ετήσια έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων ή την παροχή αγροτικών υπηρεσιών να ανέρχονται άνω των 15.000 ευρώ. Η δεύτερη προϋπόθεση αφορά την νέα ΚΑΠ 2015-2020, η οποία προβλέπει πως κάθε αγρότης θα εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς εφόσον λαμβάνει δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης άνω των 5.000 ευρώ ετησίως.

Μόλις μια από τις δυο παραπάνω συνθήκες συμβεί, πραγματοποιείται και η ένταξη στο κανονικό καθεστώς. Κάθε αγρότης έχει υποχρέωση να δηλώσει τη μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς έως 10/1 της διαχειριστικής χρήσης που διανύει. Στη περίπτωση που η μετάταξη γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου, τότε θα ισχύσει από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, χωρίς δικαίωμα ανάκλησης για το χρονικό διάστημα των πέντε ετών.

Από τη στιγμή που μια αγροτική μονάδα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς φορολόγησης θα πρέπει να κρατάει λογιστικά βιβλία. Αυτό συνεπάγεται ότι για κάθε πώληση, αποστολή, παράδοση και διακίνηση εμπορεύματος θα πρέπει να εκδίδεται και το αντίστοιχο δικαιολογητικό έγγραφο. Επιπρόσθετα, τιμολόγιο θα πρέπει να εκδίδεται και κατά την είσπραξη επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων αλλά και αποζημιώσεων ενώ αντίστοιχα θα πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο και για κάθε πίστωση λογαριασμού εφόσον η οντότητα έχει λάβει γνώση για την ενέργεια αυτή.

Τέλος, στη περίπτωση που ένας αγρότης υπάγεται στο κανονικό αγροτικό καθεστώς θα φορολογηθεί για αυτήν την ιδιότητα ακόμη και αν αποκτήσει και άλλες. Με άλλα λόγια, ακόμη και αν ασκήσει δεύτερο επάγγελμα εφόσον έχει ενταχθεί στο μητρώο αγροτών κανονικού καθεστώτος θα φορολογείται για αυτή του την ιδιότητα.

II) Ειδικό Καθεστώς

Το ειδικό καθεστώς ουσιαστικά δημιουργήθηκε ώστε να εξομαλυνθούν οι φορολογικές ανισότητες στις ομάδες φορολογούμενων που έχουν χαμηλά εισοδήματα. Σε περίπτωση που οι χαμηλού εισοδήματος αγρότες δεν είχαν την επιλογή ένταξης στο ειδικό καθεστώς θα ήταν ασύμφορη η αγροτική εκμετάλλευση ενώ θα δημιουργούνταν πολλά προβλήματα στην βιωσιμότητα και την τακτοποίηση υποχρεώσεων. Από λογιστικής άποψης, οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωμένοι να καταχωρούν στοιχεία στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, πράγμα που έχει ένα υπολογίσιμο κόστος για τους αγρότες με χαμηλό εισόδημα.

Για να υπαχθεί ένας αγρότης στο ειδικό καθεστώς, θα πρέπει σύμφωνα με την ΠΟΛ1088/17.4.2015 να μην έχει δικαίωμα ένταξης στο κανονικό καθεστώς. Πιο αναλυτικά, θα πρέπει αρχικά τα εισοδήματα του κατά το προηγούμενο έτος να μην έχουν ξεπεράσει τις 15.000 ευρώ, ενώ ακόμη οι αγροτικές ενισχύσεις που έλαβαν να μην ξεπερνούν τις 5.000 ευρώ. Επίσης, οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν επιβαρύνονται με φόρο προστιθέμενης αξίας στις παραδόσεις των αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών τους, ενώ το κράτος υποχρεούται να επιστρέφει σε αυτούς φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με ποσοστό 6% επί της αξίας των παραδιδόμενων αγαθών και υπηρεσιών. Σε περίπτωση όμως, που μέσα στο φορολογικό έτος διενεργηθεί η ένταξη στο κανονικό καθεστώς, τότε οι αγρότες διατηρούν το δικαίωμα επιστροφής, για πράξεις που συμβαίνουν κατά το χρόνο ένταξής τους στο καθεστώς των μη υποκείμενων σε Φ.Π.Α. Από τη στιγμή που θα γίνει η εναλλαγή από ειδικό σε κανονικό καθεστώς, όπως και σε αντίθετη περίπτωση, ο αγρότης δεν γίνεται να γυρίσει στη προηγούμενη κατάσταση πριν τη πάροδο τριών ετών. Η διαφορά όμως τίθεται στο ότι κατά την εναλλαγή από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ο αγρότης θα πρέπει να απογράψει τα αποθέματα του που θα θεωρηθούν ως αγορές κανονικού καθεστώτος σε τιμές κόστους, τα εργαλεία και γενικά τον πάγιο εξοπλισμό αλλά και να πληρώσουν τον αντίστοιχο εκπιπτόμενο φόρο.

III) Αφανές Καθεστώς

Η τελευταία κατηγορία αγροτικών καθεστώτων είναι το αφανές καθεστώς. Εκεί εντάσσεται μια υπολογίσιμη μερίδα φορολογούμενων, οι οποίοι δηλώνουν αγροτικά εισοδήματα ωστόσο δεν ανήκουν σε κανένα από τα κύρια καθεστάτα. Το αφανές καθεστώς απαρτίζουν κατά κύριο λόγο άνθρωποι που ασκούν ήδη κάποιο κύριο επάγγελμα, εκτός του αγροτικού και έχουν μια μικρή αγροτική καλλιέργεια. Αυτοί δεν χρειάστηκε να ενταχθούν σε κάποιο καθεστώς μιας και δεν ζήτησαν επιστροφή Φ.Π.Α. Συνήθως, αυτοί οι φορολογούμενοι επιλέγουν την αφάνεια καθώς δεν αποσκοπούν να συντηρηθούν από το αγροτικό τους εισόδημα αλλά αποβλέπουν στην λήψη σύνταξης από τον Οργανισμό Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41 ‘ΓΕΩΡΓΙΑ’

4.1. Ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τόσο η παγκοσμιοποίηση όσο και ο ανταγωνισμός των επιχειρήσεων οδήγησαν στην ανάγκη θέσπισης ενιαίων λογιστικών προτύπων και αρχών, τα οποία θα είναι αποδεκτά τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο, κάτι που έγινε πραγματικότητα το 1973 όταν ιδρύθηκε και η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee -IASC). Αρχικά την επιτροπή αποτελούσαν λίγες χώρες και συγκεκριμένα η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιαπωνία, το Μεξικό, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία και η ΗΠΑ. Βασική μέριμνα των χωρών αυτών κατά τη σύσταση της επιτροπής δεν ήταν άλλη από την έκδοση διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων και η κοινή χρήση τους από όλες τις χώρες, ώστε να επιτυγχάνονται οι βασικοί λογιστικοί στόχοι.

Έπειτα από τη κρίση στην ΝΑ Ασία το 1998, έγινε επιτακτική ανάγκη για αξιόπιστα λογιστικά πρότυπα με αποτέλεσμα να τεθεί σκόπιμη η αναμόρφωση της επιτροπής. Ενώ πλήθος κρατών ξεκίνησε την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων, το 2001 έγινε ανασύσταση της επιτροπής ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με όνομα Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- IASB). Ο οργανισμός αποσκοπούσε στην επίτευξη δυο βασικών σκοπών οι οποίοι ήταν οι εξής:

- A) η διαμόρφωση και δημοσίευση των Λογιστικών Προτύπων και η προώθηση της παγκόσμιας υιοθέτησής τους
- B) η εργασία για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών, που είναι σχετικά με τη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήρθε το Μάρτιο του 2002 όταν και ψηφίστηκε το σχετικό άρθρο (Ν. 2992/2002 ΦΕΚ 54 Α’/20-3-2002), το οποίο προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από 01/01/2003 κατά τη κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, από τις ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.Α.). Στο δρόμο προς την εφαρμογή των προτύπων υπήρξαν αρκετά προβλήματα προσαρμογής αφού τα μέχρι τότε Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είχαν στόχο τόσο τη πληροφόρηση όσο τη βιωσιμότητα της επιχείρησης ενώ πολλές επιχειρήσεις αντιμετώπισαν σοβαρή απειλή πτώχευσης κατά την μετάβασή τους από τα ελληνικά στα διεθνή πρότυπα.

Όσο αφορά την γεωργία και την εφαρμογή του αντίστοιχου προτύπου, η θεμελίωση του άργησε να γίνει. Από 1η Ιανουαρίου 2003 το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 Γεωργία αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων αγροτικής εκμετάλλευσης. Οι επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα προγενέστερης εφαρμογής του προτύπου, κάτι που θα έπρεπε να αναφερθεί στις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων. Πιο αναλυτικά, με την υιοθέτηση του προτύπου δεν καθιερώνεται οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη, αλλά λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις κλίθηκαν να αντιμετωπίσουν και ορισμένες δυσκολίες με την υιοθέτηση των προτύπων. Αρχικά, κλίθηκαν να υιοθετήσουν το Δ.Λ.Π. 41 και γενικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέσα σε ένα δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον αλλά επίσης και να ξεπεράσουν τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Αναλυτικότερα, έπρεπε να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. τόσο για τις ενοποιημένες όσο και για τις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις ενώ τέλος και το πιο σημαντικό ήταν ότι έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η ελληνική νομοθεσία, όσο αφορά τα λογιστικά θέματα, χαρακτηριζόταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα Δ.Λ.Π. ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή τέτοιων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα Δ.Λ.Π. θέτουν.

4.2. Ανάλυση του Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'

Το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα. Εφαρμόζεται ώστε να λογιστικοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις τα εξής:

1. τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
2. την αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής και
3. τις κρατικές επιχορηγήσεις

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε έδαφος που σχετίζεται με την αγροτική δραστηριότητα, κάτι που καλύπτεται τόσο με το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα Πάγια όσο και με το Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα, αλλά με τη παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια, εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα ή κάποιο άλλο

εφαρμοστέο πρότυπο. Κατά συνέπεια, το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή.

Όπως προαναφέρθηκε, το Δ.Λ.Π. 41 τέθηκε σε εφαρμογή από 1η Ιανουαρίου 2003, ωστόσο διαμορφώθηκε τον Δεκέμβριο του 2000. Στη προσπάθεια ανάλυσης των ανωτέρων αξίζει να σημειωθεί αρχικά πως το συγκεκριμένο πρότυπο καλύπτει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, το λογιστικό χειρισμό καθώς επίσης και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα.

Ακόμη το πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων καθ' όλη τη διάρκεια της συγκομιδής. Αξίζει να αναφέρουμε πως με τον όρο συγκομιδή εννοούμε το διάστημα από τη σπορά έως και την παραγωγή στη περίπτωση που η επιμέτρηση γίνεται σε κάποια φυτική παραγωγή ενώ στη περίπτωση της ζωικής παραγωγής αναφερόμαστε στο διάστημα από τη γέννηση έως και τη διάθεσή τους.

Το πιο σημαντικό όμως, είναι ότι ορίζει και τον τρόπο αναγνώρισης και αποτίμησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το πρότυπο ένα βιολογικό στοιχείο για να αναγνωρισθεί, θα πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις. Έτσι, μια επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή όταν ο ιδιοκτήτης για το στοιχείο αυτό κατέχει κάποιο νόμιμο έγγραφο ιδιοκτησίας όπως για παράδειγμα συμβόλαιο ή ακόμη και κάποιο αποδεικτικό αγοράς ή σήμανση. Επίσης, το βιολογικό στοιχείο που πρέπει να αναγνωρίσει η επιχείρηση να είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και να αναμένει οικονομικά οφέλη από αυτό. Τέλος, θα πρέπει η εύλογη αξία ή το κόστος του στοιχείου να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

A) Αναγνώριση και αποτίμηση ενός βιολογικού στοιχείου

Όπως προαναφέρθηκε η επιμέτρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται βάσει της εύλογης αξίας. Αξίζει να σημειωθεί πως κάθε βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μείον το κόστος που απαιτείται για την πώληση του. Ωστόσο, τα στοιχεία αυτά δεν υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ διαφορές που προκύπτουν από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που προκύπτουν.

Στην πραγματικότητα, ο υπολογισμός της εύλογης αξίας δεν είναι ποτέ αντικειμενικά σωστός. Για την λογιστικοποίηση της αξίας ενός βιολογικού στοιχείου έχουν θεσπιστεί κάποιοι γενικοί κανόνες βάσει κοινών χαρακτηριστικών των στοιχείων όπως για παράδειγμα η ηλικία, η ποιότητα και η ποικιλία. Βέβαια, υπάρχουν πάντοτε τροχοπέδη στον υπολογισμό και την αποτίμηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου κάτι που κατά κύριο λόγο οφείλεται στις καιρικές συνθήκες αλλά και στο οργανικό περιβάλλον του στοιχείου. Για τον λόγο αυτό, παρατίθεται παράδειγμα κατανόησης.

Μια κτηνοτροφική μονάδα εκτρέφει και πουλάει βοοειδή παραγωγής κρέατος. Ενώ όλες οι αγελάδες εκτρέφονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς αλλά και να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, δηλαδή να γίνονται καχεκτικές ή αντιθέτως βαριές. Επίσης, πάντα υπάρχει η απειλή ασθενειών που μπορεί να έχουν σαφώς αρνητική επίπτωση στην ανάπτυξη των ζωντανών. Στη συνέχεια, όσο αφορά το κομμάτι της πώλησης, η μονάδα καθορίζει και το επίπεδο ανάπτυξης που θα πρέπει να φτάσουν τα ζώα ώστε να είναι έτοιμα για να πωληθούν. Βέβαια αξίζει να σημειωθεί πως τις περισσότερες φορές, η πώληση δε θα πραγματοποιηθεί για όλα τα ζώα την ίδια χρονική στιγμή αλλά νωρίτερα ή αργότερα. Αυτό έχει να κάνει κυρίως με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, τη ζήτηση τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο καθώς επίσης και με τις εκάστοτε ευκαιρίες που προκύπτουν αλλά και γενικά με τις δυνατότητες που έχει η αγορά.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι τα ζώα που έχουν φτάσει στην επιθυμητή ηλικία πώλησης συνεχίζουν να απορροφούν κόστος ανάπτυξης και συντήρησης. Τα κόστη αυτά επιβαρύνεται η κτηνοτροφική μονάδα καθώς είναι δύσκολο να επιβαρύνουν τη τιμή πώλησης μιας και οι τιμές έχουν ήδη καθοριστεί στην αγορά. Κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει με ένα μη βιολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο μετά το πέρας των εργασιών και μέχρι τη πώλησή του παύει να επιβαρύνει με οποιοδήποτε κόστος.

Από μεριάς τιμών, όπως προαναφέρθηκε, αυτές προσδιορίζονται από αρκετούς παράγοντες, όπως είναι στη περίπτωση των βοοειδών η ηλικία, το βάρος, το είδος η εξωτερική εμφάνιση του ζώου αλλά και οι προτιμήσεις. Ένας άλλος παράγοντας σχετίζεται με την εξάπλωση των μικροβίων και την υγεία του ζώου αλλά και από οικονομικής άποψης, από το διαθέσιμο εισόδημα και την οικονομική κατάσταση του αγοραστή. Υπάρχουν περιπτώσεις βέβαια και οι παράγοντες που σχετίζονται με το εξωτερικό περιβάλλον όπως

για παράδειγμα οι οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στο ευρύτερο περιβάλλον κάνοντας αντιστρόφως ανάλογα κάποιες φορές τη τιμή και τη ζήτηση.⁷

Το κόστος κτήσης των ζώων ανά είδος περιλαμβάνει το κόστος αγοράς (κόστος σπέρματος, ιατρικά κόστη) και το κόστος της ανάπτυξης (εργατικά, ζωοτροφές, εμβόλια). Για το λόγο αυτό, για τον προσδιορισμό του γενικού κόστους, χρησιμοποιείται και η μέθοδος αποτίμησης μέσω της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο της πώλησης. Σύμφωνα με το πρότυπο, εφόσον μπορεί να γίνει η εκτίμηση και η επιμέτρηση της παραγωγής με αυτόν τον τρόπο, τότε θα μπορεί οποιαδήποτε στιγμή να επιμετράται αξιόπιστα. Όλα τα ανωτέρω μπορούν να εκφραστούν λογιστικά ως κατωτέρω.

Παράδειγμα: Η εξεταζόμενη μονάδα βοοειδών πάχυνσης την 1/1/2018 είχε στην κατοχή της 100 μικρές θηλυκές μοσχίδες και 10 αρσενικά, τα οποία και μεγάλωνε από τη προηγούμενη χρήση ώστε να πουλήσει για παραγωγή κρέατος ενώ τα αρσενικά προς πώληση για γονιμοποίηση. Τα κόστη συντήρησης των ζώων ανέρχονταν την 1/1/2018 σε 500 ευρώ ιατρικά έξοδα, 1.000 ευρώ έξοδα για τη γονιμοποίηση, 20.000 ευρώ έξοδα για αγορά ζωοτροφών και 11.000 ευρώ εργατικά. Η εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης κατά την ημερομηνία της αγοράς ανέρχεται σε 750 ευρώ για τα θηλυκά και 580 για τα αρσενικά.

Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη
1ο έτος 2018

1.Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 2018	20.500
2.Κόστος γονιμοποίησης	1.000
3.Εργατικά	<u>11.000</u>
Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη 31/12/2018	32.500

Εγγραφές που θα γίνουν 31/12/2018 θα είναι:

-----31.12.2018-----

17.01.00 Κόστος ζώντων ζώων21.500

⁷ΥΠ.Α.Α.Τ., Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων: <http://www.minagric.gr/index.php/el/for-farmer-2/animal-production>

60.01.00 Τακτικές αποδοχές.....	11.000
50.00 Προμηθευτές	21.500
38.00 Ταμιακά Διαθέσιμα.....	11.000

-----//-----

Στις 1/2/2019 η μονάδα αποφασίζει να πουλήσει τα ζώα και οι εγγραφές που θα γίνουν έχουν ως εξής:

-----01.02.2019-----

17.01.01 Διαφορά εύλογης αξίας-αρσενικά	5.800
17.01.01 Διαφορά εύλογης αξίας-θηλυκά.....	75.000
47 77.02 Κέρδη εύλογης αξίας βιολ/κών περ. στοιχείων.....	80.800

Αποτίμηση στην εύλογη αξία

-----01.02.2019-----

69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου.....	9.570
59.00 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού.....	9.570

-----//-----

Στη λήξη της χρήσης 31/12/2019, τα βοοειδή θα αποσβεστούν με συντελεστή 10% σύμφωνα με τον νόμο Ν. 4308/2014 και θα αποτιμηθούν σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες στην εύλογη αξία.

Στον αντίλογο, υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις κυρίως στην αγροτική παραγωγή όπου δεν υπάρχει δυνατότητα ακριβούς προσδιορισμού της εύλογης αξίας. Στη περίπτωση αυτή η αναγνώριση γίνεται σύμφωνα με τη μέθοδο κόστους ή συνδυαστικά εάν υπάρχει δυνατότητα συνδυαστικής επιμέτρησης. Στον υπολογισμό του κόστους, θα πρέπει επίσης να εξαιρεθούν οι ταμειακές ροές, οι οποίες αφορούν μεταγενέστερα γεγονότα από την πώληση όπως θα ήταν στο προηγούμενο παράδειγμα τα κόστη γονιμοποίησης για την επόμενη παρτίδα βοοειδών που θα δημιουργήσει η μονάδα.

Στη περίπτωση που προκύψει κέρδος ή ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη κατά τη στιγμή της πώλησης, αυτό θα μεταφέρεται απευθείας στα κέρδη ή ζημιές της περιόδου στην οποία προκύπτει.⁸

⁸Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία (σελ. 135) από το βιβλίο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα των Αυγουστίνου Δημήτρα και Ελένης Βρέντζου

Συνοψίζοντας, το πρότυπο ορίζει ότι εφόσον μια οικονομική οντότητα ακολουθήσει την αποτίμηση βάσει της εύλογης αξίας από την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αναγνωρίζεται καθ' αυτόν τον τρόπο έως και το τέλος της παραγωγικής ή λειτουργικής ζωής του. Αυτό συνεπάγεται ότι η εύλογη αξία της γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να επιμετράται αξιόπιστα. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μια επιχείρηση λαμβάνει υπόψιν τα αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2 “Αποθέματα”, 16 “Ενσώματα Πάγια”, 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” και γενικά κάθε διάταξη που το Δ.Λ.Π. 41 δεν αναγνωρίζει.

B) Κρατικές Επιχορηγήσεις

Μια κρατική επιχορήγηση η οποία αφορά ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο αναγνωρίζεται στην εύλογή του αξία, μπορεί να αναγνωριστεί ως έσοδο μόνο στη περίπτωση που αυτή καταστεί εισπρακτέα. Στο ενδεχόμενο όμως που για τη λήψη της επιχορήγησης υπάρχει προϋπόθεση η οικονομική οντότητα να μην ασχολείται με συγκεκριμένη δραστηριότητα, τότε η επιχορήγηση θα αναγνωριστεί ως έσοδο μόνο στη περίπτωση που πληρούνται οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση.

I) Σύγκριση Δ.Λ.Π. 20 με το Δ.Λ.Π. 41

Όσο αφορά το κομμάτι των κρατικών επιχορηγήσεων το συγκεκριμένο πρότυπο απαιτεί διαφορετική μεταχείριση από το Δ.Λ.Π. 20 ‘Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κρατικής Υποστήριξης’ για συνθήκες που έχουν εξηγηθεί παραπάνω (βλ. προηγούμενη παράγραφο). Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 41, το Δ.Λ.Π. 20 πρέπει να εφαρμόζεται μόνο σε κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώμενα στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Ακόμη, συγκεκριμένο πρότυπο ορίζει ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις δε θα πρέπει να καταχωρούνται έως ότου εξασφαλιστεί από μέρους της οικονομικής οντότητας ότι θα τηρήσει τους όρους που συνάπτονται σχετικά με αυτές αλλά και ότι θα εισπραχθούν από τις επιχειρήσεις.

Επιπρόσθετα, το Δ.Λ.Π. 20 απαιτεί ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα των απαιτούμενων χρήσεων, ώστε να μπορούν να αντισταθμίζουν τα αντίστοιχα έξοδα κατά τη χρήση. Η καταχώρηση ορίζεται με δύο τρόπους με βάση το πρότυπο. Χρησιμοποιώντας τη πρώτη μέθοδο θα πρέπει μια κρατική επιχορήγηση να καταγραφεί ως αναβαλλόμενο έσοδο ενώ αν η οικονομική οντότητα ακολουθήσει τη

δεύτερη μέθοδο θα πρέπει να καταχωρήσει την κρατική επιχορήγηση εκπίπτοντάς την από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Βάσει της δεύτερης μεθόδου, γίνεται αντιληπτό πως κάτι τέτοιο δεν συνάδει με το υπόδειγμα τη πραγματικής αξίας, στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται και παρουσιάζεται στην πραγματική του αξία. Ακολουθώντας τη μέθοδο αυτή, δηλαδή τη μέθοδο όπου η κρατική επιχορήγηση που λαμβάνει μια οικονομική οντότητα θα εκπίπτει από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αφορά, η επιχείρηση καταχωρεί την επιχορήγηση ως έσοδο άμεσα ενώ έπειτα αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο στη πραγματική του αξία. Με τον τρόπο αυτό όμως, η οικονομική οντότητα θα καταχωρούσε με τον ίδιο τρόπο και μια υπό όρους κρατική επιχορήγηση, πράγμα που έρχεται σε αντίθεση με την απαίτηση του Δ.Λ.Π. 20 ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα έως τη στιγμή που θα υπάρξει η εξασφάλιση ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί και θα εφαρμόσει τους όρους που συνάπτονται σε αυτές.

Για τους παραπάνω λόγους, κρίθηκε αναγκαία η ενασχόληση με τις κρατικές επιχορηγήσεις οι οποίες αφορούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Λόγω του γεγονότος ότι η το πεδίο εφαρμογής των κρατικών επιχορηγήσεων είναι κοινό σε πολλές χώρες αποφασίστηκε αντί να γίνει κάποια αλλαγή στο Δ.Λ.Π. 20, να εξεταστεί το κομμάτι των κρατικών επιχορηγήσεων επάνω στο πρότυπο της Γεωργίας θεσπίζοντας τα όσα προαναφέρθηκαν σχετικά με την αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

II) Λογιστική αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων βάσει του Δ.Λ.Π. 41

Το Δ.Λ.Π. 41 ορίζει ότι στη περίπτωση που η εισπραξη μιας κρατικής επιχορήγησης τεθεί υπό όρους, τότε η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να συσχετίσει τα έξοδα που συνάδουν από τις υποχρεώσεις που συνδέονται με την εκπλήρωση των όρων. Υπάρχει και η περίπτωση η εισροή των οικονομικών ωφελειών να είναι μικρότερη από το ύψος της κρατικής επιχορήγησης, γι αυτό και το πρότυπο εξασφαλίζει ότι σε περίπτωση που υπάρχει λογική εξασφάλιση ότι πληρούνται οι όροι της επιχορήγησης, αυτή να δηλώνεται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης της χρήσης που καθίσταται εισπρακτέα. Για να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα με τον τρόπο αυτό μια επιχορήγηση θα πρέπει να υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει υπάρξει μία αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία συνδέονται αντίστοιχα σε μια αύξηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μια μείωση σε μια υποχρέωση που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Ωστόσο για να μην υπάρχουν αμφιβολίες ως προς τη δήλωση μιας κρατικής επιχορήγησης πριν την είσπραξη της, το πρότυπο προέβλεψε και θέσπισε δύο εναλλακτικές προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την πρώτη, η οικονομική οντότητα μπορεί να καταχωρήσει την επιχορήγηση ως έσοδο, όταν πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα ικανοποιήσει τους όρους που συνάπτονται με την κρατική επιχορήγηση. Η εκδοχή αυτή είναι συνεπής βάσει του Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα, βάσει του οποίου τα έσοδα θα πρέπει να καταχωρούνται όταν είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Σύμφωνα με την δεύτερη προσέγγιση, η οποία είναι γενικά αποδεκτή και τυγχάνει μεγαλύτερης βάσης η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να συμμορφώνεται και να εκπληρώνει όρους που προκύπτουν από παρελθοντικά γεγονότα. Αυτό συνεπάγεται ότι δεν μπορεί να καταχωρήσει μελλοντικά έσοδα όπως πρεσβεύει η πρώτη προσέγγιση, μιας και κάτι τέτοιο δηλώνει ασυνέπεια και αντιτίθεται στις βασικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Συνοψίζοντας, αποφασίστηκε ότι μια επιχορήγηση που απαιτεί μια επιχείρηση να μην ασχολείται σε ορισμένη γεωργική δραστηριότητα πρέπει επίσης να λογιστικοποιείται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο όπως μία υπό όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στη πραγματική του αξία μείον τις εκτιμώμενες μέχρι τη πώληση δαπάνες.

Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται παραδείγματα:

Α) Μία αγροκτηνοτροφική επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 40.000 ευρώ για την ανάπτυξη μονάδας εκτροφής βοοειδών με όρους που προβλέπουν την εγκατάσταση της μονάδας σε συγκεκριμένη περιοχή, την πλήρη απασχόληση 4 τουλάχιστον προσώπων από την περιοχή και τη λειτουργία της μονάδας για τουλάχιστον 5 έτη. Σε περίπτωση που δεν εκπληρωθούν οι όροι, η επιχορήγηση επιστρέφεται στην Κρατική Αρχή που τη χορήγησε. Αν η οντότητα επιλέξει την επιμέτρηση των αγελάδων (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) στην εύλογη αξία τους, όπως προβλέπεται από το νόμο, δεν διενεργούνται αποσβέσεις επί των αγελάδων και συνεπώς δεν νοείται μεταφορά της επιχορήγησης στα αποτελέσματα ως έσοδο με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων. Στην περίπτωση αυτή η επιχορήγηση θεωρείται δουλεμένο έσοδο στο τέλος του πέμπτου έτους, όταν η οντότητα θα έχει εκπληρώσει οριστικά τους όρους της επιχορήγησης. Συνεπώς, στο χρόνο αυτό, δηλαδή στη λήξη της πενταετίας, το σύνολο της επιχορήγησης των 40.000 ευρώ μεταφέρεται από τις υποχρεώσεις στα αποτελέσματα ως έσοδο.

B) Την 1/1/20X1 μια αγροτική μονάδα παραγωγής ρυζιού αποφασίζει να καλλιεργήσει 100 στρέμματα από το συνολικό καλλιεργούμενο έδαφος μια νέα βιολογική ποικιλία, η οποία επιδοτείται στην αρχή της καλλιέργειας με 15.000 ευρώ και στο τέλος του έτους βάσει των στρεμμάτων που καλλιεργεί με 25.000 ευρώ. Η επιχορήγηση δόθηκε στην εταιρία με τη προϋπόθεση να μη χρησιμοποιήσει κανένα είδος λιπάσματος. Εάν η μονάδα χρησιμοποιήσει λίπασμα, θα πρέπει να επιστρέψει την κρατική επιδότηση εξολοκλήρου. Έστω ότι η αγροτική μονάδα καταφέρνει να μη χρησιμοποιήσει κανένα είδος λιπάσματος καθ' όλη τη διάρκεια της παραγωγής, οι εγγραφές που θα πρέπει να κάνει για την αναγνώριση της κρατικής επιχορήγησης θα είναι οι εξής:

-----01.04.20X1-----	
50.02 Υποχρεώσεις	15.000
74.99 Έσοδα από επιχορηγήσεις.....	15.000
-----//-----	

-----01.04.20X1-----	
38.00 Ταμιακά Διαθέσιμα	25.000
50.02 Υποχρεώσεις.....	25.000
-----//-----	

Ενώ στις 31/12/20X1 η εγγραφεί που πρέπει να κάνει η αγροτική μονάδα είναι:

-----31.12.20X1-----	
50.02 Υποχρεώσεις	25.000
74.99 Έσοδα από επιχορηγήσεις.....	25.000
-----//-----	

III) Κατηγορίες και υπολογισμός των Κρατικών Επιδοτήσεων

Για την εξυπηρέτηση φορολογικών σκοπών, οι αγροτικές επιδοτήσεις θα πρέπει να διαχωρίζονται σε δυο μεγάλες κατηγορίες. Σύμφωνα με το έγγραφο 35494/20.03.2015,⁹ στη πρώτη κατηγορία συμπεριλαμβάνονται οι 'Επιδοτήσεις Παγίων-Κάλυψης Δαπανών' ενώ η δεύτερη συσχετίζεται με την κάλυψη των εσόδων και αναφέρονται ως 'Λοιπές Επιδοτήσεις'.

⁹Επιχειρησιακό Σχέδιο Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. 2019-2022 από την ιστοσελίδα orekere.gr

Πιο αναλυτικά, σχετικά με τη πρώτη κατηγορία κρατικών αγροτικών επιχορηγήσεων, τα εισπραττόμενα ποσά που προκύπτουν από αυτές, δε θεωρούνται προσθετικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων αλλά μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθέντων νέων επενδύσεων. Επιπλέον, ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται βάση της αξίας κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Από αυτό μπορούμε να συμπεράνουμε ότι οι Αγροτικές Επιδοτήσεις Παγίων-Κάλυψης Δαπανών, μειώνουν το κόστος κτήσης των παγίων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/15 εγκύκλιο, σημειώνεται ότι σχετικά με τις επιχορηγήσεις που οι εισπράξεις τους πραγματοποιούνται με το καθεστώς των αναπτυξιακών νόμων εξακολουθούν να είναι σε ισχύ σχετικά με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις, ενώ για τις επιχορηγήσεις που η καταβολή τους έχει σκοπό την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, δεν γίνεται εξαιτίας τους προσαύξηση των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αντίθετα είναι μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε.¹⁰

Σύμφωνα με τον Πυλώνα Ι της Κοινής Αγροτικής Πολιτικής, κάθε γεωργός επιβαρύνεται με τα κέρδη των επιχορηγήσεων φορολογικά μόνο όταν αυτές ξεπερνούν τις 12.000 ευρώ. Στη περίπτωση που ο αγρότης είναι δικαιούχος και των δυο κατηγοριών των κρατικών επιχορηγήσεων, τότε θα γίνεται αφαίρεση του ποσού των 12.000 ευρώ, από το ποσό των λοιπών εισοδηματικών επιδοτήσεων, το οποίο λαμβάνει στο σύνολό του ο φορολογούμενος. Μόνο με τη προϋπόθεση ότι αυτό δεν επαρκεί, τότε το εναπομείναν ποσό, θα αφαιρείται από τα ποσά των 'Επιδοτήσεων Παγίων- Κάλυψης Δαπανών'. Έτσι αποσκοπώντας στον υπολογισμό των αποσβέσεων, θα αφαιρείται το μειωμένο αυτό ποσό επιδότησης παγίου από το κόστος κτήσης του παγίου.

Για την κατανόηση των ανωτέρων ακολουθεί αριθμητικό παράδειγμα.

Ένας αγρότης θα πάρει αγροτική εισοδηματική επιδότηση, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 9.000 ευρώ, ενώ ακόμη έλαβε και επιδότηση παγίων-κάλυψης δαπανών η οποία αντίστοιχα ανέρχεται στο ποσό των 20.000 ευρώ. Συνεπώς το συνολικό ποσό των επιδοτήσεων φτάνει τις 29.000 ευρώ. Από την εισοδηματική επιδότηση, θα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των 12.000 ευρώ όπως ορίζεται από τη κοινή αγροτική πολιτική. Έτσι θα έχουμε τα εξής:

¹⁰Δελτίο φορολογικής νομοθεσίας, εγκύκλιος 1059/18.03.2015

$$9.000-12.000= -3.000 \text{ ευρώ}$$

Το εναπομείναν ποσό των 4.000 ευρώ θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις επιδοτήσεις των παγίων- κάλυψης δαπανών αξίας 21.000 ευρώ. Συνεπώς θα έχουμε:

$$20.000-3.000= 17.000 \text{ ευρώ}$$

Στη περίπτωση που ο αγρότης προβεί σε αγορά παγίου, με αξία κτήσης 50.000 ευρώ, τότε για να υπολογιστούν οι αποσβέσεις του παγίου σωστά, θα πρέπει να αφαιρεθεί το εναπομείναν ποσό των 17.000 ευρώ με αποτέλεσμα όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

$$50.000-17.000= 33.000 \text{ ευρώ}$$

- **Γ) ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

I) Γενικές Γνωστοποιήσεις του Δ.Λ.Π. 41

Μια οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί τα συνολικά κέρδη ή ζημίες κατά τη διάρκεια κάθε οικονομικής χρήσης, που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής καθώς επίσης και από την μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη που προκύπτουν στο σημείο πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Όσο αφορά τα πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα οφείλει να παρέχει μια περιγραφή από κάθε ομάδα που αυτά συγκαταλέγονται. Λόγω της δυσκολίας ποσοτικής περιγραφής δίνεται η δυνατότητα η εν λόγω περιγραφή να λάβει τη μορφή και μιας αφηγηματικής περιγραφής στη περίπτωση που η πρώτη επιλογή δεν δύναται να δώσει στον αναγνώστη ακριβή και σωστά στοιχεία.

Η μέθοδος ωστόσο που κάθε οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να χρησιμοποιεί, ώστε να παρέχει περιγραφή της κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι η ποσοτική, με διάκριση μεταξύ αναλώσιμων και διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή μεταξύ ώριμων και ανώριμων βιολογικών στοιχείων, ανάλογα με το τι αρμόζει στο κάθε ένα από αυτά. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των αναλώσιμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά ομάδα. Διαφορετικά, όπως προαναφέρθηκε, η οικονομική οντότητα μπορεί να διαιρεί περαιτέρω αυτές τις λογιστικές αξίες μεταξύ ώριμων

και ανώριμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, παρέχοντας πληροφόρηση, η οποία μπορεί να είναι χρήσιμη για την εκτίμηση του χρόνου των μελλοντικών ταμειακών ροών. Όποια και αν είναι η βάση, σύμφωνα με την οποία η οικονομική μονάδα θα διακρίνει τα βιολογικά περιουσιακά της στοιχεία, είναι υποχρεωτικό να παρέχει τη πληροφόρηση στον αναγνώστη στις γνωστοποιήσεις.

Στην ανάγκη αποσαφήνισης ορισμένων εννοιών, αξίζει να οριστεί η έννοια του αναλώσιμου ή μη αναλώσιμου. Έτσι με τον όρο αναλώσιμα βιολογικά στοιχεία, εννοούμε τα στοιχεία εκείνα που πρέπει να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή ή να πωλούνται ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Παραδείγματα βιολογικών αναλώσιμων περιουσιακών στοιχείων είναι ζωντανά ζώα, τα οποία προορίζονται για τη παραγωγή κρέατος, ζωντανά ζώα που προορίζονται για πώληση, ιχθύες σε καλλιέργεια, συγκομιδές όπως το σιτάρι και το καλαμπόκι ή τέλος ακόμη και δέντρα που αναπτύσσονται για ξυλεία. Στον αντίποδα, μη αναλώσιμα ή διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία δεν είναι αναλώσιμα, παραδείγματος χάρι τα ζώα, τα οποία εκτρέφονται για τη παραγωγή γάλακτος, τα αμπέλια, τα οπωροφόρα δέντρα ενώ ακόμη και τα δέντρα παραγωγής καυσόξυλων ενώ όμως τα δέντρα παραμένουν. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν αγροτική παραγωγή αλλά συνήθως είναι αυτοδημιουργούμενα.

Επιπρόσθετα, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ταξινομηθούν σε ώριμα και ανώριμα. Με τον όρο ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία εννοούμε όλα εκείνα τα οποία έχουν διατηρήσει τα χαρακτηριστικά των συγκομιδίσιμων (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίξουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία). Μη διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι όλα όσα δεν έχουν τα χαρακτηριστικά των διαρκών.

Σε περίπτωση που δεν έχει γνωστοποιηθεί οπουδήποτε αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, μια οικονομική οντότητα οφείλει να περιγράψει στις γνωστοποιήσεις τα παρακάτω:

- τη φύση των δραστηριοτήτων της συμπεριλαμβάνοντας κάθε ομάδα των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων καθώς επίσης και
- τις μη χρηματοοικονομικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου και του αποτελέσματος της αγροτικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου

Ακόμη, μια οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί στις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής και κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, η οικονομική ομάδα οφείλει να γνωστοποιεί την εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης για την αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, προσδιοριζόμενη κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Επιπρόσθετα όσο αφορά τις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας αλλά και τη διαχείριση των κινδύνων θα πρέπει να γίνει αναφορά για:

- την ύπαρξη και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται με τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται με σκοπό την κάλυψη των υποχρεώσεων
- το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και
- τις στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με τη αγροτική δραστηριότητα

Η βασικότερη ιδιότητα ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου είναι ότι η αξία του μεταβάλλεται από μέρα σε μέρα αναλόγως με τους εξωγενείς παράγοντες που συντρέχουν ανα διαστήματα. Ωστόσο η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρουσιάζει τη συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία αυτών των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και τη λήξης της περιόδου αναφοράς. Η συμφωνία αυτή θα περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από τις μεταβολές στην εύλογη μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης
- τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις, οι οποίες θα οφείλονται σε αγορές
- τυχόν μειώσεις, οι οποίες αποδίδονται στις πωλήσεις και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που

συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση

- ενδεχομένως μειώσεις οφειλόμενες στη συγκομιδή
- αυξήσεις που ενδεχομένως προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες συνήθως δημιουργούν τεχνητές ελλείψεις στην αγορά κ.α.
- τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε ξένο νόμισμα καθώς επίσης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό σε εγχώριο νόμισμα βάσει του οποίου έχουν συνταχθεί και οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης

Αναφορικά με την πρώτη περίπτωση της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, αυτή μπορεί να μεταβληθεί τόσο από φυσικές μεταβολές όσο και από μεταβολές τιμών στην αγορά. Παρόλα αυτά, η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των φυσικών μεταβολών και των μεταβολών των τιμών είναι χρήσιμη κατά την εκτίμηση της επίδοσης της τρέχουσας περιόδου και των μελλοντικών αποτελεσμάτων, ειδικότερα όταν υπάρχει και ένας παραγωγικός κύκλος μεγαλύτερος του έτους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί, κατά ομάδες ή διαφορετικά, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης που έχουν συμπεριληφθεί στο καθαρό κέρδος ή ζημία που οφείλεται σε φυσικές μεταβολές αλλά και σε μεταβολές τιμών.

Η παραπάνω πληροφόρηση υποστηρίζεται ότι είναι λιγότερο χρήσιμη, όταν ο παραγωγικός κύκλος είναι μικρότερος του έτους όπως για παράδειγμα η καλλιέργεια μονοετών φυτών όπως τα δημητριακά ή το ρύζι και το βαμβάκι, όπου η περίοδος από τη σπορά ως τη συγκομιδή δεν ξεπερνά το ένα έτος. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει σε διάφορους τύπους φυσικής μεταβολής όπως είναι η ανάπτυξη, η μεταμόρφωση, η παραγωγή και η γέννηση όπου κάθε ένας από αυτούς είναι τόσο παρατηρητέος όσο και επιμετρήσιμος. Κάθε μία από αυτές τις φυσικές μεταβολές έχει μια άμεση σχέση με μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται στη συγκομιδή είναι επίσης μια φυσική μεταβολή.

Συνοψίζοντας, η αγροτική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματολογικούς κινδύνους, σε κινδύνους ασθενειών ή σε άλλους φυσικούς κινδύνους. Σε περίπτωση που λάβει χώρα κάποιο γεγονός, το οποίο δημιουργεί σημαντικό στοιχείο εσόδου ή εξόδου, γνωστοποιούνται το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου όπως ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 ‘Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων’. Παραδείγματα τέτοιου γεγονότος αποτελούν μια επιδημία επιθετικής μολυσματικής ασθένειας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες, ο παγετός κ.α.

II) Επιπλέον γνωστοποιήσεις σχετικά με βιολογικά στοιχεία με δυσκολίες στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας

Είναι σύνηθες οι επιχειρήσεις που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους βάσει του Δ.Λ.Π. 41 ‘Γεωργία’, παρόλο που το πρότυπο προσδιορίζει τον υπολογισμό της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, να μην είναι πάντοτε σε θέση να την αποτυπώσουν με ακρίβεια. Όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά της στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση ή ζημία απομείωσης κατά το τέλος της περιόδου θα πρέπει ακόμη να γνωστοποιεί και τα εξής στοιχεία:

- περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- επεξήγηση των αιτιών που δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας
- εάν υπάρχει η δυνατότητα μπορεί να αναφέρει το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πιθανό να βρίσκεται
- τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποίησε
- τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποίησε και τέλος,
- την ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου

Αξίζει να σημειωθεί πως στη περίπτωση που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την ανωτέρω μέθοδο επιμέτρησης, τότε οφείλει να γνωστοποιεί και κάθε κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε από τη διάθεση τέτοιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Αντιθέτως όταν προβαίνει σε λογιστική συμφωνία, όπως προαναφέρθηκε θα πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά τα ποσά που συνδέονται με τέτοιου είδους βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Ακόμη, η λογιστική συμφωνία θα περιλαμβάνει τις ζημίες απομείωσης ή τις αναστροφές τους καθώς επίσης και τις αποσβέσεις. Τέλος εάν καταστεί αξιόπιστα αποτιμητέα η εύλογη αξία ενός βιολογικού στοιχείου που προηγουμένως είχαν αποτιμηθεί

στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία, τότε η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί για τα συγκεκριμένα στοιχεία και μια περιγραφή τους, μια επεξήγηση για το λόγο που η εύλογη αξία έχει καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη και φυσικά το αποτέλεσμα της μεταβολής.

III) Γνωστοποιήσεις των Κρατικών Επιχορηγήσεων

Σε αντίθεση με τη δυσκολία που αντιμετωπίζει μια οικονομική οντότητα στον υπολογισμό και τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που αφορούν την εύλογη αξία, οι γνωστοποιήσεις των κρατικών επιχορηγήσεων είναι πιο βατές προς τη σύνταξή τους. Αρχικά μια επιχείρηση η οποία συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις βάσει του Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία', υποχρεούται αρχικά να αναφέρει στις γνωστοποιήσεις τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίστηκαν σε αυτές. Ένα άλλο στοιχείο που θα πρέπει να αναφέρει μια οικονομική οντότητα που έχει λάβει ή όχι κρατική επιχορήγηση είναι οι ανεκπλήρωτοι όροι και άλλα ενδεχόμενα που συνοδεύουν τις κρατικές επιχορηγήσεις. Με άλλα λόγια ακόμη και αν επιχείρηση δεν λάβει την κρατική επιχορήγηση οφείλει να γνωστοποιεί τους όρους που δεν εκπλήρωσε και επέστρεψε ή δεν έλαβε την επιδότηση. Κλείνοντας καθίσταται σκόπιμη η αναφορά και σε ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων, ειδικά αν αυτές επηρεάζουν τη βιωσιμότητα της οικονομικής οντότητας.

4.3 Τροποποιήσεις του Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'

Στις 30 Ιουνίου 2014, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε τροποποιήσεις, οι οποίες αφορούσαν το Δ.Λ.Π. 16 'Ενσώματα Πάγια' αλλά και το Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'. Οι τροποποιήσεις που αφορούσαν τα προαναφερθέντα πρότυπα έφεραν τον τίτλο Γεωργία: Καρποφόρα φυτά. Το Συμβούλιο έκρινε πως τα φυτά που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για τη παραγωγή καρπών για περισσότερες από μια περιόδους, δηλαδή τα καρποφόρα δέντρα εφεξής θα αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως και τα ενσώματα πάγια στο Δ.Λ.Π. 16 'Ενσώματα Πάγια', καθώς η λειτουργία τους είναι παρόμοια με αυτή της μεταποίησης.¹¹

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή, η οποία αποτελεί παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 'Αποθέματα' ή κάποιο άλλο εφαρμοστέο πρότυπο. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο, δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής

¹¹Από την ιστοσελίδα: www.e-forosimv.gr/docs/ee_kanonismos_2015_2113.pdf

μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η μεταποίηση των σταφυλιών σε οίνο από κάποιον οινοποιό που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μια τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μια λογική και φυσική επέκταση της αγροτικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοιου είδους επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της αγροτικής δραστηριότητας του παρόντος προτύπου.

Στις τροποποιήσεις του προτύπου δόθηκαν και οι βασικοί ορισμοί του, που ουσιαστικά αποσαφηνίζουν βασικές έννοιες και δείχνουν τους χειρισμούς που πρέπει να ακολουθούνται. Έτσι έχουμε τα εξής:

- Αγροτική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας
- Καρποφόρο φυτό είναι ένα ζωντανό φυτό το οποίο χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής. Επίσης, αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους ενώ τέλος, έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών. Τα ακόλουθα δεν είναι καρποφόρα φυτά:

α) φυτά που καλλιεργούνται για να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα, δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία)

β) φυτά που καλλιεργούνται για να παράγουν αγροτική παραγωγή, όταν υπάρχει περισσότερο από αμυδρή πιθανότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συλλέξει και θα πωλήσει επίσης και το φυτό ως αγροτική παραγωγή, πλην της περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών (παραδείγματος χάριν δένδρα που καλλιεργούνται τόσο για τον καρπό όσο και για την ξυλεία τους)

γ) ετήσιες καλλιέργειες (για παράδειγμα, αραβοσίτου και σίτου).

- Όταν τα καρποφόρα φυτά δεν χρησιμοποιούνται πλέον για να αποφέρουν παραγωγή, ενδέχεται να κοπούν και να πωληθούν ως άχρηστα υλικά, για παράδειγμα, για χρήση ως καυσόξυλα. Αυτή η περιστασιακή πώληση άχρηστων υλικών δεν εμποδίζει το φυτό να ανταποκρίνεται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού. Η παραγωγή που καλλιεργείται σε καρποφόρα φυτά είναι βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Δ.Δ.Π. 41 'ΓΕΩΡΓΙΑ' ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ

5.1 Παράδειγμα Υπολογισμού Φόρου Αγροτικής Επιχείρησης

Παρακάτω αναπτύσσεται ενδεικτικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου για μια αγροτική επιχείρηση, η οποία εφαρμόζει το εξεταζόμενο πρότυπο. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αριθμοί που θα παρατεθούν είναι τυχαίοι.

<u>Είδος Εσόδου - Εξόδου</u>	<u>Έσοδα</u>	<u>Έξοδα</u>
Έσοδα (τιμολόγιο πώλησης)	28.000,00	28.000,00
Πωλήσεις Αγροτικών Προϊόντων (βλ. εκκαθάριση)	8.000,00	8.000,00
Εκκαθαρίσεις/Πωλήσεις αγροτικών προϊόντων (τιμολόγιο από τον έμπορο)	4.000,00	4.000,00
Επιδότησεις -Αφορολόγητες οι πρώτες 12.000 (βάσει στοιχείων Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.)	15.000,00	3.000,00
Αποζημιώσεις-φορολογούνται (βάσει στοιχείων ΕΛΓΑ)	ΔΕ 14.800,00	0,00
Σύνολο Εσόδων		43.000,00
Έξοδα (ανά κατηγορία)		
Εργατικά (εργόσημα)	5.000,00	5.000,00
Αγορές Γεωργικών Εφοδίων (λιπάσματα, σπόροι) (τιμολόγια αγορών)	8.000,00	8.000,00
Αγορές Μηχανημάτων (αντιμετωπίζεται ως πάγιο και αποσβένεται βάσει συντελεστή)	17.000,00	0,00

Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων	1.000,00	1.000,00
Ασφάλιστρα αγροτικής παραγωγής (βάσει ενιαίας δήλωσης καλλιέργειας)	1.500,00	1.500,00
Διάφορα Έξοδα Εκκαθαρίσεων	800,00	800,00
Αγορές Πετρελαίου για αγροτικά μηχανήματα (βάσει αποδείξεων λιανικής πώλησης)	2.500,00	2.500,00
Διάφορα έξοδα αξίας >100 (βάσει αποδείξεων λιανικής και τιμολογίων)	1.500,00	1.500,00
Τόκοι και έξοδα δανείων (βάσει τραπεζικών παραστατικών)	2.500,00	2.500,00
Σύνολο Εξόδων		25.800,00
Πλέον: Αποσβέσεις Παγίων		
Αξία μηχανημάτων (βάσει τιμολογίων τρέχοντος και παρελθουσών χρήσεων)	0,00	5.000,00
Σύνολο Εξόδων		<u>30.800,00</u>
0,00		
(Εσοδα – Έξοδα = Κέρδος)		<u>12.200,00</u>
Φόρος για το Αποτέλεσμα της Περιόδου με Συντελεστή 13%		<u>1.586,00</u>
Προκαταβολή Φόρου		<u>1.189,50</u>
Μείον: Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους (βάσει φορολογικής δήλωσης)		<u>-500,00</u>

Σύνολο πληρωμής για φόρο εισοδήματος χρήσης
--

<u>2.275,50</u>

Σημείωση: Οι επιδοτήσεις είναι αφορολόγητες έως το ποσό των 12.000 ευρώ ενώ καλύπτουν και τεκμήρια σε αντίθεση με τις αποζημιώσεις, οι οποίες δεν καλύπτουν αλλά παραμένουν αφορολόγητες ανεξαρτήτως ποσού.

Ανάλυση:

Στον πίνακα 22 συναντάμε τις παραγωγικές δαπάνες της οντότητας. Σημειώνεται πως το μεγαλύτερο μέρος των παραγωγικών δαπανών αφορά το μεταβλητό κεφάλαιο και ειδικότερα τις ζωοτροφές, καθώς ο οργανισμός στοχεύει στην καλύτερη δυνατή διατροφή του ζωικού τομέα παραγωγής.

Στο παραπάνω παράδειγμα γίνεται αντιληπτό, πως δεν υπάρχουν μεγάλες διαφορές στον υπολογισμό φόρου μιας οποιαδήποτε επιχείρησης με μια αγροτική. Αυτό που παρατηρήθηκε κατά τη συλλογή στοιχείων είναι πως δεν υπάρχει κάποια αμιγώς αγροτική επιχείρηση μεγάλης εμβέλειας ή ακόμη και Ανώνυμη Εταιρία στην Ελλάδα, η οποία να χρησιμοποιεί αμιγώς το παρόν πρότυπο. Η μεγαλύτερη μορφή εταιρίας που βρέθηκε ήταν οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και σε μεγάλης εμβέλειας επιχειρήσεις, οι οποίες εφαρμόζουν το Δ.Λ.Π. 41 σε ορισμένες εκφάνσεις της παραγωγής τους.

Στη περίπτωση των μικροκαλλιεργητών αλλά και των μικρών αγροτικών μονάδων ισχύει ως επί το πλείστον ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς κατά το οποίο δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν φορολογικά βιβλία. Σε αρκετές χώρες ωστόσο, οι οποίες έχουν παρόμοιους συντελεστές φορολογίας με αυτούς της Ελλάδας, παρουσίασαν αρκετά μεγαλύτερους δείκτες στον αγροτικό τομέα, έχοντας μεγαλύτερη ανάπτυξη. Αυτό συνεπάγεται ότι οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την ανάπτυξη μιας χώρας αλλά δεν είναι μόνο αυτός που τη καθορίζει.

5.2. Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 41 από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις

Με βάση τα όσα προηγουμένως αναφέρθηκαν οι ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις καλούνται να εφαρμόσουν καθ' όλη την έκφραση της λειτουργίας τους το Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'. Μέσω αυτής της εφαρμογής θα έχουν τη δυνατότητα να παρατηρήσουν σε συγκριτικό βαθμό ποιες είναι οι διαφοροποιήσεις που επέρχονται στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αλλά και τις ελληνικές λογιστικές αρχές. Κάθε ελληνική αγροτική επιχείρηση, η οποία εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 41 αλλά και τα Δ.Λ.Π.

γενικότερα, περιλαμβάνουν στην λειτουργία τους αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες τόσο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής τους χρήσης όσο και κατά το κλείσιμο της λογιστικής χρήσης, δηλαδή κατά τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και της εξαγωγής του αποτελέσματος χρήσης. Το εξεταζόμενο πρότυπο, όπως και όλα τα υπόλοιπα δεν ευνοεί λογιστικά λάθη, παραλήψεις ή απάτες. Άλλωστε αυτός είναι και ο σκοπός που θα πρέπει να επιτευχθεί με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, καθώς πρωταρχικός τους στόχος είναι η προώθηση των πέντε βασικών παραδοχών βάσει των οποίων έχουν συνταχθεί τα πρότυπα. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται αποτροπή κάθε δυσάρεστης περίπτωσης ενώ ακόμη δημιουργείται και ένα ευνοϊκό κλίμα εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές.

Επιπρόσθετα, οι αγροτικές επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. αλλά και ειδικότερα το Δ.Λ.Π. 41, θα μπορούν να έχουν μειωμένο κόστος κεφαλαίων αλλά επίσης και να βελτιώσουν τους όρους ανταγωνιστικότητας. Ωστόσο, οι αγροτικές αυτές οικονομικές οντότητες οφείλουν να επιδιώξουν την γρήγορη, έγκυρη και άμεση ενημέρωση τους και την κατάλληλη επιμόρφωση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού. Κρίνεται ακόμη απαραίτητο, οι αγροτικοί οργανισμοί να έχουν και τον απαραίτητα κατάλληλο σχεδιασμό υποστήριξης των Δ.Λ.Π. από τα μηχανογραφικά συστήματα του λογιστηρίου τους. Πιο αναλυτικά, θα πρέπει να προχωρήσουν σε έγκαιρη ανάπτυξη υποδομής τους που θα τους προσφέρει την λήψη οικονομικών στοιχείων σε μορφή που θα επιτρέπει την σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π..

Όσο αφορά τη χώρα μας, στις 24/11/2014 ψηφίστηκε ο νόμος 4308/1441 με βάση τον οποίο τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα συμβαδίζουν με τα διεθνή στο κομμάτι της γεωργίας, αφού η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται πλέον στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι πριν τη ψήφιση του νόμου, στην ελληνική πρακτική η αποτίμηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γινόταν με βάση τη μέθοδο του κόστους. Με το Δ.Λ.Π. 41 καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός και ο τρόπος παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας. Τα κύρια στοιχεία που αναλύονται στο Δ.Λ.Π. 41 είναι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, καθώς επίσης και τα γεωργικά προϊόντα κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Τα κύρια σημεία που αναλύονται στο Δ.Λ.Π. 41 είναι τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, τα γεωργικά προϊόντα κατά την στιγμή της συγκομιδής, καθώς και οι κρατικές

επιχορηγήσεις που συνδέονται με τα γεωργικά προϊόντα και τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού.¹² Επιπλέον το Δ.Λ.Π. 41 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων της γεωργικής δραστηριότητας. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι η πλειονότητα των ελληνικών γεωργικών επιχειρήσεων δεν εφαρμόζουν τις αρχές του Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'.

Με την ορθή υιοθέτηση του Δ.Λ.Π. 41 από τις ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις, εξασφαλίζεται η αναγκαία ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών. Με τον τρόπο αυτό, θα μπορέσει να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο και έχουν κοινά χαρακτηριστικά. Κάτι τέτοιο θα μπορέσει σε εύλογο διάστημα να προσδώσει και την κατάλληλη ώθηση τόσο στην εισαγωγή όσο και στην διαπραγμάτευση των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Στην πραγματικότητα, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα συμβάλλουν στην ενίσχυση της πληροφόρησης αλλά και της αξιοπιστίας των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα έχουν υιοθετήσει, αποτελεί ένα εργαλείο πολύτιμο για τις διοικήσεις και τους οικονομικούς αναλυτές αλλά επίσης και για τις εποπτικές αρχές και τους θεσμικούς επενδυτές.

Ένα βασικό χαρακτηριστικό της χώρα μας που δεν πρέπει να ξεχνάμε είναι ότι χαρακτηρίζεται για την αγροτική παραγωγή της και οι γεωργικές επιχειρήσεις γνωρίζουν άνθηση και απαραίτητη είναι η εναρμονισμένη λειτουργία τους με τα Δ.Λ.Π. Ως γεωργική εκμετάλλευση ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 41, η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Ένα σημαντικό κομμάτι της ελληνικής γεωργίας που δεν πρέπει να απεμπολούμε είναι η γεωργία βιολογικών προϊόντων, κάτι που μπήκε στην ζωή των Ελλήνων αγροτών με αργά αλλά και δειλά βήματα, όπως άλλωστε ισχύει και με κάθε τι καινούριο στην χώρα μας.

¹² Από την ιστοσελίδα: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>, ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014

Παρόλα αυτά, στην πορεία των χρόνων αποδείχθηκε ότι ήταν μία πολύ έξυπνη αλλά και προσοδοφόρα εναλλακτική λύση, η οποία και γνώρισε τεράστια απήχηση στους Έλληνες αγρότες. Επιπρόσθετα, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η γεωργική παραγωγή θα πρέπει να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από το Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα. Αυτό συνεπάγεται πως κάθε κέρδος ή ζημία που θα προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε. Τέλος, οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Κάθε επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο γεωργικό κλάδο θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις εκτός των βασικών γνωστοποιήσεων και το συνολικό κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών της περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση. Απαραίτητη προϋπόθεση ώστε να συμβεί το παραπάνω με σωστό τρόπο είναι να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών της περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες. Τέλος, θα πρέπει να διαχωρίζεται και η φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.

Εν κατακλείδι είναι αναγκαίο να υπογραμμίσουμε πως μέσα από τη μελέτη του Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία', είδαμε πως οι αγροτικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το εξεταζόμενο πρότυπο για τις γεωργικές τους δραστηριότητες, οι οποίες είναι όπως προαναφέρθηκε η επιμέτρηση των βιολογικών στοιχείων, η γεωργική παραγωγή κατά το σημείο της συγκομιδής και οι κρατικές επιχορηγήσεις. Ωστόσο, αξίζει να τονίσουμε πως το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη περίπτωση που αφορά γη που καλλιεργείται κατά τη γεωργική δραστηριότητα ή σε άλλα στοιχεία του ενεργητικού που επίσης αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα.

Είναι σαφές πως υπάρχει πληθώρα προβλημάτων για την ορθή εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις και πόσο μάλλον για το Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία'. Ένα βασικό πρόβλημα είναι πως οι ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν το Δ.Λ.Π. 41 αλλά και γενικότερα όλα τα Δ.Λ.Π. μέσα σε ένα δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον αλλά επίσης και να ξεπεράσουν τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Ειδικότερα, ήταν υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα πρότυπα τόσο για τις ενοποιημένες όσο και για τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις, πράγμα που για να καταστεί

εφικτό προϋπέθετε ότι οι ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις θα άλλαζαν νοοτροπία. Η ελληνική νομοθεσία πάνω στα λογιστικά θέματα απαρτίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα Δ.Λ.Π. ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα Δ.Λ.Π. θέτουν.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες μόνο ελληνικές επιχειρήσεις ξεκίνησε από 01/01/2005, φέρνοντας σημαντικά πλεονεκτήματα καθότι κατά βάση βοηθάει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και πιο συγκεκριμένα τους επενδυτές, τους πιστωτές, τους πελάτες και τους μετόχους. Ωστόσο παρατηρούμε πως οι συνθήκες στην Ελλάδα ποικίλουν από αυτές της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από την χώρα μας έλλειπε τόσο η οργάνωση κατά την υιοθέτηση των προτύπων όσο και η άρνηση της υιοθέτησης τους καθώς η διαφάνεια θα έφερνε πολλά προβλήματα στη πλειονότητα των εταιρειών που ήταν υποχρεωμένες να προσαρμοστούν σε αυτά.

Ακόμη, οι επιχειρήσεις κατά τη περίοδο της μετάβασης από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προς τα Διεθνή, επιβαρύνθηκαν και με σημαντικά διοικητικά έξοδα, κάτι που επέφερε σοβαρές συνέπειες στην ανταγωνιστικότητά τους. Αρχικά, όπως προαναφέρθηκε υπήρξε το κόστος της επιμόρφωσης των υπαρχόντων στελεχών των επιχειρήσεων, το κόστος της προσέλευσης και απασχόλησης εξειδικευμένου στα Δ.Λ.Π. προσωπικού αλλά επίσης και το κόστος για τις μεταβολές στα μηχανογραφικά προγράμματα. Ωστόσο, είναι σαφές το γεγονός ότι αυτού του είδους τα κόστη θα μειώνονται με την πάροδο του χρόνου μιας και θα έχουν διδαχθεί οι κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων σε πιο πρώιμο στάδιο από την εργασιακή τους κατάρτιση όπως για παράδειγμα στη φοιτητική περίοδο των λογιστών.

Παρόλα βέβαια τα προβλήματα που προαναφέρθηκαν, οι οικονομικές διευθύνσεις των ελληνικών επιχειρήσεων έχουν ήδη εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π.. Όσο αφορά το Δ.Λ.Π. 41, θα μπορούσε να πει κανείς πως η εφαρμογή του από τις ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις είναι ταυτόχρονα πρόκληση αλλά και ευκαιρία. Αυτό συμβαίνει διότι με την χρήση των Δ.Λ.Π. τα οικονομικά δεδομένα παρουσιάζονται με τρόπο πιο παραδεκτό σε διεθνές επίπεδο και ξεφεύγουν από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς ενώ επιπρόσθετα καλούνται να αναμετρηθούν σε μια διευρυμένη αγορά με αυξημένο ανταγωνισμό από τον εγχώριο που αντιμετώπιζαν ως την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Ας μη ξεχνάμε το γεγονός πως η Ελλάδα είναι μια χώρα μικροκαλλιεργητών, κάτι που καθιστά λογική τη δυσκολία στην υιοθέτηση και σωστή χρήση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 ‘Γεωργία’ δεν παύουν όμως να υπάρχουν προοπτικές βελτίωσης ακολουθώντας το δρόμο των προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ **ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Στη παρούσα πτυχιακή εργασία ερευνήθηκε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 'Γεωργία'. Μέχρι και σήμερα είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων μόνο για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Η προαιρετική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνίσταται από έναν μικρό αριθμό επιχειρήσεων, οι οποίες είτε έχουν το μέγεθος ώστε να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων, είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους. Στον αντίποδα, αξίζει να αναφερθεί πως είναι και αρκετές οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. πράγμα που υπονομεύει την εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρείες.

Στη προσπάθεια να δοθεί μια εξήγηση στα παραπάνω, έγινε αντιληπτό πως το βασικό αίτιο που απομακρύνει τις επιχειρήσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι αρχικά το υψηλό κόστος. Πιο αναλυτικά, οι επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να εφαρμόσουν τα πρότυπα, αναγκάζονται να προσλάβουν εξειδικευμένο προσωπικό ή να εκπαιδεύσουν το υφιστάμενο, πράγμα που ανεβάζει αρκετά τον ετήσιο προϋπολογισμό μιας εταιρίας σε συνδυασμό βέβαια και με τα αντίστοιχα συστήματα μηχανογράφησης που καλείται να κατέχει, η ορθή υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων γίνεται υπολογίσιμο έξοδο με λίγες επιχειρήσεις να το επιλέγουν.

Στον αντίποδα δεν μπορεί να παραληφθεί το γεγονός πως τα Δ.Λ.Π. και συνεπώς και το Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία' για μια αγροτική επιχείρηση είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή των λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, τα πρότυπα παρουσιάζουν τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο θα πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των προτύπων συμβάλλει σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ουσιαστικά, αυτό που προσφέρουν τα πρότυπα με την υιοθέτησή τους είναι η δυνατότητα της άμεσης συγκρισιμότητας στα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων που θα τα εφαρμόζουν καθώς επίσης και η μείωση των δυσκολιών που έχει να αντιμετωπίσει η επιχείρηση ώστε να αντιληφθεί γρηγορότερα και ορθότερα τη κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι ανταγωνιστές.

Απόρροια των ανωτέρω είναι ότι με αυτόν τον τρόπο, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα έχουν τη δυνατότητα να κατέχουν πιο ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις ενώ επίσης με αυτόν τον τρόπο θα μπορούν να παίρνουν σωστές οικονομικές αποφάσεις. Από την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς.

Ακόμη, η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Μέσω της χρήσης των λογιστικών προτύπων οι λογιστικές καταστάσεις θα αποκτήσουν μεγαλύτερη συνοχή, εφόσον η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μια λογική συνέπεια και συνέχεια. Έτσι θα αποφεύγονται οι αντιφάσεις και οι αντιθέσεις. Σε μεγαλύτερο βαθμό, θα εξασφαλιστεί η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων τόσο σε εγχώριο επίπεδο όσο και σε διεθνές, πράγμα που θα ενισχύσει την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων, όχι μόνο προς όφελος των ίδιων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Το Δ.Λ.Π. 41 'Γεωργία' και γενικότερα, όλα τα λογιστικά πρότυπα αποσκοπούν στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σε ενιαία αγορά, διευκολύνεται ο ανταγωνισμός αλλά και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. Όπως διαπιστώθηκε έπειτα από την μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας και άρθρων σχετικών με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 'Γεωργία', είδαμε πως στην Ελλάδα με τον Νόμο 2992/2002 έγινε η πρώτη προσπάθεια υιοθέτησης των προτύπων από 01/01/2003. Βέβαια η προσπάθεια αυτή δεν καρποφόρησε, καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν έτοιμες να δεχθούν μια τόσο δραστική αλλαγή στις υπάρχουσες λογιστικές διαδικασίες που τότε χρησιμοποιούσαν. Τρόπον τινά, η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 41 από τις ελληνικές αγροτικές επιχειρήσεις είναι ταυτοχρόνως πρόκληση αλλά και ευκαιρία. Και αυτό διότι με τη χρήση των Δ.Λ.Π. τα οικονομικά δεδομένα παρουσιάζονται με τρόπο πιο παραδεκτό σε διεθνές επίπεδο ξεφεύγοντας από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς και καλούνται να μετρήσουν τις πραγματικές τους δυνάμεις σε μια διευρυμένη αγορά.

Από την άλλη πλευρά αξίζει να αναφερθεί πως η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει και αρκετά μειονεκτήματα. Πολλοί οικονομολόγοι, λογιστές και ερευνητές υποστήριξαν πως η προσπάθεια εφαρμογής των προτύπων από τις ελληνικές τουλάχιστον επιχειρήσεις έγινε άνευ λόγου και αιτίας μιας και το οικονομικό κυρίως κόστος της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. ήταν αρκετά μεγάλο από τα όποια λοιπά οφέλη επέφεραν τα πρότυπα. Εκτός όμως από το οικονομικό κόστος, ως μεγάλη δυσκολία υπήρξε και η αποδέσμευση από τους παραδοσιακούς λογιστικούς κανόνες εκτός από την εκπαίδευση στα Δ.Λ.Π.

Βέβαια, η δυναμική αλλά και οι πραγματικές δυνατότητες της κάθε επιχείρησης δεν εξαρτώνται από τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει, όμως η χρήση διεθνώς αποδεκτών λογιστικών αρχών παρουσίασης αυτόματα την κατατάσσει σε μια κοινή βάση σύγκρισης και αξιολόγησης με ότι αυτό μπορεί να συνεπάγεται. Είναι σαφές πως τα αναμενόμενα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι πολλά, με κύριο όμως πλεονέκτημα ότι μέσα από την εφαρμογή τους δίνεται σε κάθε οικονομική μονάδα μια διεθνή και συγκριτική δυνατότητα σε παγκόσμιο επίπεδο κάτι που θα μπορούσε να πει κανείς πως είναι επιτακτική ανάγκη στη διεθνοποιημένη αγορά όπου και δρουν.

Συμπερασματικά, όσον αφορά την εθνική νομοθεσία και το ΔΛΠ 41 Γεωργία, υπάρχει ομοιότητα ορισμών και τρόπου αναγνώρισης και αξιολόγησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, οπότε μπορούμε να πούμε ότι η εθνική νομοθεσία έχει ευθυγραμμιστεί σε μεγάλο βαθμό με τη διεθνή. Η σύγχρονη λογιστική έχει ιδιαιτερότητες διαφόρων τομέων και δραστηριοτήτων και η γεωργία είναι ένας από τους τομείς της οικονομικής ζωής όπου η πολυπλοκότητα της δραστηριότητας επηρεάζει επίσης την οργάνωση της λογιστικής.

Δε πρέπει να απεμπολούμε το γεγονός πως κάθε μικρο παραγωγός συναντάει πολλές και ποικίλες δυσκολίες κατά τη καλλιεργητική περίοδο μεγαλύτερης επιτακτικότητας και αναγκαιότητας από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αυτό δεν σημαίνει όμως ότι θα πρέπει να παραγκωνίζονται τα πρότυπα. Ίσως θα έπρεπε και η κοινωνία από τη μεριά της να μεριμνήσει για την ορθότερη και πιο έγκυρη ενημέρωση αλλά και εκπαίδευση των αγροτών σε αυτά τα ζητήματα ώστε να αναπτύξουν κριτική λογιστικού χαρακτήρα και να μπορούν σε κρίσιμες καταστάσεις να παίρνουν τις πιο ορθές αποφάσεις.

Ο λόγος που διενεργήθηκε η παρούσα έρευνα, ήταν να αποτελέσει μια πρώτη εξοικείωση με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 'Γεωργία', σε συνδυασμό με την ανάδειξη των λογιστικών και φορολογικών αναγκών του γεωργικού κλάδου, πράγμα που θα φανεί χρήσιμο σε όσους έχουν σκοπό να ασχοληθούν και να προσδώσουν μια άλλη δυναμική στο κλάδο της Γεωργικής- Κτηνοτροφικής Λογιστικής πιο επιστημονική. Πέρα από τους περιορισμούς στους οποίους υπόκειται όπως για παράδειγμα το ότι η βιβλιογραφία για το συγκεκριμένο θέμα στην Ελλάδα είναι πολύ περιορισμένη και ότι οι φορολογικές εξελίξεις όσον αφορά τον πρωτογενή τομέα είναι συνεχώς μεταβαλλόμενες λόγω των αντιδράσεων των αγροτών σε πολυποίκιλες μορφές, αποτελεί μια εργασία που μπορεί να δώσει αρκετές πληροφορίες για τον λογιστικό χειρισμό του κλάδου όπως το ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο από τη σκοπιά του αγρότη όσο και από τη σκοπιά του λογιστή- φοροτεχνικού. Συνοψίζοντας, μέσα από τα συμπεράσματα στα οποία οδηγεί τον αναγνώστη η παρούσα εργασία, δίνει κίνητρο για την υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 'Γεωργία' μέσα από την ανάλυση των ευνοϊκών συνθηκών και αποτελεσμάτων που επιφέρει στον μέσο αγρότη με αποτέλεσμα τη καλύτερη λογιστική παρακολούθηση της αγροτικής του εκμετάλλευσης και δραστηριότητας.

Σύμφωνα με τους περιορισμούς της παρούσας εργασίας, θα μπορούσε να γίνει εκτός από βιβλιογραφική και ποσοτική έρευνα αναφορικά με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 'Γεωργία'. Πιο αναλυτικά θα μπορούσε να εξεταστεί μελλοντικά και το κατά πόσο οι αγροτικές επιχειρήσεις τηρούν το συγκεκριμένο πρότυπο μέσω ανάλυσης μιας από αυτές. Με τον τρόπο αυτό θα προκύψουν πιο ισχυρά συμπεράσματα για την επικρατούσα θέση των επιχειρήσεων αναφορικά με το λογιστικό τους χειρισμό.

Ακόμη, θα μπορούσε να γίνει δειγματοληπτική έρευνα με δείγμα τόσο αγρότες όσο και λογιστές ώστε να γίνει πιο κατανοητό ποια πλευρά υστερεί στην υιοθέτηση του προτύπου. Παρατηρείται πως το πρότυπο δεν υιοθετείται πλήρως ακόμη και σήμερα που όλα τα πρότυπα είναι σε πλήρη ισχύ και αυτό γιατί δεν υπάρχουν πολλές ανώνυμες εταιρίες που θα πρέπει να το εφαρμόζουν. Η χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ίσως να συμβάλει στην αδυναμία ένταξης των αγροτών στη λογική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Επιπρόσθετα, καλό θα ήταν σε δεύτερο χρόνο να εξεταστούν και οι αδυναμίες γενικότερα στη μετάβαση από τα ελληνικά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα ώστε να γίνει κατανοητό αν μπορεί να υπάρξει ουσιαστική λειτουργικότητα των προτύπων στις μικρομεσαίες

επιχειρήσεις και ειδικότερα στις αγροτικές. Με το τρόπο αυτό θα αναδειχθούν τυχόν προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίζει ο κλάδος ή ακόμη και να γίνει σαφές αν τα εμπόδια που προκύπτουν όντως οφείλονται στη φύση και τα χαρακτηριστικά του αγροτικού κλάδου.

Συνοψίζοντας, μια μελέτη θα μπορούσε να δώσει λύσεις στα προβλήματα των αγροτών ώστε να τους προετοιμάσει και να τους οδηγήσει στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ωστόσο, η εκμάθηση, προσαρμογή ή ακόμη και η δημιουργία πλατφορμών που θα βοηθήσουν τον μέσο αγρότη στον υπολογισμό του φόρου, στη διαδικασία της αποτίμησης των βιολογικών στοιχείων που παράγει και τελικά στον υπολογισμό των κρατικών επιδοτήσεων θα αποτελέσει μονόδρομο της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων. Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ακόμη και στον μέσο αγρότη πως μόνο με την τεχνολογία ως αρωγό θα μπορέσει να προχωρήσει στην επόμενη μέρα αλλά και να εξοικειωθεί με τα παγκόσμια πρότυπα και τις διεθνείς τάσεις.

Βιβλιογραφία

Άρθρα:

- Accounting in Agriculture: Disclosure practices of listed firms της Patricia Lopes (2015)

- Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products των Rubén Dario Marrufo Garcia και Abel Maria Cano Morales (2021)

- Analysis of compliance level of biological assets in public companies των Alessandro Silva Monico, Diogo Costa da Silva, Alessandro Arruda, Emanuel Marcos Lima (2020)

- Comparative analysis of strategic and tactical decisions in agriculture under the IAS 41 Standard in the context of the emerging markets (2014)

- Comparative Study on the Recognition and Evaluation of Biological Assets According to National Regulations and IAS 41 Agriculture των Maria P. Aron και Dorel Mates (2021)

- Evaluating and recording biological assets and agricultural activities according to IAS 41 των D. Mates και Veronica Grosu (2008)

- IAS 41 Agriculture: Fair value accounting των V. Lefter και A.G. Roman (2010)

- IAS 41 and stock price informativeness των Audrey Wen και Sophia Liu (2018)

- Recognition of the biological assets according to the IAS 41 Agriculture των Elena Hlaciuc, Camelia Mihalciuc και Eugenia Iancu (2011)

- Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture του Yohanes Handoko Aryanto (2011)

- Theoretical study on the accounting treatment prescribed for biological assets and agricultural products by IAS 41 Agriculture, Corina Graziella prof. ph. D. The Bucharest University of Economic Studies (2020)

-Value relevant asset measurement and asset use: Evidence from IAS 41 της Adrienna A. Huffman (2013)

-Μερικές Πλευρές του Αγροτικού Προβλήματος Σήμερα (Κάργας Γεώργιος) (1997)

- Τι ισχύει με τη φορολογία των αγροτών στην Ευρώπη του Κωνσταντίνου Αποστολόπουλου (2010)

Συγγράμματα:

- Νεγκάκης Χρήστος (2015): IFRS Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές

- Ντζανάτος Δημήτρης (2008): Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (1998): Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, Αριθμός 41, Γεωργία

- Φίλιος Βασίλειος (2008): Νεότερες Εξελίξεις στην Αγροτική Λογιστική: Ένας κλάδος πολλά υποσχόμενος για τους ερευνητές

- Δημήτρης Αυγουστίνος, Βρέντζου Ελένη (2015): Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

- Παπαδημητρίου Γεώργιος, Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος (2016): Φορολογία Αγροτών (Αγρότες του 'Κανονικού', του 'Ειδικού' καθεστώτος και όσοι δηλώνουν αγροτικά εισοδήματα)

- Φίλιος Βασίλειος (2005): Ο Οικονομικός Λογισμός των Γεωργικών- Κτηνοτροφικών Εκμεταλλεύσεων και των Αγροτοβιομηχανικών Συνεταιρισμών

- Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ. (2017): Σύγχρονη Λογιστική

-Τσουκαλάς Σ. (1999). Σκοποί της γεωργικής λογιστικής

Διαδικτυακές Πηγές:

-www.taxheaven.gr

-www.kathimerini.gr

-www.eforologia.gr

-www.naftemporiki.gr

-www.gov.gr

-www.forin.gr

-www.eurostat.eu

-www.e-forosimv.gr

-www.logistis.gr

-www.logistis.gr