



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ : Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
Ε.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.
ΜΙΑ ΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΜΕ ΕΜΦΑΣΗ ΣΤΑ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Ουρανία Π. Λέκκα (Α.Μ. 12870)

Επιβλέπων Καθηγητής: Ευάγγελος Χύτης,

Επίκουρος Καθηγητής



ΠΡΕΒΕΖΑ, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2017



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ : Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
Ε.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.
ΜΙΑ ΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΜΕ ΕΜΦΑΣΗ ΣΤΑ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Ουρανία Π. Λέκκα (Α.Μ. 12870)

Επιβλέπων Καθηγητής: Ευάγγελος Χύτης,

Επίκουρος Καθηγητής

ΠΡΕΒΕΖΑ, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2017

**THE PREPERATION OF FINANCIAL STATEMENTS AFTER
THE IMPLEMENTATION OF THE GREEK (GR GAAP) AND
INTERNATIONAL (IFRS) ACCOUNTING STANDARDS
A Critical Approach focus on the Accounting for Inventory**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα,

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Ευάγγελος Χύτης , Επίκουρος καθηγητής

2.

3.

Ο/Η Διευθυντής/τρια του Τμήματος

Υπογραφή

© Λέκκα, Ουρανία, 2017.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Λέκκα Ουρανία

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, η οποία στάθηκε αρωγός στην προσπάθειά μου αυτή, καθώς και τον καθηγητή μου κύριο Ευάγγελο Χύτη για την πολύτιμη και καθοριστική καθοδήγησή του που χωρίς αυτή δε θα μπορούσα να περατώσω την εργασία αυτή.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν τις καταστάσεις εκείνες οι οποίες προβάλλουν την Χρηματοοικονομική εικόνα και την απόδοση μίας επιχείρησης ή μιας οικονομικής μονάδας. Σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), και πριν την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., αυτές απαρτίζονται από τον Ισολογισμό, το Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και τις σημειώσεις (Προσάρτημα). Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) οι Οικονομικές Καταστάσεις απαρτίζονται από τον Ισολογισμό, την Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων, την κατάσταση Ταμειακών Ροών και τις σημειώσεις.

Έχει αποδειχθεί ότι η χρήση ενιαίων λογιστικών προτύπων στο χώρο της παγκόσμιας αγοράς, οδηγεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων. Λόγω, του γεγονότος ότι κάθε χώρα διέθετε τα δικά της λογιστικά πρότυπα και αυτό αποτελούσε πρόβλημα στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν σε περισσότερες των μία χωρών, ήρθε η Ευρωπαϊκή Ένωση και νομοθέτησε την καθιέρωση ενιαίων λογιστικών προτύπων. Αν και στη χώρα μας ο σχετικός νόμος ψηφίστηκε το 2002, στην ουσία τελικά εφαρμόστηκαν το 2005 με τις ανάλογες μεταβολές στα ελληνικά πρότυπα.

Στη χώρα μας παρατηρείται μια αργή αλλά σταθερή μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Δ.Λ.Π. και στη συνέχεια στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Παρ' όλα αυτά υπάρχουν ακόμα κάποιες σημαντικές διαφορές μεταξύ τους όχι μόνο όσον αφορά τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και τις λογιστικές παραδοχές και εκτιμήσεις και την αναγνώριση στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού.

Όσον αφορά τα αποθέματα, η λογιστική τους με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. διαφοροποιείται σημαντικά σε σχέση με τα προβλεπόμενα τόσο από τα ΔΛΠ (IAS 2) όσο και από τα πρόσφατα νέα Ε.Λ.Π. του Ν.4308/2014. Την καταγραφή και παρουσίαση των διαφορών αυτών πραγματεύεται η παρούσα εργασία.

Λέξεις κλειδιά: Δ.Λ.Π., Ε.Λ.Π., Ε.Γ.Λ. Σ., Αποθέματα, Ισολογισμός.

SUMMARY

As financial statements, are referred those statements that project both the financial Statement and the profitability of either an enterprise or an economic entity. According to the Greece General Chart of Accounts, and prior to the implementation of the International Accounting Standards (IAS), these statements included the Balance Sheet, the Profit and Loss Account (P&L Account), the Profit Distribution Table, and the notes (Addendum). Based on the International Accounting Standards (IAS), the financial statements consist of the Balance Sheet, the Profit and Loss Account Statement, the Statement of Changes in Owner's Equity, the Cash Flow Statement and the notes.

It has been proved that the use of single accounting standards in the world market leads to ensuring the comparability as well as the transparency of financial statements. The fact that each country had its own accounting standards acted as an impediment to enterprises trading in more than one countries. Therefore, the European Union legislated the establishment of single accounting standards. Even though this legislation was approved in our country in 2002, it was not until 2005 that single accounting standards came into effect, after being subjected to any necessary modifications so as to be in accordance with the greek standards.

In our country, the transition from the General Chart of Accounts to the International Accounting Standards (IAS) and then to the Greek Accounting Standards (GAS) has been slow but steady. However, there are still some significant differences between them, associated not only with the structure and content of the financial statements, but also with the accounting deviations and estimates as well as the recognition of Assets and Liabilities.

As far as the reserves are concerned, their accounting based on the Single General Chart of Accounts is largely differentiated compared to both the International Accounting Standards and the latest Greek Accounting Standards (N.4308/2014). The present thesis deals with the recording and presentation of these differences.

Key words: IAS/IFRS, GR GAAP, FINANACIAL STATEMENT, INVENTORIES

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|------|
| ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ..... | vii |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ..... | viii |
| SUMMARY..... | ix |
| ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ..... | xii |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... | xv |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΦΟΡΕΣ..... | 1 |
| 1.1. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις – Εισαγωγικά..... | 1 |
| 1.2. Ο Ισολογισμός..... | 4 |
| 1.2.1. Η Κατάρτιση του Ισολογισμού..... | 6 |
| 1.2.2. Χαρακτηριστικά ισολογισμού..... | 7 |
| 1.3. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Κ.Α.Χ.)..... | 9 |
| 1.4. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων..... | 10 |
| 1.5. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών..... | 11 |
| 1.6. Χρόνος Κατάρτισης και Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων..... | 12 |
| 1.7. Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ελλάδα πριν την Εφαρμογή των ΔΠΧΑ και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) - Ν. 4308/2014..... | 15 |
| 1.8. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης..... | 17 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) ΚΑΙ ΤΑ ΔΠΧΠ..... | 19 |
| 2.1. Νόμος 4308/2014..... | 19 |
| 2.1.1. Πεδίο εφαρμογής..... | 19 |
| 2.1.2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων..... | 21 |
| 2.2. Διαφορές στην Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ. & Ν. 2190/1920..... | 23 |
| 2.3. Παραδείγματα Προσαρμογής από Οικονομικές Καταστάσεις..... | 29 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. | 33 |
| 3.1. Η Έννοια των Αποθεμάτων..... | 33 |
| 3.1.1. Αποθέματα και Ε.Γ.Λ.Σ..... | 33 |
| 3.1.2. Αποθέματα και σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις..... | 35 |
| 3.2. Λογιστικές Διακρίσεις των Αποθεμάτων..... | 35 |
| 3.2.1. Με κριτήριο τον προορισμό τους..... | 35 |
| 3.2.2. Με κριτήριο τον κλάδο και τον τρόπο απόκτησής τους..... | 36 |
| 3.3. Η Παρακολούθηση των Αποθεμάτων στη Γενική Λογιστική..... | 38 |
| 3.3.1. Η αξία κτήσεως των αποθεμάτων..... | 44 |

| | |
|---|----|
| 3.3.2. Η αξία κτήσεως και ο χειρισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) | 47 |
| 3.3.3. Έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως | 47 |
| 3.3.4. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τμήματος | 49 |
| 3.3.5. Επιστροφές αγορών | 50 |
| 3.3.6. Εκπτώσεις επί των αγορών | 54 |
| 3.4. Αναγνώριση ως Δαπάνη..... | 57 |
| 3.5. Απογραφή των Αποθεμάτων | 57 |
| 3.6. Αποτίμηση Αποθεμάτων | 59 |
| 3.6.1 Εισαγωγή..... | 59 |
| 3.6.2. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων..... | 60 |
| 3.6.3. Προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων..... | 60 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ Ε.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π. | 64 |
| 4.1. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και στην Ευρώπη | 64 |
| 4.2. Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων..... | 64 |
| 4.3. Η Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα | 65 |
| 4.4. Σκοπός των ΔΛΠ 2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ) | 67 |
| 4.5. Πεδίο Εφαρμογής..... | 67 |
| 4.6. Ορισμοί | 68 |
| 4.7. Αποτίμηση Αποθεμάτων | 69 |
| 4.7.1. Κόστος αγοράς | 69 |
| 4.7.2. Κόστος μεταποίησης | 70 |
| 4.7.3. Λοιπές δαπάνες..... | 71 |
| 4.7.4. Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες..... | 72 |
| 4.7.5. Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία..... | 72 |
| 4.7.6. Τεχνικές αποτίμησης του κόστους..... | 72 |
| 4.7.7. Τύποι προσδιορισμού του κόστους..... | 73 |
| 4.7.8. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία | 74 |
| 4.7.9. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις..... | 75 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 76 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 78 |
| ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ..... | 80 |
| ΘΕΣΜΙΚΑ ΚΕΙΜΕΝΑ | 81 |

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

| | |
|--|---------|
| Πίνακας 2.1: Κατηγορίες Οντοτήτων | σελ. 27 |
| Πίνακας 2.2: Ισολογισμός 2014 (κατά Δ.Π.Χ.Π.) | σελ. 35 |
| Πίνακας 2.3.: Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης 2004 (κατά Ε.Γ.Λ.Σ.) | σελ. 36 |
| Πίνακας 2.4.: Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης 2014 (κατά Δ.Π.Χ.Π.) | σελ. 37 |
| Πίνακας 3.1: Παράδειγμα λογιστικής παρακολούθησης | σελ. 41 |
| Πίνακας 3.2: Λογαριασμοί Λογιστικής Παρακολούθησης Αποθεμάτων | σελ. 43 |
| Πίνακας 3.3 : Επιμερισμός Συνολικού Κόστους | σελ. 55 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ: Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΕΕΜΚ: Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου

ΑΦΜ: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

ΒΔ: Βασιλικό Διάταγμα

ΓΛΣ: Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΟΥ: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

ΔΣ: Διοικητικό Συμβούλιο

ΔΠΧΠ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Δ.Χ.: Δημόσιας χρήσεως

ΕΓΛΣ: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε: Ενεργητικό

ΕΟΚ: Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα

Ε.ΣΥ.Λ.: Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

ΕΠΕ: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΕ: Ετερόρρυθμη Εταιρεία

ΚΦΑΣ: Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ΚΒΣ: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

ΚΛΠ: Και λοιπά

ΚΘ: Καθαρή Θέση

ΚΠ: Καθαρή Περιουσία

ΚΑΧ: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

ΛΧ: Λόγου χάρη

ΝΔ: Νομοθετικό Διάταγμα

ΝΠΔΔ: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

ΟΕ: Ομόρρυθμη Εταιρεία

ΟΣΕΚΑ: Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες

ΠΧ: Παραδείγματος χάρη

ΠΔ: Προεδρικό Διάταγμα

Π: Παθητικό

ΠΕΠΕ: Πρώτη Εισαγωγή-Πρώτη Εξαγωγή

ΣΟΕ: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών

ΦΕΚ: Φύλο Εφημερίδας Κυβέρνησης

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

APB: Accounting Principles Board

FIFO: First in- first out

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee Foundation

IFRS: International Financial Reporting Standards

LIFO: Last in – first out

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια, καθώς το περιβάλλον των αγορών μεταβαίνει από μία ανταγωνιστική μορφή σε μία ακόμη πιο σκληρή διαδικασία επιβίωσης για τις επιχειρήσεις, φαντάζει επιτακτική η ανάγκη οι επιχειρήσεις να μπορούν να παίρνουν σωστές αποφάσεις.

Η λήψη μίας λανθασμένης απόφασης δεν αποτελεί πλέον μία απλή «στραβοτιμονιά», καθώς το περιβάλλον ύφεσης που βιώνει η οικονομία της χώρας έχει μετατρέψει την κάθε κίνηση σε βήμα πάνω σε τεντωμένο σκοινί. Δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις που ακολουθώντας μία λάθος πορεία αποφάσεων βρέθηκαν εκτός της αγοράς, πληρώνοντας ουσιαστικά με την βιωσιμότητά τους.

Έτσι, κάθε επιχείρηση αναζητά όλα εκείνα τα εργαλεία που θα μπορέσουν να τη βοηθήσουν στη λήψη σωστών και κερδοφόρων αποφάσεων. Ένα από τα πιο σημαντικά εργαλεία για το σκοπό αυτό είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, οι οποίες τροφοδοτούν με πληθώρα πληροφοριών τον υπεύθυνο (ή τους υπευθύνους) για τη λήψη αποφάσεων.

Όλες αυτές οι πληροφορίες, συνδυασμένες με τον κατάλληλο τρόπο με μία σειρά αριθμοδεικτών, είναι ικανές να καθοδηγήσουν, κατά κάποιο τρόπο, την κάθε επιχείρηση στις αποφάσεις και στα επόμενα επιχειρηματικά της βήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

1.1. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις – Εισαγωγικά

Οι Οικονομικές Καταστάσεις (Financial Statements) είναι εκείνες οι καταστάσεις μέσα από τις οποίες απεικονίζεται η εικόνα της οικονομικής μονάδας αναφορικά με την οικονομική θέση της και την επίδοσή της σε επίπεδο βραχυχρόνιο αλλά και μακροχρόνιο, και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή. Στην επισκόπηση της οικονομικής μονάδας παρουσιάζονται στοιχεία που αφορούν :

- Την διάρθρωση της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης
- Την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και
- Τα οικονομικά αποτελέσματα σε δεδομένη εταιρική χρήση, συνήθως ετήσια.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται συνήθως για την πληροφόρηση τρίτων, οι οποίοι επιθυμούν να έχουν μια εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, και οι δημοσιεύσεις είναι το τελευταίο στάδιο της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Οι πληροφορίες που παίρνουμε λοιπόν από τις καταστάσεις αυτές θα πρέπει :

- Να παρέχονται έγκαιρα στους χρήστες (timeliness).
- Να είναι σχετικές για λήψη επενδυτικών και άλλων αποφάσεων (relevance).
- Να είναι αντικειμενικές (objectivity).
- Να είναι έγκυρες (reliability).

Σύμφωνα, τώρα, με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τον Εμπορικό Νόμο Ν. 2190/1920, όπως ίσχυσαν πριν την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), υποχρεωτικής δημοσίευσης είναι οι καταστάσεις του Ισολογισμού, του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του Πίνακα διάθεσης Αποτελεσμάτων και του Προσαρτήματος, ενώ σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τις υποχρεωτικές καταστάσεις αποτελούν ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Πομόνης, 2004).

Οι πληροφορίες που παίρνουμε από τις Οικονομικές Καταστάσεις με παράλληλες πληροφορίες του Προσαρτήματός τους βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις

μελλοντικές ταμειακές ροές της εταιρείας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων στοιχείων.

Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στις ανώνυμες εταιρείες υπάρχει περιορισμός, από το εμπορικό δίκαιο, αναφορικά με την υποχρέωση να συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις από τις ίδιες. Από την άλλη πλευρά, το φορολογικό δίκαιο είναι εκείνο που επιβάλλει στο σύνολο των επιχειρήσεων να συντάσσουν ισολογισμούς. Οι επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων έχουν και την υποχρέωση να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας και λόγω του κύκλου εργασιών που υπερβαίνει ορισμένο ποσό.

Ο αριθμός των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών είναι μεγάλος. Καταρχάς, οι χρήστες οι οποίοι παρουσιάζουν άμεσο ενδιαφέρον για τις οικονομικές καταστάσεις προέρχονται από το εσωτερικό της εταιρείας, ενώ οι επόμενοι ενδιαφερόμενοι είναι από το εξωτερικό περιβάλλον (Αδαμίδης, 2008).

Οι σημαντικότερες ομάδες των χρηστών αναγνωρίστηκαν και καταγράφηκαν για πρώτη φορά το 1999. Τη συγκεκριμένη χρονιά έγινε δημοσίευση μιας κατάστασης αρχών που πρέπει να διέπουν και διαμορφώνουν την οικονομική επιβολή εκθέσεων, η δημοσίευση αυτή πραγματοποιήθηκε έπειτα από τρία χρόνια δημόσιας συζήτησης αναφορικά με την σημασία και τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Στην διεθνή ορολογία αναφέρονται ως Statement of Principles for Financial Reporting. Η κατάσταση αυτή των αρχών δημοσιεύτηκε από το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειώσουμε ότι εσωτερικοί χρήστες είναι τα άτομα από το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης και συγκεκριμένα είναι:

1. Οι ιδιοκτήτες και οι διευθυντές της επιχείρησης. Με τη χρήση των λογιστικών καταστάσεων παίρνουν αποφάσεις για την επιθυμητή λειτουργία της επιχείρησης.
2. Οι μάνατζερ της επιχείρησης, είναι εκείνοι που έχουν αρμοδιότητα την ενημέρωση των εσωτερικών χρηστών (διοικητικού συμβουλίου και μετόχων). Μέσα από αυτές τις εκθέσεις κάνουν γνωστό το πώς διαχειρίστηκαν του πόρους της εταιρείας και εμφανίζουν την οικονομική της κατάσταση στο τέλος της κάθε χρήσης της.
3. Οι υπάλληλοι, χρησιμοποιούν της οικονομικές καταστάσεις για την καλύτερη εντόπιση και αξιολόγηση μελλοντικών ευκαιριών απασχόλησης. Σε αρκετές περιπτώσεις

κάνουν χρήση των μελλοντικών ευκαιριών με την διοίκηση της επιχείρησης για διαπραγματεύσεις.

Από την άλλη μεριά οι εξωτερικοί χρήστες είναι άτομα που βρίσκονται έξω από το περιβάλλον της επιχείρησης. Όπως είναι:

1. Οι Επενδυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν στους επενδυτές τις απαραίτητες πληροφορίες για την πορεία της επένδυσης τους καθώς και την οικονομική κατάσταση της εταιρείας για την παρουσίαση της παρούσας στιγμής.

2. Οι Πιθανοί επενδυτές. Βάση των οικονομικών καταστάσεων αξιολογούν και αποφασίζουν για μια πιθανή επένδυση σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση.

3. Οι Δανειστές. Είναι οι χρήστες που μέσω των οικονομικών καταστάσεων έχουν τη δυνατότητα να ελέγξουν αν η επιχείρηση μπορεί να εκπληρώσει τις εκκρεμότητες της προς τους ίδιους.

4. Οι Πιστωτές. Οι συγκεκριμένοι χρήστες θέλουν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης να έχουν σταθερά στοιχεία. Μέσα από αυτές διενεργούν κάποιο έλεγχο και συγκρίνουν την τρέχουσα και την μελλοντική ταμειακή ροή παράλληλα με τη σύγκριση της αποδοτικότητας, τρέχουσας και μελλοντικής.

5. Οι Πελάτες. Οι πελάτες ενδιαφέρονται για την βραχυχρόνια και την μακροχρόνια σταθερότητα της επιχείρησης και σημαντικότερα για την παροχή των προϊόντων και των υπηρεσιών υψηλής ποιότητας.

6. Η Κυβέρνηση. Οι διάφορες οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τις εκάστοτε εταιρείες, βασίζονται στις καθημερινές αποδόσεις όλων των επιχειρήσεων. Εν συνεχεία , για να μπορέσει μια κυβέρνηση να αξιολογήσει τις μελλοντικές αποδόσεις δημιουργεί διάφορα οικονομικά μοντέλα. Για τη δημιουργία αυτών των κατάλληλων μοντέλων παίρνουν σαν βάση τις τρέχουσες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπλέον , μέσα από αυτή τη μελέτη των οικονομικών καταστάσεων αποφασίζονται θέματα σχετικά με την επιβολή φόρων και δασμών των επιχειρήσεων.

Από τα παραπάνω μπορούμε να πούμε ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται πρώτιστα για την πληροφόρηση των μετόχων και των πιστωτών, δηλαδή των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για τη χρηματοοικονομική της θέση (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και απόδοση αυτών), για την παρούσα και μέλλουσα κερδοφόρο ικανότητά της και γενικά για την ικανότητα της επιχείρησης για επιβίωση και προσαρμογή στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον.

Υπεύθυνος για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι το Διοικητικό Συμβούλιο και /ή άλλο διοικούν όργανο.

1.2. Ο Ισολογισμός

Αποτελεί πρώτιστη αρχή πως ο ισολογισμός είναι το βασικό εργαλείο διοίκησης των οργανισμών και επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική αλλά και στην Παγκόσμια Αγορά. Οι εισροές και οι εκροές είναι δύο από τα σημαντικότερα σημεία τα οποία πάντα πρέπει να φαίνονται και να περιγράφονται λεπτομερώς σε έναν σωστά καταρτισμένο ισολογισμό και ουσιαστικά είναι εκείνα τα οποία ρυθμίζουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιχειρήσεων.

Υπάρχουν διαφορετικοί τύποι ισολογισμών, οι οποίοι εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις στις μέρες μας και μπορούν να βοηθήσουν στην οργάνωση και παρακολούθηση του ελέγχου των διαφόρων πτυχών της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι ισολογισμοί μπορούν να βοηθήσουν επίσης στον συντονισμό της κατανομής των πόρων, των δαπανών που παρακολουθούνται από τα αρμόδια τμήματα εντός των επιχειρήσεων και των συντελεστών παραγωγής, οι οποίοι προβλέπονται για τη μελλοντική ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Με τον όρο «Ισολογισμός» εννοούμε εκείνη τη χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή (π.χ. την 31η Δεκεμβρίου 20XX, την 30η Ιουνίου 200X κλπ.) και με βάση τις γενικές λογιστικές αρχές, μας δείχνει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και την καθαρή θέση μιας οικονομικής μονάδας. Με άλλα λόγια, ο ισολογισμός παρουσιάζει την περιουσιακή κατάσταση μιας επιχειρήσεως σε μια δεδομένη ημερομηνία (ημέρα, στιγμή κλπ.). Οποιαδήποτε συναλλαγή γίνει μετά τη σύνταξή του, τον μεταβάλλει ανάλογα. Θα παρουσιάσουμε παρακάτω τα τρία στοιχεία της περιουσιακής κατάστασης μιας οικονομικής μονάδας, δηλαδή το ενεργητικό, την καθαρή θέση και τις υποχρεώσεις της.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως δεν παραμένει, η ίδια αλλά μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της συναλλαγής που επιφέρει τη μεταβολή στην περιουσία της επιχειρήσεως. Ο νέος ισολογισμός μετά τη μεταβολή είναι διαφορετικός από τον προηγούμενο.

Επειδή ο ισολογισμός εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και δεν παρουσιάζει τίποτε περισσότερο όσον αφορά την κερδοσκοπική ικανότητα της επιχειρήσεως, την αποδοτικότητα αυτής και την

αποτελεσματικότητά της, μπορούμε να πούμε ότι *αποτελεί μια στατική κατάσταση*. Παρουσιάζει δηλαδή τη στατιστική εικόνα της επιχειρήσεως και όχι τη δυναμική της μορφή.

Με άλλα λόγια, ο ισολογισμός δε μας δίνει καμιά πληροφορία για το τι συνέβη σε μια ορισμένη χρονική περίοδο, για το πώς εξελίχθηκε η επιχείρηση στην περίοδο αυτή, αλλά μας πληροφορεί μόνο για το τι συμβαίνει, τι υπάρχει και ποια είναι η κατάσταση σε μια ορισμένη χρονική στιγμή. Για να γνωρίσουμε περισσότερα για τη δυναμική κατάσταση της επιχειρήσεως, πρέπει να συμβουλευθούμε μια δεύτερη οικονομική κατάσταση, το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» ή πολλούς διαδοχικούς ισολογισμούς, ώστε να συγκρίνουμε και να δούμε την κερδοσκοπική ή μη δυναμικότητα της.

Επειδή, όπως είπαμε, ο ισολογισμός παρουσιάζει την τρέχουσα οικονομική κατάσταση της Επιχειρήσεως, ονομάζεται και κατάσταση της οικονομικής θέσεως μιας επιχείρησης (Statement of financial position). Ο ισολογισμός περιλαμβάνει τρεις γενικές κατηγορίες στοιχείων ή λογαριασμών. Αυτές είναι οι εξής :

- a. Ενεργητικό ή στοιχεία ενεργητικού ή Ενεργητική στοιχεία (Assets).
- b. Παθητικό ή στοιχεία παθητικού ή Υποχρεώσεις (Liabilities).
- c. Κεφάλαιο ή Καθαρά Περιουσία ή Καθαρά θέση ή Ίδια Κεφάλαια (Owner's Equity).

Ενεργητικό : περιλαμβάνει εδαφικές ομάδες, κτίρια-εγκαταστάσεις, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα κ λοιπός εξοπλισμός, ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων, ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και πάγιο ενεργητικό, εμπορεύματα, πελάτες, γραμμ. Εισπρακτέα, χρεώστες διάφοροι, προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή, χρεόγραφα, αναλώσιμα υλικά, χρηματικά διαθέσιμα, παραγωγή σε εξέλιξη, μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, πρώτες και βοηθητικές ύλες, παραγγελίες από εξωτερικό, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, είδη συσκευασίας, λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων και απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

Παθητικό : περιλαμβάνει κεφάλαιο, προμηθευτές, αποθεματικά, γραμμ. Πληρωτέα, αποτελέσματα εις νέο, τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, πιστωτές διάφοροι, προβλέψεις, υποχρεώσεις από φόρους-τέλη, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, ασφαλιστικοί οργανισμοί, μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού, λογαριασμοί περιοδικής

κατανομής, προβλέψεις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (Κοντάκος, 2011).

Κεφάλαιο ή καθαρή περιουσία ή καθαρή θέση : περιλαμβάνει το ίδιο κεφάλαιο ή Κεφάλαιο (υποχρεώσεις ατομικής επιχείρησης προς τον φορέα της). Μετοχικό κεφάλαιο (υποχρεώσεις ανωνύμου εταιρείας προς τους μετόχους της). Τακτικό αποθεματικό (κέρδη της εταιρείας που δεν έχουν διανεμηθεί-υποχρεωτικός από το νόμο λογαριασμός) Έκτακτο αποθεματικό (κέρδη της εταιρείας που δεν έχουν διανεμηθεί-προαιρετικός λογαριασμός).

1.2.1. Η Κατάρτιση του Ισολογισμού

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον ισολογισμό της επιχείρησής του, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Αντίστοιχα, ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών και τους πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α΄ και Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ).

Ειδικά, τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που τελούν σε εκκαθάριση, η οποία διαρκεί πέραν του έτους, συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης πως πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή – φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος με αναγραφή ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του Α.Φ.Μ., της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη

φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας.

Όταν ο λογιστής – φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 340/1998, αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο Α.Φ.Μ., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου.

Με το άρθρο 12 § 7 του ν. 3301/2004, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), νομοθέτημα πριν τον ΚΦΑΣ και πρέπει να υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος.

Επίσης, ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Ε.Λ.Π. υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα Ε.Λ.Π. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας υπογράφεται ο « φορολογικός» ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης (φορολογικός). Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις αυτές (29 § 3 ΚΒΣ) να υπογράφεται ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Ε.Λ.Π. Αναλυτικότερη αναφορά για το χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και δη του ισολογισμού θα γίνει σε επόμενη παράγραφο.

1.2.2. Χαρακτηριστικά ισολογισμού

Ο Ισολογισμός είναι μια λογιστική κατάσταση που απεικονίζει συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Ο ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή, της οποίας αποτελεί περίληψη και εμφανίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως συνοπτικά, μόνο κατά είδος και αξία, σε σύγκριση με την απογραφή που εμφανίζει αναλυτικά κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία, καθώς και από την αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας. Η κατάρτιση του Ισολογισμού είναι ο αντικειμενικός σκοπός σε όλα τα στάδια της λογιστικής εργασίας. Από τη λογιστική θεωρία προκύπτει ότι υπάρχουν *δύο τύποι Ισολογισμών ο οριζόντιος και ο κάθετος*. Στην ελληνική πρακτική έχει κυριαρχήσει ο οριζόντιος Ισολογισμός. Εξάλλου ο

κάθετος Ισολογισμός από τη χρήση 19 και μετά δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται (άρθρο 42γ Ν. 2190/20).

Ο οριζόντιος Ισολογισμός έχει το σχήμα λογαριασμού στον οποίο γράφονται αριστερά το ενεργητικό και δεξιά το παθητικό. Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος όλες οι υποχρεώσεις καθώς και τα ίδια τα οποία αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης προς τους εταίρους της ή τον επιχειρηματία.

Με βάση τη νομοθεσία που ισχύει και τη λογιστική επιστήμη, στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζεται με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια η χρηματοοικονομική συγκρότηση της επιχείρησης ταξινομημένη αρμονικά τόσο από τη λογιστική, όσο και από την οικονομική και νομική άποψη του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Με αυτόν τον τρόπο ο μελετητής του ισολογισμού μπορεί να τον συγκρίνει με ισολογισμούς προηγούμενων χρήσεων και ισολογισμούς άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Επίσης, αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της επιχείρησης για τους τρίτους, που ενδιαφέρονται για τη θέση και την εξέλιξή της, επειδή δημοσιεύεται. Πρέπει να ΠΛΗΡΕΙ τα εξής:

- Να προκύπτει από ειλικρινή απογραφή και αποτίμηση.
- Η ονοματολογία των περιουσιακών στοιχείων να είναι σαφής.
- Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων να γίνεται κατά ομοειδής κατηγορίες.
- Να μην συμψηφίζονται ανόμοια περιουσιακά στοιχεία, όπως πελάτες που έχουν δώσει προκαταβολές και τους οφείλει η επιχείρηση μέσω προμηθευτών.
- Να δημοσιεύεται μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως των κερδών, καθώς και με απαραίτητες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ανάλογα, τώρα, αν έχει κέρδος ή ζημία, κάθε φορά ονομάζεται:

1) Θετικός ή Ενεργητικός, όταν το $E > \Pi$ ή το Π είναι μηδέν, τότε η $K\Theta$ είναι θετική και λέγεται ΚΠ. Στην περίπτωση αυτή έχουμε την αριθμητική σχέση: $E = \Pi + K\Theta$.

2) Ουδέτερος, όταν το $E = \Pi$ και δεν υπάρχει $K\Theta$.

3) Αρνητικός ή Παθητικός, όταν το $E < \Pi$ ή το E είναι μηδέν, τότε η $K\Theta$ είναι αρνητική και λέγεται αρνητική $K\Theta$ ή αρνητική ΚΠ ή έλλειμμα ή ζημία και έχουμε την αριθμητική σχέση: $E + K\Theta = \Pi$.

Ακραίες περιπτώσεις είναι όταν το $E = 0$, από την οποία ισότητα προκύπτει ότι έχουμε Έλλειμμα $KΠ = Π$ και όταν το $Π = 0$, έχουμε $E = KΠ$.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράβαση μη σύνταξης του, τότε το αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της 4 του άρθρου 29 του νόμου φορολογικού νόμου 2238/94 (έως την αντικατάστασή του με τον Ν. 4172/2013), στην οποία ορίζεται ότι «όταν διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά», αν και τούτο ρητά δεν προβλέπεται από το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. Εννοείται ότι στην περίπτωση που νομίμως γίνεται χρήση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου δεν ισχύουν τα προαναφερόμενα.

Είναι σημαντικό επίσης να αναφερθεί πως για τη μη σύνταξη ή τη μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση του Ισολογισμού επιβάλλεται πρόστιμο (γενική παράβαση) με συντελεστή βαρύτητας τέσσερα (4) δηλαδή $880 \times 4 = 3520$. Συμβιβασμός στο ένα τρίτο (Ν. 197 άρθρο 5 § 6 περίπτωση 4).

Όταν όμως αποδεδειγμένα ο ισολογισμός έχει συνταχθεί και απλώς δεν καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών (υποβολή στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση εισοδήματος, διενέργεια εγγραφών κλεισίματος στα βιβλία και εξαγωγή αποτελέσματος κ.λπ.), δεν εφαρμόζεται η παραπάνω διάταξη και επιβάλλεται ένα γενικό πρόστιμο για τη μη καταχώρηση του ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων με συντελεστή βαρύτητας ένα δηλαδή το ποσό των 880 ευρώ.

Βέβαια σχετική αναφορά με τα προαναφερθέντα θα γίνει και επόμενη παράγραφο - ενότητα.

1.3. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Κ.Α.Χ.)

Με τον όρο Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως εννοούμε την λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει συνοπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας λογιστικής περιόδου, έχοντας σαν σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Αυτό που πρέπει να επισημάνουμε είναι πως η Κ.Α.Χ., όπως και ο ισολογισμός, καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεχτές λογιστικές αρχές. Το περιεχόμενο της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης διαιρείται σε δύο μέρη.

Στο πρώτο παραθέτονται τα στοιχεία των λογαριασμών των λειτουργικών εσόδων και των λειτουργικών εξόδων, δηλαδή των στοιχείων που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Έξοδα:

- Αμοιβές προσωπικού
- Αμοιβές τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόροι-τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Τόκοι κ συναφή έξοδα
- Αποσβέσεις

Έσοδα:

- Έσοδα από πώληση εμπορευμάτων
- Έσοδα από παροχή υπηρεσιών
- Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- Έσοδα κεφαλαίων

Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζονται οι λογαριασμοί των μη λειτουργικών (έκτακτων) εσόδων και κερδών και κατόπιν αυτούς των μη λειτουργικών εξόδων και ζημιών. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως βασική μορφή + Κύκλος εργασιών - Κόστος Πωληθέντων ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ + Άλλα λειτουργικά Έσοδα - Άλλα λειτουργικά Έξοδα

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ + Μη λειτουργικά Έσοδα - Μη λειτουργικά Έξοδα + Έκτακτα Έσοδα - Έκτακτα Έξοδα ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (Ψαρράς 2012).

1.4. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων είναι η λογιστική κατάσταση κατά την οποία η επιχείρηση αναγράφει πληροφορίες σχετικά με το ποσό των κερδών που διανέμει και σε ποιους το διανέμει τόσο για την παρούσα λογιστική χρήση όσο και για την αμέσως προηγούμενη.

Συγκεκριμένα, τα κέρδη προς διάθεση μιας ανώνυμης εταιρίας αποτελούνται από:

- Τα κέρδη της παρούσας χρήσης.
- Τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να διανεμηθούν στην παρούσα.
- Τα αποθεματικά που προορίζονται για διανομή στην παρούσα χρήση.
- Το φόρο εισοδήματος.

Μετά την αφαίρεση των φόρων, ορισμένο ποσό από τα κέρδη παραμένει στην εταιρία και αυξάνει τα αποθεματικά της, ενώ το υπόλοιπο διανέμεται:

- Στους μετόχους της εταιρίας υπό τη μορφή μερισμάτων
- Στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας ως αμοιβή τους

Συνήθως στο τέλος παραμένει αδιανεμητο ένα ποσό κερδών. Πρόκειται για τα κέρδη εις νέο, τα οποία θα ενσωματωθούν στα κέρδη της επόμενης χρήσης, για να προσδιορισθεί το ποσό των κερδών προς διάθεση.

1.5. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών η επιχείρηση παρουσιάζει στους τρίτους, επενδυτές, προμηθευτές, μετόχους αλλά και εργαζομένους, τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίστηκε τα Ταμειακά Διαθέσιμα και τα Ισοδύναμα Ταμειακά διαθέσιμα.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι πληροφορίες που παρέχει στο χρήστη είναι συμπληρωματικές σε αυτές που λαμβάνει από τις άλλες οικονομικές καταστάσεις της επιχειρηματικής μονάδας. Επίσης, αναγράφει πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού με επιπτώσεις στα μετρητά της επιχειρηματικής μονάδας (Πομόνης, 2010).

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών προετοιμάζεται χρησιμοποιώντας μια μορφή δραστηριότητας όπου τα στοιχεία που κατατάσσονται ως λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Συγκεκριμένα:

1. *Λειτουργικές δραστηριότητες:* είναι οι συνήθεις καθημερινές δραστηριότητες της λειτουργίας μιας επιχείρησης. Η έμμεση μέθοδος προετοιμασίας του Κατάσταση Ταμειακών Ροών ρυθμίζει το καθαρό ποσό εισοδήματος για την άρση μη χρηματικών εσόδων και εξόδων. Επίσης, αφαιρούνται στοιχεία όπως είναι τα κέρδη και ζημίες που δεν μπορούν να αποδοθούν στις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

Κατά την εξέταση, αλλαγές στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να λησμονείται ότι οι αλλαγές σε γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα εμφανίζονται ως λειτουργικές προσαρμογές τμήμα. Αλλαγές σε γραμμάτια εισπρακτέα παρουσιάζεται στο επενδυτικό τμήμα ενώ οι αλλαγές στις σημειώσεις πληρωτέα εμφανίζεται στο τμήμα χρηματοδότησης.

2. *Επενδυτικές δραστηριότητες*: Δηλαδή αγορά και πώληση ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού κατατάσσονται ως επενδυτικές δραστηριότητες. Επίσης, όλες οι επενδύσεις, (τρέχουσες και μακροπρόθεσμες) που κατατάσσονται ως επενδυτικές δραστηριότητες αν γίνει αγορά ή πώληση της επένδυσης.

3. *Οι χρηματοδοτικές δραστηριότητες* περιλαμβάνουν τις πράξεις που επηρεάζουν τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και τους λογαριασμούς ιδίων κεφαλαίων μετόχων, συμπεριλαμβανομένης της καταβολής μερισμάτων σε μετρητά. Βραχυπρόθεσμο δανεισμό και την αποπληρωμή των δανείων είναι επίσης μια δραστηριότητα χρηματοδότησης. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η πληρωμή των εξόδων τόκων θεωρείται μέρος της λειτουργίας. Από το καθαρό εισόδημα έχει ήδη μειωθεί για έξοδα από τόκους, η μόνη ρύθμιση που ενδέχεται να απαιτούνται στο τμήμα λειτουργίας είναι για το συμφέρον πληρωτέα αλλαγές.

4. *Σημαντικές επενδύσεις μη χρηματικών και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες*. Ορισμένες συναλλαγές εμφανίζονται ότι δεν επηρεάζουν μετρητά. Αυτές οι συναλλαγές απλώς γνωστοποιούνται στο κάτω μέρος της Κατάσταση Ταμειακών Ροών ως γνωστοποίηση με τίτλο «Επενδύοντας σημαντικά μη χρηματικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες». Ένα παράδειγμα θα ήταν η αγορά γης από την έκδοση μετοχών (Πομώνης, 2010).

1.6. Χρόνος Κατάρτισης και Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, η χρησιμότητα των Οικονομικών Καταστάσεων μειώνεται αν δεν είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία έκδοσης του ισολογισμού. Επομένως, η επιχείρηση θα πρέπει να είναι σε θέση να τις εκδώσει μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνήθεις παράγοντες, όπως η πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, δεν είναι επαρκείς λόγοι για αδυναμία έγκαιρης πληροφόρησης. Τα χρονικά όρια, πιο

συγκεκριμένα καθορίζονται από τη νομοθεσία και πολλές φορές από τους κανονισμούς λειτουργίας της αγοράς.

Το Δ.Σ. υποχρεούται να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις μέσα στη χρονική περίοδο που ορίζει το άρθρο 17§ 8 του Κ.Β.Σ. Ο νόμος 2190/1920 (άρθρο 41) ορίζει ότι ο ισολογισμός θα πρέπει να καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσεως. Βέβαια, ο νόμος δεν εννοεί ότι το Δ.Σ. έχει την υποχρέωση να περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού ακριβώς στη λήξη της εταιρικής χρήσεως και αυτό γιατί, όπως μπορεί να φανταστεί ο καθένας, στις περισσότερες περιπτώσεις είναι αδύνατο τεχνικά. Για την ολοκλήρωση της κατάρτισης του ισολογισμού απαιτείται ένα χρονικό διάστημα από τη λήξη χρήσεως το οποίο ποικίλει ανάλογα με το μέγεθος και την οργάνωση της εταιρείας (διενέργεια απογραφών, κλπ).

Όπως είναι κατανοητό, ο ισολογισμός πρέπει να καταρτίζεται εγκαίρως, έτσι ώστε οι ελεγκτές να έχουν τον χρόνο που χρειάζονται για τη διαδικασία του ελέγχου και τη σύνταξη της εκθέσεώς τους και να υπολείπεται ακόμα χρόνος είκοσι ημερών τουλάχιστον πριν τη γενική συνέλευση για τη δημοσίευση του ισολογισμού, της εκθέσεως των ελεγκτών και την υποβολή αυτών στη συνέχεια στη Διεύθυνση Ανώνυμων Εταιρειών του Υπουργείου Εμπορίας ή στον αρμόδιο Νομάρχη.

Το καταστατικό της εταιρείας είναι δυνατό να καθορίζει τη χρονική περίοδο να είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει από το νόμο, μέσα στην οποία το Δ.Σ. είναι υποχρεωμένο να καταρτίζει τον ισολογισμό. Στην περίπτωση που το Δ.Σ. δεν καταρτίσει έγκαιρα τον ισολογισμό, υποκύπτει στο αδίκημα του άρθρου 57 εδ. α' του Ν. 2190.1920.

Ο έλεγχος τους αποτελεί την επιθεώρηση αυτών. Το αποτέλεσμα του ελέγχου είναι η δημοσίευση μιας ανεξάρτητης άποψης. Στη δημοσίευση αυτή αναφέρονται στοιχεία για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι ή όχι ακριβείς, πλήρεις και αντιπροσωπευτικές. Με τη διενέργεια των οικονομικών ελέγχων φαίνεται αν τα δεδομένα που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αντιπροσωπεύουν την πραγματική εικόνα της οικονομικής της θέσης και της απόδοσής της. Η διενέργεια των ελέγχων προσδίδει στα οικονομικά δεδομένα, που παρουσιάζουν τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης, την απαιτούμενη αξιοπιστία. Για να διασφαλισθεί η ύπαρξη ή όχι ποιότητας του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να διενεργούνται οι οικονομικοί έλεγχοι και δίνεται στους χρήστες των καταστάσεων αυτών τα πιο χρήσιμα συμπεράσματα.

Ένας χρήστης οικονομικών καταστάσεων μόνο με την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι σε θέση να κρίνει για το εάν υπάρχουν παραποιημένες πληροφορίες. Για τον λόγο αυτό οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι βασισμένες σε αξιόπιστα και ακριβή οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης.

Ενώ τις περισσότερες φορές τα δεδομένα που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις δίνουν την εντύπωση ότι χαρακτηρίζονται από περιεκτικότητα και είναι ικανοποιητικά, στην πραγματικότητα υποκρύπτουν πλήθος ανακρίβειών εσκεμμένων και μη. Ο κίνδυνος παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων με ανακρίβειες περιορίζεται από τους ελεγκτές. Οι ίδιοι είναι υπεύθυνοι για την εξασφάλιση της ποιότητας όλων των στοιχείων που δίνονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Οι δύο βασικοί λόγοι που παρουσιάζονται αλλοιωμένα και ψεύτικα τα στοιχεία από τις επιχείρησης είναι η σκόπιμη έλλειψη εντιμότητας στην παρουσίαση οικονομικών στοιχείων (παραποίηση, απάτη) και η ανεπάρκεια στοιχείων.

Για την καταπολέμηση αυτών των προβλημάτων υπάρχουν δύο τύποι ελέγχου:

- **Εσωτερικός έλεγχος.** Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου έχει δημιουργηθεί για να σταματήσουν οι ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις. Μέσα από το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου διενεργούνται κάποιοι έλεγχοι που αποτελούν διαδικασίες και πολιτικές που εφαρμόζει ο εσωτερικός ελεγκτής της κάθε επιχείρησης. Στόχος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να περιφρουρήσει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης για να σταματήσει την οποία προσπάθεια απάτης διασφαλίζοντας την πληρότητα και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.

- **Εξωτερικός έλεγχος.** Η επιχείρηση σε τακτά χρονικά διαστήματα μισθώνει κάποιους εξωτερικούς ελεγκτές για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεών της. Οι εξωτερικοί λογιστές πρέπει να πραγματοποιήσουν ελέγχους για να εξακριβώσουν εάν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και ειδικότερα οι καταγραφές των διαφόρων συναλλαγών είναι σύμφωνες με τις αρχές της λογιστικής και με τα λογιστικά πρότυπα που διέπουν την οικονομική υποβολή των εκθέσεων.

Η χρήση του εσωτερικού ελέγχου δεν αποκλείει τη χρήση του εξωτερικού ελέγχου και το αντίθετο. Αυτό συμβαίνει γιατί οι δύο έννοιες δεν αποκλείουν η μία την άλλη. Ο συνδυασμός και των δύο ελέγχων (εσωτερικού και εξωτερικού) διασφαλίζει σε μια επιχείρηση αποτελεσματικό και ουσιαστικό έλεγχο.

1.7. Η Λογιστική Τυποποίηση στην Ελλάδα πριν την Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) - Ν. 4308/2014

Η Ελληνική Νομοθεσία βράδυνε αρκετά την αναγνώριση της Λογιστικής. Τα θέματά της τα καλύπτει στοιχειωδώς ο Εμπορικός Νόμος. Η πρόοδος αυτή σημειώθηκε μέσα από τους νόμους 602/1915 «περί Συνεταιρισμών» και 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών».

Για πρώτη φορά το 1984 καθιερώθηκε μέσω του Ν.Δ. 578/1948 «περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών» το σύστημα τηρήσεως των Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε. Την ίδια χρονιά ίσχυσε και ο Α.Ν 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων».

Με το Β.Δ. της 7.7.1952 κωδικοποιήθηκαν οι πιο πάνω διατάξεις, καθώς είχαν συμπληρωθεί με τις διατάξεις των Ν.Δ. 1211/1949, Α.Ν. 880/1949 και του Ν. 1618/1951, σε ενιαίο κείμενο με τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων».

Ο Κ.Φ.Σ. το 1952 τροποποιήθηκε με το Β.Δ. της 27.4.1956 που ήταν σε ισχύ μέχρι το έτος 1968. Για το διάστημα από 1/1/1968 μέχρι 31/12/68 ίσχυε παράλληλα με τον Α.Ν. 238/1967.

Από την 1/1/1969 ίσχυσε το Ν.Δ. 4/1968 «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» μέχρι και το 1977, με τροποποιήσεις που έγιναν του Ν.Δ. 406/1974.

Από την 1/5/1977 μέχρι τις 30/6/92 ίσχυσε το Π.Δ 99/1977 «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» με τις τροποποιήσεις των Π.Δ. 218/1982 και 356/1986.

Το έτος 1980 έγινε ένα μεγάλο άλμα στην Ελλάδα με την εισαγωγή του θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που θεσπίστηκε μέσω των άρθρων 47, 48 και 49 του Ν. 1041/1980.

Στις 15.12.1980 στο 283/τ.Α. Φ.Ε.Κ. δημοσιεύτηκε το Π.Δ. 1123 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Η ημερομηνία ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του διατάγματος προβλέπεται ότι θα είναι η 1.1.1982.

Στο Γ.Λ.Σ. προβλέπονταν ότι τα έννομα αποτελέσματα επέρχονται, με την προϋπόθεση η εφαρμογή αυτή να γνωστοποιηθεί με έγγραφο στο Υπουργείο Εμπορίου και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της οικονομικής μονάδας. Η γνωστοποίηση

περιλαμβάνει τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας (επωνυμία, έδρα, διεύθυνση), την ημερομηνία ενάρξεως της εφαρμογής του Γ.Λ.Σ. και τα μέρη ή τα κεφάλαια τα οποία εφαρμόζονται.

Το Γ.Λ.Σ με το Σχέδιο των Λογαριασμών, το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, το σαφή ορισμό των οικονομικών και λογιστικών όρων κ.λπ. που επιλέχθηκαν με κοινωνικοοικονομικά κριτήρια εξυπηρετεί σε σημαντική έκταση τους σύγχρονους σκοπούς της Λογιστικής.

Επιπλέον η εναρμόνιση της Λογιστικής με τη Λογιστική των χωρών της ΕΟΚ, που έγινε με το Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Ασφαλιστικών και Τραπεζικών Επιχειρήσεων, σύμφωνα με την 4η Κατευθυντήρια Οδηγία της ΕΟΚ, καθώς και η παράθεση ομοειδών λογιστικών πληροφοριών, θα συντελέσουν στη προώθηση ερευνών και μελετών. Οι πληροφορίες που θα προκύψουν θα στηρίζονται σε σταθερές και επιλεγμένες βάσεις με επιστημονικό τρόπο για τη λήψη κοινωνικοοικονομικών στοιχείων, την εξαγωγή συμπερασμάτων και τη λήψη αποφάσεων.

Ο Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. τροποποιήθηκε και συγχρονίστηκε με το Γ.Λ.Σ., με τα Π.Δ. 409/1986 ΚΑΙ 498/1987, το ίδιο και ο Ν. 3190/1955 περί Ε.Π.Ε. με το Π.Δ. 419/1986.

Με τον Ν. 1819/1988 συστήθηκε στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, ένα ειδικό όργανο με την ονομασία Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), σκοπός του οποίου είναι η παρακολούθηση των εξελίξεων της λογιστικής επιστήμης, η κατάρτιση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, η έκδοση γνωμοδοτήσεων, λογιστικών οδηγιών, ερμηνευτικών οδηγιών κλπ. τόσο για την εφαρμογή όσο και την εξέλιξη του Ε.Γ.Λ.Σ. και της λογιστικής επιστήμης και της τεχνικής.

Με τον Ν. 1969/1991 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) για τον έλεγχο των μεγάλων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

Με το Π.Δ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), που είναι εναρμονισμένο με το Ε.Γ.Λ.Σ., είχαμε παραπέρα πρόοδο και συμπληρώθηκαν τα νομοθετήματα και οι δρόμοι της Λογιστικής Επιστήμης στη χώρα μας.

Στη συνέχεια ο Κ.Β.Σ αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) Ν. 4093/2012, ο οποίος ίσχυσε μέχρι και την εφαρμογή του Ν. **4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και Άλλες Διατάξεις»** στον οποίο ενσωματώθηκε το σύνολο της Ελληνικής Λογιστικής Τυποποίησης και αναλύεται και σχολιάζεται διεξοδικά σε επόμενο κεφάλαιο.

1.8. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Σε ό,τι έχει σχέση με την οικονομική υποβολή εκθέσεων, αλλά και το σύνολο της λογιστικής, κατά τη διάρκεια των προηγούμενων ετών υπήρχε ένα ραγδαίο μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Τα τελευταία χρόνια έχει δημιουργηθεί μια ουσιαστική πρόοδος ως προς την καθιέρωση ενιαίων και αποδεκτών λογιστικών προτύπων από το σύνολο του οικονομικού κόσμου.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π./IFRS) είναι πρότυπα που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις επιχειρήσεις για να διασφαλιστεί η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η χρήση υψηλής ποιότητας λογιστικών είναι απαραίτητη διότι με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η παράδοση αξιόπιστων πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η εισαγωγή και εφαρμογή ενιαίου καθεστώτος λογιστικής τελικά διασφαλίζει τη συγκρισιμότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από τις διάφορες επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.

Μέσα από έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία δώδεκα χρόνια, έχουν μελετηθεί οι οικονομικές επιπτώσεις που δημιουργούνται από την επιβολή των διεθνών οικονομικών προτύπων στις εταιρείες και ειδικότερα σε εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα από τη χρήση διαπιστώθηκε ότι είναι θετικά. Στην περίπτωση δε της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε ότι είναι πολύ καλύτερα από τους κανόνες και τα πρότυπα λογιστικής που συνήθιζαν να χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για την παροχή ποιοτικών οικονομικών στοιχείων.

Από την πρώτη κιόλας στιγμή που μπήκαν σε εφαρμογή τα Δ.Π.Χ.Π./IFRS, έχει δημιουργηθεί ένα μεγάλο ενδιαφέρον για τη σχέση μεταξύ των λογιστικών προτύπων και της ποιότητας των πληροφοριών που αποκαλύπτονται από τις εταιρείες.

Σύμφωνα, λοιπόν, με μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί, η απαίτηση για την υψηλή ποιότητα των λογιστικών προτύπων ήταν το κύριο όφελος από τη δημιουργία των ποιοτικών οικονομικών καταστάσεων. Όπως φαίνεται μέσα από τη θεωρία, η υποχρεωτική αλλά και η εθελοντική συμμόρφωση με τα πρότυπα έχουν το ίδιο αποτέλεσμα το οποίο είναι η ελαχιστοποίηση της δυσαρμονίας των επιχειρήσεων με την αγορά. Η ελαχιστοποίηση αυτή της δυσαρμονίας των πληροφοριών φαίνεται ότι μειώνει το κόστος του κεφαλαίου για κάθε επιχείρηση.

Η μείωσή του οδηγεί σε αύξηση του όγκου των εμπορικών συναλλαγών της επιχείρησης. Ένα τέτοιο συμπέρασμα είναι αποδεκτό από τους κρατικούς παράγοντες, αν και από ότι δείχνουν τα εμπορικά στοιχεία της επίδρασης της αποκάλυψης πληροφοριών στο κόστος κεφαλαίου είναι μέτρια και αντικρουόμενα. Επομένως, με τη χρήση υψηλής ποιότητας προτύπων βελτιώνεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνοντας έτσι το κόστος κεφαλαίου.

Πολλές επιχειρήσεις από την άλλη μεριά έχουν δείξει αδιαφορία για τα οφέλη που μπορεί να έχουν από την υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων και επιλέγουν την υποβολή οικονομικών καταστάσεων χωρίς τη χρήση τους. Η άρνηση για την εφαρμογή των προτύπων είναι πιθανό να οφείλεται σε ενδεχόμενες δαπάνες που μπορεί να εμφανιστούν με τη διάδοση της υψηλής ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) ΚΑΙ ΤΑ Δ.Π.Χ.Π.

2.1. Νόμος 4308/2014

2.1.1. Πεδίο εφαρμογής

Ο νόμος ως προς την εφαρμογή του προβλέπει τα παρακάτω :

Τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου εφαρμόζουν:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. [4270/2014](#).

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.

β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, της οποίας οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. [3606/2007](#) (Οδηγία [2004/39/ΕΚ](#)).

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. [3371/2005](#).

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. [2778/1999](#).

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995.

η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. [4099/2012](#) (Οδηγία [2009/65/ΕΚ](#)).

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης. Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν emπίπτουν

στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. [4270/2014](#) εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Η Τράπεζα της Ελλάδος εφαρμόζει, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της, μόνο τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παρ. 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Η ίδια οντότητα συντάσσει Ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. [4099/2012](#) (Οδηγία [2009/65/EK](#)) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

α) Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. [4099/2012](#) (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας [2009/65/EK](#)) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

β) Διαφορές επιμέτρησης του κατεχόμενου, στο τέλος της περιόδου, ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων.

γ) Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.

Οι οντότητες της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου συντάσσουν Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό) του υποδείγματος Β.11 και Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου του υποδείγματος Β.12.

Θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών ανά κατηγορία οντοτήτων ρυθμίζονται στο άρθρο 30 του παρόντος νόμου, σε ό,τι αφορά στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

2.1.2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

Στο πρώτο κεφάλαιο του Ν. 4308/2014, και ειδικότερα στα άρθρα 1 και 2, καθορίζονται οι οντότητες (επιχειρήσεις) οι οποίες υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού αλλά και τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ταξινομούνται οι οντότητες σε τέσσερεις κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες.
- Μικρές οντότητες.
- Μεσαίες οντότητες.
- Μεγάλες οντότητες.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 2.1) απεικονίζονται αυτές οι τέσσερις κατηγορίες οντοτήτων οι οποίες είναι εξαιρετικά σημαντικές καθώς σύμφωνα με αυτήν την ταξινόμηση προσδιορίζεται το είδος των οικονομικών καταστάσεων που οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν αλλά και οι υπόλοιπες υποχρεώσεις που απορρέουν.

Πίνακας 2.1: Κατηγορίες Οντοτήτων με βάση το Άρθρο 2 του Νόμου 4308/2014

| | Κριτήρια κατηγοριοποίησης | Σύνολο ενεργητικού | Κύκλος εργασιών | Μ.Ο. ετήσιος απασχολουμένων |
|-------------|--|--------------------|-----------------|-----------------------------|
| ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ | Όσες δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 350.000€ | 700.000€ | 10 άτομα |
| ΜΙΚΡΕΣ | Όσες δεν είναι πολύ μικρές και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 4.000.000€ | 8.000.000€ | 50 άτομα |
| ΜΕΣΑΙΕΣ | Όσες δεν είναι μικρές και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 20.000.000€ | 40.000.000€ | 250 άτομα |
| ΜΕΓΑΛΕΣ | Όσες υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 20.000.000€ | 40.000.000€ | 250 άτομα |

Στην περίπτωση που μια οντότητα υπερβαίνει ή σταματάει να υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια δύο από των τριών παραπάνω κριτηρίων για δύο συνεχόμενες περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο η οποία έπεται αυτών των δύο περιόδων. Πρέπει να τονιστεί ότι οι Ομόρρυθμες Εταιρείες, οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες και οι Ατομικές Επιχειρήσεις κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000€.

Οι οντότητες οι οποίες υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι νομικά πρόσωπα με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας, Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας,

Ετερόρρυθμης Εταιρείας, Ομόρρυθμης Εταιρείας και Ατομικής Επιχείρησης. Επίσης, στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου υπόκεινται ακόμα και οι Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές οντότητες οι οποίες ανήκουν ή ελέγχονται από το δημόσιο, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Νόμου 4270/2014, ο οποίος αφορά το Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης.

Στο δεύτερο και τρίτο κεφάλαιο, στα άρθρα 3 ως και 15, καθορίζεται ο νέος τρόπος με τον οποίο τηρούνται τα λογιστικά αρχεία και εκδίδονται τα λογιστικά στοιχεία. Ουσιαστικά με αυτά τα άρθρα αντικαθίσταται η υποπαράγραφος Ε1 του Νόμου 4093/2012, ο οποίος αφορά τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, όπως επίσης και οποιαδήποτε άλλη διάταξη ή οδηγία έχει εκδοθεί εν δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του ήδη ισχύοντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992.

Με το νέο νόμο καθιερώνονται γενικές αρχές, οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται, έτσι ώστε να θεωρείται αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα της οντότητας, σε αντίθεση με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ο οποίος καθιέρωνε λεπτομερείς και τυπολατρικές προδιαγραφές.

Στο τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο κεφάλαιο, στα άρθρα 16 ως και 37, περιλαμβάνονται οι διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, με την υιοθέτηση νέων λογιστικών κανόνων επιμέτρησης, νέων υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αλλαγών στον λογιστικό χειρισμό αρκετών οικονομικών συναλλαγών.

2.2. Διαφορές στην Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ. & Ν. 2190/1920

Οι βασικές διαφορές που εντοπίζονται κατά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, πριν από το Νόμο 4308/2014, και κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι αρκετές και ορισμένες από αυτές αναλύονται παρακάτω.

Όσον αφορά την δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

α) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Καθορίζεται η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και επίσης, παρέχεται ένα υπόδειγμα αυτών, το οποίο πρέπει να τηρείται από όλες τις Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Δεν καθορίζεται κάποιο υπόδειγμα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το μόνο που παρέχεται είναι ο ελάχιστος αριθμός των λογαριασμών ο οποίος πρέπει να παρατίθεται σε αυτές.

Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Η αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται σύμφωνα με την νομοθεσία και τις καθορισμένες λογιστικές μεθόδους και αρχές.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται βάσει λογιστικών εκτιμήσεων της διοίκησης, όπως εκτίμηση της εύλογης αξίας των πάγιων στοιχείων και προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής τους για την αποτίμηση των παγίων κ.α.

Όσον αφορά την διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Δεν προβλέπεται η διόρθωση σοβαρών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 8, προβλέπεται ότι στην περίπτωση σημαντικών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες αφορούν προηγούμενες χρήσεις, υπάρχει η δυνατότητα αναπροσαρμογής τους, μέσω του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέον».

Όσον αφορά τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Καταχωρούνται στον ισολογισμό και η απόσβεση τους γίνεται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε χρόνια.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης, με εξαίρεση τα έξοδα ακινητοποιήσεων και το κόστος δανεισμού για την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία κεφαλαιοποιούνται στην περίπτωση που η επιχείρηση επιλέξει την μέθοδο της κεφαλαιοποίησης των τόκων.

Όσον αφορά την καταχώρηση συναλλαγματικών διαφορών.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Η καταχώρηση των συναλλαγματικών διαφορών, οι οποίες προκύπτουν κατά την πληρωμή ή κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, γίνεται στα έξοδα εγκατάστασης ή στο παθητικό ή στα αποτελέσματα. Για

παράδειγμα, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης δανείων σε ξένο νόμισμα για την απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα εγκατάστασης, πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στο παθητικό, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα αποτελέσματα κ.α.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η καταχώρηση των κάθε είδους συναλλαγματικών διαφορών, πραγματοποιείται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης .

Όσον αφορά την αποτίμηση άυλων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν αναπροσαρμόζονται και αποσβένονται αναλόγως του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους. Η αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην αξία κτήσης τους, αναπροσαρμόζονται κάθε τέσσερα χρόνια και αποσβένονται με σταθερούς συντελεστές.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Τα άυλα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν την δυνατότητα να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες τους και να αποσβένονται αναλόγως του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους.

Όσον αφορά την αξία κτήσης των άυλων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η αξία τους διακανονίζεται μελλοντικά.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Γενικά, ως αξία κτήσης των άυλων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, νοείται το τίμημα το οποίο καταβάλλεται για την απόκτηση αυτών, ασχέτως του χρόνου καταβολής του τιμήματος.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Ως αξία κτήσης των άυλων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η αξία διακανονίζεται μελλοντικά, νοείται η παρούσα αξία των αντίστοιχων οφειλόμενων δόσεων, δηλαδή οι τόκοι των δόσεων δεν περιέχονται.

Όσον αφορά την καταχώρηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Υπάρχει δυνατότητα κεφαλαιοποίησης των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης, με την προϋπόθεση ότι αφορούν την δημιουργία κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η καταχώρηση των δαπανών έρευνας γίνεται πάντα στα αποτελέσματα χρήσης. Η κεφαλαιοποίηση των δαπανών ανάπτυξης γίνεται κάτω από ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις, με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 38.

Όσον αφορά την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (ζώντα ζώα ή φυτά).

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Δεν υπάρχουν διατάξεις σε σχέση με την αποτίμηση τους και επομένως, εμφανίζονται στην αξία κτήσης, καθώς δεν διενεργούνται αποσβέσεις.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων αλλά και των αγροτικών προϊόντων πρέπει να πραγματοποιείται στις εύλογες αξίες τους. Οι μεταβολές από αυτήν την αποτίμηση στις εύλογες αξίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 41.

Όσον αφορά την λογιστική χρηματοδοτικών μισθώσεων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Η καταχώρηση των ακινήτων της χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του μισθωτή.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η καταχώρηση των ακινήτων της χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται αντίθετα από την καταχώρηση με βάση την ελληνική νομοθεσία, δηλαδή καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του μισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του εκμισθωτή. Ως αξία κτήσης καταχωρείται η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων, στα βιβλία του μισθωτή λογίζονται οι αποσβέσεις και οι τόκοι των μισθωμάτων, ενώ στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται αντίστοιχη χρηματοοικονομική απαίτηση, με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 17.

Όσον αφορά την αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων πραγματοποιείται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία ανάμεσα της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Η αποτίμηση των αξιόγραφων αλλά και όλων των χρηματοπιστωτικών μέσων γίνεται ως εξής: Για τα έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία (δάνεια και απαιτήσεις και διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις όπως ομόλογα, προθεσμιακές καταθέσεις κ.α.), η αποτίμηση γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο. Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία (μετοχές, ομόλογα και παράγωγα για κερδοσκοπία και λοιπά στοιχεία), η αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία και οι διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Τέλος, για τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (συμμετοχές σε θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες, ομόλογα και λοιπά στοιχεία), στην περίπτωση που υπάρχει ενεργός αγορά ή αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας, η αποτίμηση γίνεται

στην εύλογη αξία, ενώ διαφορετικά η αποτίμηση πραγματοποιείται στο κόστος μείον πιθανές ζημιές απομείωσης. Η καταχώρηση των διαφορών της αποτίμησης στην εύλογη αξία γίνεται απευθείας στην καθαρή θέση με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 39.

Όσον αφορά την καταχώρηση ιδίων μετοχών.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Η καταχώρηση των ιδίων μετοχών ως στοιχείο ενεργητικού γίνεται με την αξία κτήσης τους. Παράλληλα σχηματίζεται ισόποσο αποθεματικό το οποίο εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από την πώληση τους καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων, ενώ τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από την πώληση τους καταχωρούνται απευθείας στην καθαρή θέση, με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 32.

Όσον αφορά την εμφάνιση των μερισμάτων προς τους μετόχους.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Τα προτεινόμενα από το Διοικητικό Συμβούλιο μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση πριν την έγκρισή τους από την γενική συνέλευση των μετόχων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Τα μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση με την προϋπόθεση ότι έχουν εγκριθεί από το αρμόδιο όργανο της επιχείρησης.

Όσον αφορά την εμφάνιση των επιχορηγήσεων.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Η εμφάνιση των επιχορηγήσεων γίνεται στα ίδια κεφάλαια και η απόσβεση τους γίνεται αναλόγως του χρόνου απόσβεσης των επιχορηγηθέντων παγίων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Οι επιχορηγήσεις δεν εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια, αλλά η απόσβεση τους γίνεται με τον τρόπο της ελληνικής νομοθεσίας.

Όσον αφορά την εμφάνιση του φόρου εισοδήματος.

a) **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Η εμφάνιση του φόρου εισοδήματος πραγματοποιείται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Ο φόρος εισοδήματος θεωρείται έξοδο και η καταχώρηση του γίνεται στα αποτελέσματα χρήσης, με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 12.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος.

a. **Ε.Γ.Λ.Σ.:** Δεν προβλέπεται η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή των υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, σε περίπτωση όπου υπάρχει

ετεροχρονισμός από την φορολογική αρχή ως προς την αναγνώριση κάποιων λογιστικοποιηθέντων εσόδων ή εξόδων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 12, προβλέπεται η απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά τη καταχώρηση του αποτελέσματος συμβάσεων κατασκευής έργων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Δεν υπάρχει κάποια ρητή αναφορά, παρά μόνο εμμέσως προκύπτει ότι είναι απαραίτητη η εφαρμογή της μεθόδου της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, καθώς σε κάθε χρήση, λογίζονται τα έσοδα και έξοδα που την αφορούν, ασχέτως του χρόνου είσπραξης ή πληρωμής τους.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 11, τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία αφορούν τις συμβάσεις κατασκευής έργων είναι υποχρεωτικό να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης των συμβάσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ουσιαστικά, προβλέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης.

Όσον αφορά τα έκτακτα αποτελέσματα.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Τα έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν από την μη συνήθη δραστηριότητα μιας επιχείρησης, όπως συναλλαγματικές διαφορές, πώληση παγίων κ.α.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Τα έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν σπανίως, όπως σε περίπτωση απαλλοτρίωσης παγίων, καταστροφών κ.α.

Όσον αφορά την εμφάνιση των κερδών κατά μετοχή.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Δεν προβλέπεται η εμφάνιση κερδών κατά μετοχή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 33, προβλέπεται η εμφάνιση κερδών κατά μετοχή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά τον αποπληθωρισμό των οικονομικών καταστάσεων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Δεν προβλέπεται ο αποπληθωρισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων με έδρα σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 29, προβλέπεται αναλυτικά ο αποπληθωρισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτών των επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τον πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Προβλέπεται η σύνταξη του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, όπου απεικονίζεται μέρος των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Προβλέπεται η κατάρτιση του πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, αντί του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, όπου απεικονίζονται όλες οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων.

Όσον αφορά το προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων.

a) **Ε.Γ.Α.Σ.:** Καθορίζονται οι πληροφορίες, οι οποίες πρέπει να περιέχονται στο προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων.

b) **Δ.Π.Χ.Π.:** Απαιτείται η γνωστοποίηση πολλών πληροφοριών, οι οποίες πρέπει να παρουσιάζονται στο προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων, καλύπτοντας θέματα όπως τις λογιστικές αρχές και τις μεθόδους, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τις κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις αξίες εμφάνισης τους, τα ίδια κεφάλαια, τις προβλέψεις, την αποτίμηση αποθεμάτων, την αποτίμηση λοιπών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, την διαχείριση και την αντιστάθμιση κινδύνων, τους φόρους εισοδήματος, τις πληροφορίες για τα κέρδη κατά μετοχή, τις πληροφορίες για τα κύρια λάθη και τις μεταβολές στις λογιστικές αρχές και μεθόδους, τα έσοδα - έξοδα, τις πληροφορίες για την κατάσταση ταμειακών ροών, τις πληροφορίες για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τις παροχές λήξης εργασιακής σχέσης κ.α.

2.3. Παραδείγματα Προσαρμογής από Οικονομικές Καταστάσεις

Παραπάνω έγινε η συνοπτική ανάλυση των κυριότερων διαφορών, όσον αφορά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με ελληνική νομοθεσία πριν από τον Νόμο 4308/2014 και σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Έπειτα από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα με τον Νόμο 2992/2002, και εν συνεχεία με τους νόμους 3148/2003 και 3229/2004, οπότε και ορίστηκε η εφαρμογή τους από 01-01-2015, πολλές από τις ελληνικές επιχειρήσεις, ξεκίνησαν να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με αυτά. Η εταιρεία XXX Α.Ε., εφάρμοσε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της, αμέσως από την 01-01-2015.

Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις αυτής της εταιρείας για το έτος 2004 είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ για το έτος 2014 είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων

χρήσης, η κατάσταση συνολικού εισοδήματος χρήσης, η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και η κατάσταση ταμειακών ροών.

Παρακάτω θα πραγματοποιηθεί η παρουσίαση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας αυτής, ενδεικτικά του ισολογισμού της για το έτος 2004 και για το έτος 2014 και της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης για το έτος 2004 και για το έτος 2014.

Πίνακας 2.2: Ισολογισμός 2014 (κατά Δ.Π.Χ.Π.)

| | |
|--|--------------------|
| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | |
| Ενσώματα πάγια στοιχεία | XXXX |
| Άυλα περιουσιακά στοιχεία | XXXX |
| Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | XXXX |
| Αποθέματα | XXXX |
| Απαιτήσεις από πελάτες | XXXX |
| Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία | XXXX |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | <u>XXXX</u> |
| ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ | |
| Μετοχικό κεφάλαιο | XXXX |
| Λοιπά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων | XXXX |
| ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ | <u>XXXX</u> |
| Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις | XXXX |
| Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | XXXX |
| Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις | XXXX |
| Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | XXXX |
| ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ | <u>XXX</u> |
| ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ | <u>XXXX</u> |

Οι διαφορές κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π., όπως ήδη έχει αναφερθεί, είναι αρκετές αλλά στην απεικόνιση τους δε φαίνονται όλες. Για παράδειγμα, παρατηρούμε ότι στον ισολογισμό με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ενώ στον ισολογισμό του 2014, με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. δεν εμφανίζονται.

Επίσης, στον ισολογισμό κατά Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού, όπως επίσης οι χρεωστικοί και πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως, ενώ στον ισολογισμό κατά Δ.Π.Χ.Π. δε συμβαίνει κάτι τέτοιο.

Πίνακας 2.3.: Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης 2004 (κατά Ε.Γ.Λ.Σ.)

| | |
|---|--------------------|
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ | |
| Κύκλος εργασιών | XXX |
| (-) Κόστος πωλήσεων | - XXX |
| Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης | <u>XXXX</u> |
| (+) Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης | XXX |
| Σύνολο | <u>XXXX</u> |
| -) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας | -XXX |
| (-) Έξοδα έρευνας & ανάπτυξης | -XXX |
| (-) Έξοδα λειτουργίας διάθεσης | -XXX |
| Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης | <u>XXXX</u> |
| (+) Έσοδα συμμετοχών, πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα | XXX |
| (-) Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα | -XXX |
| Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης | <u>XXXX</u> |
| (+) Έκτακτα & ανόργανα έσοδα | XXX |
| (+) Έκτακτα κέρδη | XXX |
| (-) Έκτακτα & ανόργανα έξοδα | -XXX |
| Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα | <u>XXXX</u> |
| (-) Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων | XXX |
| (+) Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος | -XXX |
| ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ | <u>XXXX</u> |

Όσον αφορά την εμφάνιση του φόρου εισοδήματος, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. πραγματοποιείται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ κατά τα Δ.Π.Χ.Π. ο φόρος εισοδήματος θεωρείται έξοδο και η καταχώρησή του γίνεται στα αποτελέσματα χρήσης. Επίσης, όσον αφορά τα έκτακτα αποτελέσματα, κατά την ελληνική νομοθεσία προκύπτουν από τη μη συνήθη δραστηριότητα μιας επιχείρησης, όπως συναλλαγματικές διαφορές, πώληση παγίων κ.α., ενώ κατά τα Δ.Π.Χ.Π. προκύπτουν σπανίως.

Πίνακας 2.4 : Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης 2014 (κατά Δ.Π.Χ.Π.)

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ | |
|--|--------------------|
| Κύκλος εργασιών | XXXX |
| (-) Κόστος πωλήσεων | - XXXX |
| Μικτά κέρδη | XXXX |
| (+) Άλλα έσοδα | XXXX |
| (-) Έξοδα διάθεσης | -XXXX |
| (-) Έξοδα διοίκησης | -XXXX |
| (-) Άλλα έξοδα | - XXXX |
| Κέρδη εκμετάλλευσης | <u>XXXX</u> |
| Καθαρό χρηματοοικονομικό κόστος | XXXX |
| Συναλλαγματικές διαφορές | XXX |
| Κέρδη/Ζημιές από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία | -XXX |
| Αποτελέσματα από συγγενείς και θυγατρικές επιχειρήσεις | XXXX |
| Καθαρά κέρδη προ φόρων | <u>XXXX</u> |
| (-) Φόρος εισοδήματος | -XXX |
| ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΛΗ ΧΡΗΣΗΣ τα οποία κατανέμονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας | XXXX |
| Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών & επενδυτικών αποτ/των | XXXX |
| (+) Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος | XXXX |
| (-) Αποσβέσεις επιχορηγήσεων περιουσιακών στοιχείων | -XXXX |
| ΚΕΡΛΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ, ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ, ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ | <u>XXXX</u> |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

3.1. Η Έννοια των Αποθεμάτων

3.1.1. Αποθέματα και Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση τα οποία :

- Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή των στοιχείων.
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις (κυρίως βιομηχανικές και εμπορικές) αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό κομμάτι του κυκλοφορούντος προϊόντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώλησή τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών. Εξάλλου, εξαιτίας της συνεχούς ροής και ανακύκλωσής τους, τα αποθέματα δημιουργούν στους διευθύνοντες της επιχείρησης πολλά και σοβαρά προβλήματα που αναφέρονται στην επάρκεια, στην αποφυγή υπέρ/υπό αποθεματοποιήσεων, στον έλεγχο, στη συντήρηση, στην έγκαιρη διάθεσή τους κ.λπ. Έτσι, δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι αποτυχία της διοικήσεως σε θέματα αποθεμάτων είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε αποτυχία ολόκληρη την επιχειρηματική προσπάθεια.

Από λογιστική άποψη, τα αποθέματα δημιουργούν προβλήματα και στους λογιστές που εστιάζονται στη λογιστική παρακολούθησή τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως (λογιστική αποθήκη, καρτέλες αποθηκάρων, έντυπα εισαγωγών-εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών, κ.λπ.), καθώς και στην ποσοτική καταμέτρηση και αποτίμηση αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως.

Βασικά στοιχεία πολλών από τα λογιστικά προβλήματα που αναφέρονται στα αποθέματα αποτελεί το γεγονός ότι τα αγαθά που πωλούνται ή αναλίσκονται στην παραγωγή σε μια χρήση, πολύ σπάνια ταυτίζονται ακριβώς με εκείνα που παρήχθησαν ή αγοράστηκαν την ίδια χρήση. Η αυξομείωση των φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων από χρήση σε χρήση καθιστά αναγκαία μια κατάλληλη κατανομή του συνολικού κόστους των αποθεμάτων σε κόστος μενόντων και κόστος πωληθέντων.

Περιεχόμενα της ομάδας 2

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης .

Τα αποθέματα προέρχονται από :

- 1) Απογραφή
- 2) Αγορά
- 3) Ιδιοπαραγωγή
- 4) Ανταλλαγή
- 5) Εισφορά σε Είδος
- 6) Δωρεά

Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί της ομάδας 2

Οι πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί της Ομάδας 2 είναι οι ακόλουθοι:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΎΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

27

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΆΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

3.1.2. Αποθέματα και σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις

Τον ίδιο ορισμό δίνει και το APB Statement No 1 «Inventory Prices». Στις διευκρινίσεις που δίνει για τον ορισμό αυτόν αναφέρεται ότι δεν είναι αποθέματα τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα ταξινομηθούν στα πάγια. Το γεγονός ότι ένα αποσβέσιμο στοιχείο αποσύρεται από την κανονική χρήση και κρατείται για πώληση δε δείχνει ότι το στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί στα αποθέματα.

Πρώτες ύλες και υλικά που αγοράστηκαν για παραγωγή μπορούν να αναλωθούν τελικά για κατασκευή παγίων ή άλλων σκοπών που δεν σχετίζονται με την παραγωγή, αλλά επειδή τα αποθέματα αυτά αντιπροσωπεύουν μια μικρή μερίδα του συνόλου των αποθεμάτων δεν είναι αναγκαίο να εμφανιστούν στον ισολογισμό με ιδιαίτερη κατηγορία από εκείνη των αποθεμάτων.

3.2. Λογιστικές Διακρίσεις των Αποθεμάτων

3.2.1. Με κριτήριο τον προορισμό τους

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στηρίζεται βασικά όχι στην αντικειμενική τους φύση αλλά στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχειρήσεως. Όμοια κατά αντικειμενική φύση στοιχεία είναι δυνατό να διαχωρίζονται λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχειρήσεως στην οποία απαντώνται. Χαρακτηριστικό παράδειγμα παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί (Πίνακας 3.1).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προσδιορίζει τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων, για καθεμία των οποίων αφιερώνει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό όπως αναπτύσσεται στα επόμενα.

Πίνακας 3.1: Παράδειγμα λογιστικής παρακολούθησης

| Αντικειμενική φύση στοιχείου | Είδος επιχείρησης στην οποία βρίσκεται το στοιχείο | Λειτουργική φύση και χαρακτηρισμός του στοιχείου |
|------------------------------|--|--|
| Βάμβακας εκκονισμένος | Εκκοκιστήριο | Έτοιμο προϊόν |
| | Βαμβακεμπορική επιχείρηση | Εμπόρευμα |
| | Κλωστήριο | Πρώτη Ύλη |
| Ύφασμα | Υφαντήριο | Έτοιμο προϊόν |
| | Ύφασματοεμπορική επιχείρηση | Εμπόρευμα |
| | Βιομηχανία ενδυμάτων | Πρώτη Ύλη |
| Σιδηρόφυλλα | Βιομηχανία ελασμάτων | Έτοιμο προϊόν |
| | Βιομ. Σιδ. κατασκευών | Πρώτη ύλη |
| Φιάλες Υάλινες | Υαλουργική επιχείρηση | Έτοιμο προϊόν |
| | Βιομηχανία αναψυκτικών | Είδος συσκευασίας |
| Πυρήνας | Ελαιουργία | Υποπροϊόν |
| | Πυρηνελαιουργία | Πρώτη Ύλη |

3.2.2. Με κριτήριο τον κλάδο και τον τρόπο απόκτησής τους

a. Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορικά και βιομηχανικά. Η εμπορική κατέχει και διαχειρίζεται εμπορεύματα, ενώ η βιομηχανική πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά, προϊόντα κ.λπ.

b. Με κριτήριο τον τρόπο απόκτησής τους, τα αποθέματα διακρίνονται σε παραγόμενα και αγοραζόμενα. Αγοραζόμενα είναι τα εμπορεύματα πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων και τα είδη συσκευασίας, ενώ παραγόμενα είναι τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα και τα ημικατεργασμένα υλικά (παραγωγή σε εξέλιξη).

c. Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων

d. Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους ή μη στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, τα υλικά διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα :

- **Άμεσα υλικά**, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι κατά κανόνα οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες).

Τα άμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, τελούν σε αναλογική σχέση με τον όγκο παραγωγής και προσαυξάνουν το βάρος των προϊόντων. Επί διπλάσιας παραγωγής απαιτείται διπλάσια περίπου ποσότητα υλικών.

Φρονούμε ότι ως άμεσα υλικά πρέπει να χαρακτηρίζονται τα υλικά που περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων και τα οποία είναι τα υλικά που τελούν σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα.

Άμεσα υλικά είναι, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας».

- **Έμμεσα υλικά**, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι εκείνα που αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σε αυτό, όπως π.χ. τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήξεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών.

Τα έμμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, είναι δυνατό να τελούν ή όχι σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα, αλλά δεν προσαυξάνουν το βάρος αυτών.

Από τα προαναφερόμενα, καταφαίνεται ότι η διάκριση των υλικών σε έμμεσα και άμεσα δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση παρακολουθεί τις ποσότητες των αναλίσκόμενων υλικών, δηλαδή από το εάν κατά την παράδοσή τους προς βιομηχανοποίηση τα υλικά εξατομικεύονται κατά παραγόμενο προϊόν ή εάν η ποσότητα των υλικών που αναλώθηκαν για την παραγωγή καθενός προϊόντος προσδιορίζεται με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των παραγόμενων προϊόντων. Κρίσιμο κριτήριο είναι όχι ο τρόπος παρακολουθήσεως και υπολογισμού των αναλώσεων υλικών, αλλά η ενσωμάτωση ή μη της ποσότητας τους στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Ως έμμεσα υλικά πρέπει να θεωρήσουμε, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 «αναλώσιμα υλικά» και 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων».

Το κόστος των αναλίσκόμενων έμμεσων υλικών βαρύνει τα κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί 92 «κέντρα κόστους») και συνιστά τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Δηλαδή καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση διάφορα κριτήρια καταλογισμού.

3.3. Η Παρακολούθηση των Αποθεμάτων στη Γενική Λογιστική

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους λογαριασμούς που παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα (Πίνακας 3.2) για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Πίνακας 3.2: Λογαριασμοί Λογιστικής Παρακολούθησης Αποθεμάτων

| Για τα αγοραζόμενα αποθέματα | Για τα παραγόμενα αποθέματα |
|---|--------------------------------|
| 20 Εμπορεύματα | 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή |
| 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας | 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα |
| 25 Αναλώσιμα υλικά | 23 Παραγωγή σε εξέλιξη |
| 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων | |
| 28 Είδη συσκευασίας | |

Οι παραπάνω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι υποχρεωτικής τηρήσεως και αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή, το περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα, που κατά βασικό κανόνα διέπει την ανάπτυξη σε δευτεροβάθμιους των πλείστων πρωτοβαθμίων λογαριασμών, δεν ισχύει για την ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων της ομάδας Η επιχείρηση αναπτύσσει κατά τις επιθυμίες της τους λογαριασμούς των αποθεμάτων με τις αντίστοιχες δεσμεύσεις:

- Να παρακολουθεί τα αποθέματα απογραφής σε οπουδήποτε επίπεδο υπολογισμού (δευτεροβαθμίου, τριτοβαθμίου ή αναλυτικότερου) των πρωτοβαθμίων 20-28 επιθυμεί. Μπορεί ακόμα να παρακολουθεί τα αποθέματα αυτά σε δύο υπολογαριασμούς : «αποθέματα απογραφής ενάρξεως» και «αποθέματα απογραφής λήξεως».

- Να παρακολουθεί τις αγορές χρήσεως επίσης σε οποιοδήποτε επίπεδο υπολογαριασμού (δευτεροβαθμίου, τριτοβαθμίου ή αναλυτικότερου) των πρωτοβαθμίων 20,24,25,26 και 28 επιθυμεί. Μπορεί ακόμα να ξεχωρίζει τις αγορές σε «αγορές εσωτερικού», «αγορές από χώρες της κοινότητας» και «αγορές εξωτερικού» και περαιτέρω, για τις ανάγκες της λογιστικής παρακολούθησεως του Φ.Π.Α και για την

κατάρτιση των σχετικών φορολογικών δηλώσεων, να αναπτύσσει τους λογαριασμούς αυτούς κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Κατόπιν των όσων προαναφέραμε, ο λογαριασμός 24 σε μια επιχείρηση παραγωγής λχ έτοιμων ενδυμάτων, είναι δυνατόν να αναπτυχθεί ως εξής :

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΎΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.00 Πρώτες ύλες παραγωγής ενδυμάτων

24.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως χρήσεως

24.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως

24.00.10 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

24.00.10.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.10.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

.....

24.00.10.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.00.10.91 Εκπτώσεις αγορών

24.00.10.91.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.10.91.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

24.00.10.91.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.00.11 Αγορές χρήσεως από χώρες της κοινότητας

24.00.11.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.11.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

24.00.11.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

24.00.11.91 Εκπτώσεις αγορών

24.00.11.91.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.11.91.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

24.00.11.91.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.00.12 Αγορές χρήσεως από τρίτες χώρες

Ανάπτυξη όπως η προηγούμενοι λογαριασμοί

24.00.10 και 24.00.11

24.01 Βοηθητικές ύλες παραγωγής ενδυμάτων

Ανάπτυξη όμοια του λογαριασμού

24.00 24.02 Υλικά συσκευασίας παραγωγής ετοιμών ενδυμάτων

Ανάπτυξη όμοια του λογαριασμού

24.00 24.98 Εκπτώσεις αγορών

24.98.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.98.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

24.98.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.99 Προϋπολογισμένες αγορές

Διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

Εφόσον, η επιχείρηση αγοράζει από χώρες της Κοινότητας αποθέματα με ειδικό φόρο καταναλώσεως, ο λογαριασμός 24.00.11 του παραδείγματός μας αναπτύσσεται περαιτέρω στους εξής δύο τεταρτοβάθμιους : «αγορές με ειδικό φόρο κατανάλωσης» και «αγορές χωρίς ειδικό φόρο κατανάλωσης».

- Στο λογαριασμό 24.98 παρακολουθούνται οι εκπτώσεις όλων των κατηγοριών αποθεμάτων σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε αμέσως παρακάτω.

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην αναπτύξει τους παραπάνω λογαριασμούς των αγορών αποθεμάτων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. εφόσον ενημερώνει το λογαριασμό 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας» αναλυτικά, εγγραφή προς εγγραφή, σε τρόπο ώστε να καθιστά εφικτός ο έλεγχος του φόρου με τη διενέργεια των απαραίτητων επαληθεύσεων και εφόσον προκύπτουν από το λογαριασμό αυτόν τα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτούνται για την κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Οι λογαριασμοί 20,24,25,26 και 28 λειτουργούν ως εξής:

- Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται οι υπολογαριασμοί «αποθέματα απογραφής» με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.

- Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται οι υπολογαριασμοί «αγορές χρήσεως» με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.

- Απαγορεύεται η πίστωση των λογαριασμών αυτών για οποιαδήποτε άλλη αιτία, εκτός από τις αποστολές αποθεμάτων σε άλλα υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, όταν τα υποκαταστήματα δεν τηρούν αυτοτελή γενική λογιστική (ομάδες 1-8), τηρούν όμως αυτοτελή ομάδα 9.

- Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνονται με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», με την αξία των αποθεμάτων απογραφής ενάρξεως της χρήσεως και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως, όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αποτίμηση τους, που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες που αναπτύσσονται παρακάτω.

Χρέωση αποθεμάτων απογράφης (X)

A) Τα αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσης 1/1

B) Τα αποθέματα απογραφής λήξεως της χρήσης 31/12, με πίστωση του λογαριασμού 80.00

Πίστωση αποθεμάτων απογραφής (Π)

A) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσεως 1/1, μεταφερόμενα την 31/12 στη χρέωση του λογαριασμού 80.00.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού εμφανίζει την ίδια αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσης.

Δυνατό αντί να τηρηθούν δύο λογαριασμοί για τα αποθέματα απογραφής ως εξής:

20.00 Αποθέματα

20.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσεως

20.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως της χρήσεως

Για τις αγορές των αποθεμάτων της χρήσης χρεώνονται

B). Με το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγορών) και πιστώνονται

1. Με τις επιστροφές των αγορών ή

2. Με τις εκπτώσεις αγορών

3. Με την μεταφορά του υπολοίπου του τέλους χρήσης στη χρέωση του λογαριασμού 80.00, οπότε και εξισώνεται.

Αντί του ενός λογαριασμού ενδείκνυται να τηρούνται τρεις λογαριασμοί ανάλογα με την προέλευση των αγορών ως εξής :

20.01 Αγορές χρήσεως

20.01.00 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.01.01 Αγορές χρήσεως από χώρες της κοινότητας

20.01.02 Αγορές χρήσεως από τρίτες χώρες

ή όπως υποδεικνύεται στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο.

Επίσης, για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις αγορών είναι δυνατό, στη διάρκεια της χρήσεως, να τηρηθούν ιδιαίτεροι λογαριασμοί, αντίθετοι του λογαριασμού «αγορές χρήσεως», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων μεταφέρονται, στο τέλος χρήσης, στην πίστωση του λογαριασμού αυτού.

Η λογιστική εγγραφή απεικονίσεως της αγοράς αποθεμάτων γίνεται με βάση το τιμολόγιο του προμηθευτή για τις αγορές του εσωτερικού ή με βάση δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής για τα αγοραζόμενα από το εξωτερικό αποθέματα, το κόστος των οποίων συγκεντρώνεται και ολοκληρώνεται στους λογαριασμούς 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων». Το τιμολόγιο του προμηθευτή εσωτερικού εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την παραγγελία ή την αποστολή των αγαθών, η δε λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αγοράς μέχρι τη δέκατη πέμπτη μέρα του επόμενου μήνα της λήψεως του τιμολογίου, οπότε, προκειμένου για αγορά εμπορευμάτων, γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής :

20 Εμπορεύματα

20.00 Κατηγορία (ή ομάδα ειδών) εμπορευμάτων

20.00.01 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.00.01.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%

κ.λπ.

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας

54.00.20.023 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων 23%

κ.λπ.

(σε) 50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

Σχετικά με το χρόνο για τις εκπτώσεις του Φ.Π.Α. επί των αγορών (εισροών) από τον Φ.Π.Α. εκροών (πωλήσεων), δηλαδή του χρόνου καταχώρησης του Φ.Π.Α. επί των αγορών στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας», οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2859/2000 ορίζουν ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που γίνεται η παράδοση των αγαθών, δηλαδή κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Κατ' εξαίρεση ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., παρέχεται η ευχέρεια εκδόσεως των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως των αγαθών. Συνεπώς, ο μεν πωλητής οφείλει να απεικόνιση την υποχρέωση αποδόσεως του φόρου κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου και ακριβέστερα κατά το χρόνο καταχώρησης του τιμολογίου στα βιβλία του και ο αγοραστής να εκπέσει το φόρο κατά το χρόνο καταχώρησης του προμηθευτή στα δικά του βιβλία, με την προϋπόθεση ότι η καταχώρηση γίνεται εντός των προθεσμιών που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Μία απλουστευμένη απεικόνιση του τρόπου λειτουργίας των αγοραζόμενων αποθεμάτων δίνεται στον ακόλουθο πίνακα προκειμένου για το λογαριασμό 20 «Εμπορεύματα».

| 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ | | 80.00 Λ/ΣΜΟΣ Γ.ΕΚΜ. | |
|----------------|-----------|---------------------|-----------|
| (1) 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.200.000 |
| (2) 1.200.000 | | 30.000.000 | |
| (3) 30.000.000 | | | |

(1) Αποθέματα ενάρξεως 1/1/20+ (2) Αποθέματα απογραφής λήξεως 31/12/20+ (3) Αγορές χρήσεως 20+1

3.3.1. Η αξία κτήσεως των αποθεμάτων

Για καθεμία κατηγορία αποθεμάτων των λογαριασμών 20,24,25,26 κι 28 τηρείται υποχρεωτικός δευτεροβάθμιος, τριτοβάθμιος ή αναλυτικότερος λογαριασμός «αγορές χρήσεως». Η χρέωση του υπολογαριασμού αυτού γίνεται κατά την παραλαβή των αγοραζομένων (από το εσωτερικό ή το εξωτερικό) αποθεμάτων με την αξία κτήσης τους.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις ειδικές εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)». Την έννοια αυτή της τιμής κτήσεως την υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 παρ.7) και ο Κ.Β.Σ (άρθρο 28 παρ.2). Δηλαδή η αξία κτήσεως συντίθεται από :

- (1) Την τιμολογιακή αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων
- (2) Τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τα δύο αυτά συστατικά στοιχεία της αξίας κτήσης τα αναπτύσσουμε παρακάτω.

3.3.1.1. Η τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων και τα ειδικά έξοδα αγορών

Τιμολογιακή αξία, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και των τελών τα οποία στο τέλος δεν βαραίνουν την οικονομική μονάδα. Ακριβέστερα, τιμολογιακή αξία είναι η αξία μιας ορισμένης ποσότητας υλικών που αναγράφεται στο τιμολόγιο και αναφέρεται σε ορισμένο τόπο παραδόσεως και τρόπο πληρωμής. Δηλαδή, η τιμολογιακή αξία του αγοραζόμενου υλικού συναρτάται από τους όρους αγοράς και κυρίως από τον τρόπο παραδόσεως, τον τρόπο πληρωμής και το μέγεθος της αγοραζόμενης ποσότητας.

Για τη μετατροπή σε ευρώ της τιμολογιακής αξίας σε ξένο νόμισμα ασχολούμαστε αμέσως παρακάτω.

3.3.1.1.1. Έννοια των ειδικών εξόδων αγορών

Ειδικά (ή άμεσα) έξοδα αγορών, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Δηλαδή, ειδικά έξοδα αγορών είναι όλα τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται ειδικά για τη συγκεκριμένη αγορά από τη στιγμή που δόθηκε η σχετική παραγγελία μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Τα ειδικά έξοδα συνδέονται με τρόπο άμεσο και έμμεσο με τα αγοραζόμενα αγαθά. Εάν η συγκεκριμένη αγορά δε γινόταν, η επιχείρηση δε θα υποβαλλόταν στα έξοδα αυτά.

Το ύψος των ειδικών εξόδων αγορών εξαρτάται κυρίως από τον κατά τη σύμβαση αγοραπωλησίας τόπο παραδόσεως των αγοραζόμενων αγαθών. Τέτοια έξοδα για τις αγορές εσωτερικού, κατά ενδεικτική απαρίθμηση, είναι :

- Τα φορτωτικά από την αποθήκη του προμηθευτή στο μεταφορικό μέσο.
- Τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή.
- Τα ασφάλιστρα μεταφοράς.
- Τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή.
- Οι προμήθειες και οι μεσιτείες αγοράς.
- Τα δικαιώματα Ο.Λ.Π..
- Ο μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α.

3.3.1.1.2. Λογιστική αντιμετώπιση των ειδικών εξόδων αγορών

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τα άμεσα έξοδα καταχωρούνται κατευθείαν σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμό της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2. Η λύση αυτή της απευθείας επιβαρύνσεως του κόστους των αγοραζόμενων αποθεμάτων με τα άμεσα έξοδα αγορών βρίσκει τη θεωρητική της θεμελίωση στο ότι τα έξοδα αυτά συνιστούν μέρος της αξίας κτήσεως των υλικών, αφού ως αξία κτήσεως των υλικών πρέπει να θεωρείται η αξία την οποία αυτά έχουν κατά την παράδοσή τους στις αποθήκες της αγοράστριας επιχειρήσεως.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει, εντούτοις, ορισμένους λογαριασμούς στην ομάδα 6, οι οποίοι προορίζονται για την παρακολούθηση εξόδων, τα οποία εμφανώς συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών. Τέτοιοι είναι π.χ. οι λογαριασμοί :

61.02.00 Προμήθειες για αγορές

61.02.03 Προμήθειες (κατά το μέρος που αφορούν αγορές)

62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών (κατά το μέρος που αφορούν αγορές)

64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών-αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.

Η καταχώρηση των ειδικών εξόδων αγορών κατά πρώτον στους αρμόδιους λογαριασμούς 6 κρίνεται σκόπιμη για λόγους φορολογικούς, όπως για παράδειγμα είναι δυνατό να συμβαίνει για ορισμένες αμοιβές τρίτων που δηλώνονται στη 2, ή για τη συγκέντρωση χρησίμων πληροφοριακών στοιχείων, όπως π.χ. σε ποιο ποσό ανήλθαν τα μεταφορικά έξοδα των αγορών. Εφόσον η επιχείρηση κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής,

οφείλει στη συνέχεια να μεταφέρει τα ειδικά αυτά έξοδα από τους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6 στους υπολογαριασμούς αγορές χρήσεως των, κατά περίπτωση, αρμόδιων λογαριασμών της ομάδας 2.

Άλλο ζήτημα που άπτεται της λογιστικής και κοστολογικής αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων αγορών είναι η συγκέντρωση και η προσθήκη τους στην τιμολογιακή αξία καθώς και η κατανομή τους στα επιμέρους αγοραζόμενα είδη, όταν παρεμβάλλεται χρονικό διάστημα μεταξύ παραλαβής του υλικού και πραγματοποίησεως του εξόδου ή υφίσταται δυσχέρεια στη συσχέτιση των εξόδων με τα αγοραζόμενα είδη.

Η συγκέντρωση και η κατανομή των ειδικών εξόδων είναι αναγκαία προκειμένου να προσδιορίζεται ενιαία τιμή κτήσεως κάθε υλικού, με την οποία γίνεται η χρέωση της μερίδας αποθήκης του υλικού και ακριβής αποτίμηση των αναλώσεων των υλικών, κυρίως όταν χρησιμοποιεί μια από τις μεθόδους αποτίμησης LIFO ή FIFO.

Το θέμα σε ότι αφορά τα εισαγόμενα από το εξωτερικό υλικά αντιμετωπίζεται, όπως θα δούμε, με τη χρησιμοποίηση των υπολογαριασμών του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων». Δεν προβλέπεται όμως παρόμοιος λογαριασμός για τα αγοραζόμενα από το εσωτερικό υλικά.

Στα πλαίσια της Α.Λ., η συγκέντρωση και η κατανομή των ειδικών αυτών εξόδων μπορεί να γίνεται με τη χρησιμοποίηση ορισμένων υπολογαριασμών του 91.01 οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα. Για τις επιχειρήσεις όμως που δεν τηρούν Α.Λ. το θέμα, στη διάρκεια της χρήσεως, φρονούμε ότι μπορεί να αντιμετωπίζεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου υπολογαριασμού του 32 παραγγελίες στο εξωτερικό, μολονότι ο λογαριασμός αυτός κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. προορίζεται να εξυπηρετεί μόνο τα εισαγόμενα από το εξωτερικό αγαθά.

Σε περίπτωση που χρησιμοποιήθηκαν ειδικά έξοδα αγορών, όπως είναι για παράδειγμα έξοδα ταξιδιών στο εξωτερικό για διεξαγωγή διαπραγματεύσεων για την αγορά αποθεμάτων, έξοδα θεωρήσεως τιμολογίων και τελικώς αν η αγορά των αποθεμάτων δεν ολοκληρωθεί, τα πραγματοποιημένα ειδικά έξοδα συνιστούν γενικά έξοδα αγορών τα οποία στις μεν εμπορικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται ως γενικά έξοδα διοικήσεως, στις δε βιομηχανικές ως γενικά βιομηχανικά έξοδα.

3.3.2. Η αξία κτήσεως και ο χειρισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Ο Φ.Π.Α. επί των αγορών (φόρος εισροών) εκπίπτει από το Φ.Π.Α. επί των πωλήσεων (φόρο εκροών). Δηλαδή, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» και των υπολογαριασμών του, στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, επιτρέπεται ο συμψηφισμός του φόρου επί των εισροών με το φόρο επί των εκροών. Στις περιπτώσεις, όπου η ισχύουσα περί Φ.Π.Α. νομοθεσία δεν επιτρέπει το συμψηφισμό αυτόν (ασφαλιστικές εργασίες, τραπεζικές εργασίες κ.λπ.) ή δεν επιτρέπει τον εξολοκλήρου συμψηφισμό, το μη εκπιπτόμενο ποσό του Φ.Π.Α. επί των αγορών συνιστά ειδικό έξοδο αγορών και πρέπει να βαρύνει το κόστος των αγοραζόμενων αποθεμάτων και γενικότερων αγαθών.

3.3.3. Έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως

Στην αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών δεν συμπεριλαμβάνονται:

A) Τα γενικά έξοδα αγορών.

Τα γενικά έξοδα αγορών (ή γενικό κόστος αγορών ή κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού) αφορούν το συνολικό κόστος της λειτουργίας (τμήματος- κέντρο κόστους) αγορών και συντίθεται από τα σχετικά επιμέρους έξοδα της ομάδας 6, ενώ αντιμετωπίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής :

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, βαρύνουν το κόστος λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή το κόστος των αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλήσεων των παραγόμενων προϊόντων.
- Στις εμπορικές και λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή χαρακτηρίζεται ως έξοδο διοικήσεως και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Συνεπώς τα γενικά έξοδα αγορών δεν βαρύνουν την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων.

B) Το συνεπαγόμενο κόστος.

Συνεπαγόμενο κόστος ή κόστος κατοχής των αποθεμάτων (holding cost) συνίσταται στα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από τη στιγμή της παραλαβής και αποθηκεύσεως των αγοραζόμενων υλικών μέχρι τη στιγμή της παραδόσεως τους προς παραγωγή και συνίσταται κυρίως από:

- Τα έξοδα αποθηκείσεως (ενοίκια και αποσβέσεις αποθηκών, έξοδα συντηρήσεως αποθεμάτων και αποθηκών, μισθοί αποθηκάρων, έξοδα φωτισμού και καθαριότητας αποθηκών κλπ),

- Τα έξοδα διακινήσεως αποθεμάτων (παραλαβής και τοποθετήσεως εντός των αποθηκών, διαφυλάξεως, μεταφοράς από τις αποθήκες και παραδόσεως στα παραγωγικά τμήματα, μεταφοράς σε άλλες αποθήκες κλπ),

- Ασφάλιστρα της περιόδου αποθηκείσεως των υλικών,
- Τόκος του απασχολούμενου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων,
- Μείωση της αξίας του αποθέματος συνεπεία απομειώσεως, χειροτερεύσεως της ποιότητας, αχρηστεύσεως ή απαρχαιώσεως λόγω της παρόδου του χρόνου χρησιμοποιήσεώς τους.

Το συνεπαγόμενο κόστος βρίσκεται σε συνάρτηση με το ύψος του μέσου αποθέματος, εκτός από το κόστος διακινήσεως που είναι συνάρτηση του ύψους των αναλώσεων και όχι του ύψους των αποθεμάτων.

Εκτός από τον τόκο του απασχολούμενου ξένου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων που είναι έξοδο χρηματοδοτήσεως, οι υπόλοιπες κατηγορίες εξόδων, που συνθέτουν το καλούμενο συνεπαγόμενο κόστος, συνιστούν γενικά έξοδα αγορών.

Γ) Τα έξοδα αποθέσεως στις Γενικές αποθήκες ή σε ελεύθερη ζώνη δε συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά αν η υπόθεση γίνεται με σκοπό μεταγενέστερη παραλαβή συνιστούν γενικά έξοδα αγορών. Αν προορίζονται για διάθεση κατ' ευθείαν από το χώρο που έχουν εναποτεθεί συνιστούν έξοδα διαθέσεως.

Δ) Τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους ή σε υποκαταστήματα για πώληση, κατά την ορθότερη γνώμη, δεν συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά γενικά «έξοδα πωλήσεων».

Ε) Τα έξοδα αποστολής υλικών σε υποκαταστήματα (εργοστάσιο) της επιχειρήσεως για βιομηχανοποίηση συνιστούν γενικά έξοδα αγορών και κοστολογούνται.

ΣΤ) Τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως, τα γενικά έξοδα διαθέσεως καθώς και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων, γιατί δε σχετίζονται άμεσα με την αγορά των αγαθών που προσδιορίζονται για πώληση ή βιομηχανοποίηση. Θεωρητικά, μέρος των εξόδων αυτών έπρεπε να βαρύνει τα αποθέματα. Εντούτοις, ο μερισμός των εξόδων αυτών στα επιμέρους είδη περιλαμβάνει κατ' ανάγκη μεγάλη δόση αυθαιρεσίας και συνεπώς οδηγεί σε λανθασμένο προσδιορισμό

του κόστους κτήσεως. Τα υπό συζήτηση γενικά έξοδα μεταφέρονται σε βάρος του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως της περιόδου την οποία αφορούν, γιατί σχετίζονται άμεσα περισσότερο με τις λογιστικές περιόδους (χρήσεις) παρά με τις μονάδες των αγοραζόμενων (ή παραγόμενων) μονάδων.

3.3.4. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τμήματος

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερα είδη αποθεμάτων αγοράστηκαν αντί ενός συνόλου τμήματος για τη λογιστική παρακολούθηση των επιμέρους μονάδων των αποθεμάτων αυτών, επιβάλλεται το συνολικό τίμημα να κατανεμηθεί στις επιμέρους μονάδες των αποθεμάτων που αγοράστηκαν.

Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους πρέπει λογικά να βασίζεται στην οικονομική χρησιμότητα των επιμέρους μονάδων. Όπως είναι ευνόητο, η τιμή πώλησεως αποτελεί μια ένδειξη χρησιμότητας των αγαθών και συνεπώς η τιμή πώλησεως είναι δυνατό να αποτελεί τη βάση επιμερισμού του συνολικού κόστους κτήσεως.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση αγόρασε 100 τόνους πορτοκάλια αντί 20.000€ και ότι η επιχείρηση τα διαχώρισε σε τρεις κατηγορίες : ποιότητας Α τόνοι 20, ποιότητας Β τόνοι 50 και ποιότητα Γ τόνοι 30 και ότι για το διαχωρισμό αυτόν καταβλήθηκαν ημερομίσθια 1.000€. Ας υποθέσουμε ακόμη ότι τα πορτοκάλια πωλήθηκαν με τιμή τόνου : της ποιότητας Α, της ποιότητας Β 240 € και της ποιότητας Γ 220 €. Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους κτήσεως παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 3.3 : Επιμερισμός Συνολικού Κόστους

| | Ποσότητα (τόνοι) (α) | Τιμή Πωλήσεως (β) | Αντίτιμο πωλήσεως (γ) | Πολλαπλασιαστής (δ) | Συνολικό Κόστος (ε) | Κόστος Τόνου (στ) |
|---------------|-------------------------|----------------------|--------------------------|------------------------|------------------------|----------------------|
| A | 20 | 250 | 5000 | 0,89 | 4449,15 | 222,46 |
| B | 50 | 240 | 12000 | 0,89 | 10677,97 | 213,56 |
| Γ | 30 | 220 | 6600 | 0,89 | 5872,88 | 195,76 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 100 | | 23600 | | 21000 | |

$$\gamma = \alpha \times \beta$$

$$\delta = \text{συνολικό κόστος } 21000 : 23600 = 0,89$$

$$\epsilon = \gamma \times \delta$$

$$\zeta = \varepsilon : \alpha$$

Εξάλλου, τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά περισσότερων εμπορευμάτων και τα οποία δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτούν κατά εμπόρευμα κατανέμονται στο κόστος αυτών με βάση διάφορα κριτήρια (αξία, ποσότητα, βάρος) ανάλογα με τη φύση τους.

3.3.5. Επιστροφές αγορών

Η επιστροφή εκ μέρους του αγοραστή αγαθών που του παρέδωσε ο πωλητής γίνεται συνήθως λόγω πλημμελούς εκτελέσεως των συμβατικών υποχρεώσεων του πωλητή και κυρίως λόγω διαφοράς στην ποιότητα των αγαθών σε σχέση με τη συμφωνημένη. Η επιστροφή προϋποθέτει προηγούμενη παραλαβή εκ μέρους του αγοραστή. Εάν ο αγοραστής δεν έχει παραλάβει τα αγαθά έχουμε άρνηση παραλαβής και όχι επιστροφή αγορών.

Η επιστροφή από τον αγοραστή αγαθών που έχει παραλάβει δυνατό να οφείλεται σε υπαιτιότητα του ιδίου ή του πωλητή. Στην πρώτη περίπτωση είναι ενδεχόμενο :

- η αξία των επιστρεφόμενων να συμφωνηθεί μικρότερη της αξίας αγοράς ή και
- τα έξοδα της επιστροφής να βαρύνουν τον αγοραστή.

Στις περιπτώσεις αυτές γεννάται για την αγοράστρια επιχείρηση μια επιβάρυνση, που κατά τη γνώμη μας, συνιστούν γενικά έξοδα αγορών. Ως γενικά έξοδα αγορών πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα ειδικά έξοδα που έκανε η επιχείρηση για τη αγορά των μετέπειτα επιστρεφόμενων στον προμηθευτή αγαθών.

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αγαθών οφείλεται σε υπαιτιότητα του προμηθευτή, που είναι και η συνηθέστερη, τα έξοδα επιστροφής άγονται σε χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, οι επιστροφές των αγαθών καταχωρούνται απευθείας στην πίστωση του λογαριασμού «αγορές χρήσεως», που τηρείται ως υπολογισμός των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων (20,24,25,26 και 28). Η λογιστική εγγραφή γίνεται με βάση το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής και είναι μορφής αντίστροφης της εγγραφής που γίνεται κατά την αγορά των αποθεμάτων. Για επιστροφή λ.χ. εμπορευμάτων σε προμηθευτή εσωτερικού γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.XX Προμηθευτής

(σε) 20 Εμπορεύματα

20.00 Κατηγορία (ή ομάδα ειδών) εμπορευμάτων

20.00.01 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.00.01.23 Επί αγορών εμπορευμάτων 23%

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας

54.00.20.23 Φ.Π.Α εισροών εμπορευμάτων 23%

Αντί της άμεσης πιστώσεως των λογαριασμών «αγορές χρήσεως» με την αξία των επιστρεφόμενων, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να τηρεί ιδιαίτερους υπολογισμούς επιστροφών αγορών για καθεμιά κατηγορία αποθεμάτων .Για παράδειγμα, ο λογαριασμός 20 δυνατό να αναπτυχθεί ως εξής :

20 Εμπορεύματα

20.00 [=Κατηγορία Α´ ή ομάδα ειδών Α]

20.00.00 Αποθέματα απογραφής

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.00.01.00 Αγορές εσωτερικού

20.00.01.01 Αγορές από χώρες της κοινότητας

20.00.01.02 Αγορές από τρίτες χώρες

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (κατηγορίας Α ή ομάδας ειδών Α)

(ανάπτυξη αντίστοιχη του 20.00.01)

20.00.03 Επιστροφές αγορών χρήσεως

(ανάπτυξη αντίστοιχη του 20.00.01)

Περιοδικά και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 20.00.03 μεταφέρεται στην πίστωση του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 20.00.01 «αγορές χρήσεως».

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., για την επιστροφή των αγοραζόμενων αγαθών η επιστρέφουσα τα αγαθά επιχείρηση οφείλει να εκδώσει δελτίο αποστολής, με βάση του οποίου

ενημερώνεται ποσοτικά η αποθήκη εντός 10 ημερών από την ημερομηνία εκδόσεως του δελτίου αυτού. Κατ' αξία η αποθήκη ενημερώνεται με το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή, εντός δέκα ημερών από την παραλαβή του τιμολογίου αυτού.

Όταν επιστρεφόμενα από πελάτες αγαθά παραλαμβάνονται από την επαγγελματική εγκατάσταση ή την κατοικία των πελατών που αρνούνται να εκδώσουν δελτία αποστολής, τα δελτία αυτά περιλαμβάνονται όταν παραλαμβάνονται τα αγαθά για τη νόμιμη διακίνησή τους. Ομοίως και όταν παραλαμβάνονται επιστρεφόμενα αγαθά από μη υπόχρεο εκδόσεως δελτίου αποστολή (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) και ιδιώτες.

Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η διακίνηση επιστρεφόμενων αγαθών από τα πρακτορεία μεταφορικών μέσων Δ.Χ. στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, μπορεί να γίνεται είτε με το δελτίο αποστολής του επιστρέφοντος τα αγαθά επιτηδευματία, με αναγραφή σε αυτό την ημερομηνία και ώρα παραλαβής τους από το πρακτορείο, είτε με την έκδοση νέου δελτίου αποστολής από τον περιλαμβάνοντα τα αγαθά επιτηδευματία, κατά την ημερομηνία και ώρα της παραλαβής από το πρακτορείο.

- Χρήσιμες επισημάνσεις:

Επισημαίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις που αναφέρονται σε επιστροφές αγορών :

- Επιστροφή αγαθών πριν την παραλαβή τους από τον αγοραστή

Σε αυτήν την περίπτωση, που όπως είπαμε δεν έχουμε επιστροφή αλλά άρνηση του αγοραστή να παραλάβει τα αγαθά, ο αγοραστής δεν εκδίδει ούτε δελτίο αποστολής ούτε πιστωτικό τιμολόγιο. Η επαναμεταφορά των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις του πωλητή γίνεται με βάση το δελτίο αποστολής που αυτός έχει εκδώσει, στο οποίο αναγράφεται σχετική σημείωση περί αρνήσεως του πελάτη να παραλάβει τα αγαθά.

- Επιστροφή των αγοραζόμενων αγαθών πριν από την τιμολόγησή τους από τον προμηθευτή.

Σε περίπτωση που πουλήθηκαν αγαθά με δελτίο αποστολής του πωλητή και επιστράφηκαν από τον πελάτη στον πωλητή πριν αυτός εκδώσει το τιμολόγιο πωλήσεως (δηλαδή μέσα στην προθεσμία των 30 ημερών), επιβάλλεται ο πωλητής να εκδώσει το αντίστοιχο πιστωτικό τιμολόγιο για την επιστροφή, προκειμένου να καθίστανται εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Άρνηση του πωλητή (προμηθευτή) να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο για επιστρεφόμενα αγοραζόμενα από τον πελάτη αγαθά

Επί επιστροφής αγορών ο προμηθευτής (πωλητής) δικαιούται κατ' αρχή να αρνηθεί τα επιστρεφόμενα αν λ.χ. διαπιστώσει ότι ο αγοραστής (πελάτης) δεν είχε δικαίωμα επιστροφής των αγορασθέντων ή εάν διαπιστώσει ότι τα επιστρεφόμενα έχουν υποστεί ελαττώματα.

Εάν όμως ο προμηθευτής (πωλητής) παραλάβει τα επιστρεφόμενα και μετά την παραλαβή διαπιστώσει ότι αυτά εξαιτίας του αγοραστή υπέστησαν ελαττώματα, δικαιούται να τα επιστρέψει στον αγοραστή ή να μην τα επιστρέψει αλλά να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο με μειωμένη αξία.

Στην περίπτωση όμως που ο προμηθευτής (πωλητής) παρέλαβε μεν τα επιστρεφόμενα από τον αγοραστή (πελάτη), αρνείται όμως, να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, ο αγοραστής (πελάτης) δεν δικαιούται να εκδώσει τέτοιο τιμολόγιο, λόγω άρνησης του πωλητή, γιατί σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.5 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας αγοραστής υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου (αγοράς) για αγαθά που αγοράζει από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου πώλησεως ή εκδίδουν μεν τιμολόγιο αλλά με ανακριβές περιεχόμενο. Κατ' οικονομία γίνεται δεκτό ότι ο αγοραστής (πελάτης) μπορεί για τα επιστρεφόμενα να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς αντί του πιστωτικού τιμολογίου του προμηθευτή (πωλητή).

Τρόπος καταχώρησης της αξίας των επιστρεφόμενων αγαθών στη αποθήκη του αγοραστή (επιστροφές αγορών).

Οι επιστροφές αγορών καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης του αγοραστή, είτε αρνητικά στη στήλη των εισαγωγών (αγορών), είτε σε χωριστές στήλες στην εισαγωγή.

Δ) Φορολογία εισοδήματος

Οι επιστροφές των αγοραζόμενων αποθεμάτων μειώνουν την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, η οποία μειωμένη αξία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ε) Φ.Π.Α.

Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι επιστροφές του τμήματος σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, ο εκδίδων το πιστωτικό τιμολόγιο προμηθευτής θα υπολογίσει Φ.Π.Α. τον οποίο η επιχείρηση του επέστρεψε τα αγορασμένα αγαθά θα καταχωρίσει την πίστωση του 54.00

προκειμένου να αντιλογησει ανάλογα τον Φ.Π.Α. που κατ' αρχήν βρήκε στη χρέωση του λογαριασμού αυτού κατά την αγορά.

3.3.6. Εκπτώσεις επί των αγορών

Εκπτώσεις αγορών είναι οι μειώσεις της τιμής αγοράς που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια αγοράς των αγαθών για τα οποία χορηγείται η έκπτωση.

Τις εκπτώσεις διακρίνουμε σε εκπτώσεις επί των αγορών (λαμβανόμενες) και εκπτώσεις επί των πωλήσεων (χορηγούμενες). Ανάλογα με την αιτία για την οποία λαμβάνονται ή χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες :

A. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των αγορασμένων (ή πωλημένων) αποθεμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.

B. Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο ή τα όρια αγορών (ή πωλήσεων) που καθορίζονται οι στόχοι.

Γ. Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας και

Δ. Ταμειακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις ταμειακού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων τοις μετρητοίς.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., οι μεν εκπτώσεις επί των αγορών θεωρούνται ως αρνητικά στοιχεία του κόστους αγορών, οι δε εκπτώσεις επί των πωλήσεων ως αρνητικά στοιχεία της αξίας των πωλήσεων, ανεξάρτητα από τα αίτια που προκάλεσαν τη χορήγηση της έκπτωσης.

Λογιστική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί αγορών

Όταν οι εκπτώσεις αναγράφονται στο τιμολόγιο, μειώνουν άμεσα την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και η σχετική λογιστική εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία (τιμολογιακή αξία-εκπτώσεις).

Στις περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή τους αξία αγοράς, οπότε χορηγούνται με σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής, το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τις εξής δυνατότητες :

A. Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων λογαριασμούς.

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής ΧΧ

(Σε) 20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία π.χ. υφάσματα μάλλινα)

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών

20.01 (Κατηγορία π.χ. υφάσματα βαμβακερά)

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών

Β . Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων λογαριασμούς .

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής χχ

20 Εμπορεύματα

20.98 Εκπτώσεις επί των αγορών

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ρητά ότι στο τέλος της χρήσεως τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς αγορές χρήσεως. Όταν οι εκπτώσεις των αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεώς τους. Δηλαδή, στο τέλος της χρήσεως, γίνεται η εγγραφή :

20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία: π.χ. υφάσματα μάλλινα)

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών

20.01 (Κατηγορία : π.χ. υφάσματα βαμβακερά)

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών

20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία: π.χ. υφάσματα μάλλινα)

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.01 (Κατηγορία: π.χ. υφάσματα βαμβακερά)

20.01.01 Αγορές χρήσεως

Το Ε.Γ.Λ.Σ., όπως προαναφέραμε, ορίζει ότι η έκπτωση πρέπει να κατανεμηθεί κατ' είδος αποθέματος. Ως είδος, όμως, στην ομάδα 2 της γενικής λογιστικής πρέπει να θεωρήσουμε την κατηγορία (στο παράδειγμά μας: μάλλινα, βαμβακερά) και όχι κατ' είδος αποθέματος υπό την έννοια που προσδίδει στον όρο αυτόν ο Κ.Β.Σ. και, κατ' επέκταση, το Ε.Γ.Λ.Σ. στην αναλυτική λογιστική. Εντούτοις, το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί τις εκπτώσεις επί των αγορών ως μειωτικό στοιχείο του κόστους κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων, το δε μειωμένο, κατά τις εκπτώσεις, αυτό κόστος μεταφέρεται στο λογαριασμό 94 αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής. Συνεπώς, αφού οι μερίδες αποθήκης αποτελούν αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού αυτού, οι εκπτώσεις επί των αγορών επηρεάζουν και το κατ' είδος κόστος των αποθεμάτων, με την έννοια που προσδίδει στον όρο είδος ο Κ.Β.Σ. και η αναλυτική λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ..

Σε περίπτωση που η επιχείρηση, με βάση τις συμβάσεις που έχει με τους προμηθευτές της, δικαιούται εκπτώσεις επί των αγορών που πραγματοποίησε, πλην όμως για διάφορους λόγους οι προμηθευτές της δεν εξέδωσαν μέσα στη χρήση πιστωτικά τιμολόγια, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη χρησιμοποίηση του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού 36.03 εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως με διακανονισμό. Συγκεκριμένα, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη διενέργεια των ακόλουθων εγγραφών :

Στο τέλος της χρήσεως με το υπολογιζόμενο ποσό των εκπτώσεων γίνεται η εγγραφή :

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

36.03 Εκπτώσεις επί των αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό

(εις) 20 Εμπορεύματα

20.02 Αγορές χρήσεως

ή

20.98 Εκπτώσεις αγορών

Όταν στη νέα χρήση η επιχείρηση λάβει πιστωτικό τιμολόγιο θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής Χ

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό

Η παραπάνω αντιμετώπιση αντίκειται στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αφού οι προμηθευτές υποχρεούνται να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια μέσα στη χρήση που εξέδωσαν τα σχετικά τιμολόγια πωλήσεων.

3.4. Αναγνώριση ως Δαπάνη

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιστοίχου της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιστοίχος.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

3.5. Απογραφή των Αποθεμάτων

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες προσδιορίζεται λεπτομερώς κατά ποσότητα και αξία, το ενεργητικό και παθητικό μιας οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Η απογραφή περιλαμβάνει δύο στάδια:

A) Τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και

B) Την αποτίμηση σε μονάδες αξίας των ποσοτήτων που απογράφησαν, δηλαδή την εκτίμηση της αξία τους.

Η απογραφή διακρίνεται σε:

1) Τακτική απογραφή: πρόκειται για απογραφή που πραγματοποιείται και συντάσσεται στο τέλος του χρόνου από μια οικονομική μονάδα

2) Έκτακτη απογραφή: Συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις

3) Γενική απογραφή: Απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας επιχείρησης.

4) Μερική απογραφή: Απογραφή που περιλαμβάνει μέρος των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

5) Απολογιστική απογραφή: Αφορά κυρίως τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται σε πραγματική καταμέτρηση

6) Εσωλογιστική απογραφή: Στηρίζεται κυρίως μόνο στα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων.

Κατά τον Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να απογράψει όλη την περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας. Αυτά είναι:

1) Το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού: παγία περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, χρεόγραφα και αξιόγραφα

2) Το σύνολο των στοιχείων του παθητικού: δάνεια, γραμματεία πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια

3) Το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας: τα αποθεματικά κάθε μορφής, το κεφάλαιο κτλ.

Απογραφή διενεργούν σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.:

- Οι επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

- Τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 2238/94 (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση και που διαρκεί πέραν του έτους
- Ο επιτηδευματίας δεύτερης κατηγορίας βιβλίων για τα εμπορεύματα και για τα πάγια περιουσιακά του στοιχεία.

Η απογραφή καταχωρείται σε ειδικό Βιβλίο Απογραφής ή σε καταστάσεις απογραφής. Το βιβλίο ονομάζεται συνήθως και ως Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, επειδή μετά την απογραφή καταχωρείται σ' αυτό και ο Ισολογισμός της χρήσεως. Το Βιβλίο Απογραφής και οι καταστάσεις απογραφής θεωρείται από την αρμοδία Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται η επιχείρηση.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για αποθηκευτικό χώρο τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού (3 μήνες για ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., 4 μήνες για Α.Ε. και συνεταιρισμούς και 6 μήνες για τις αλλοδαπές).

Η ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων γίνεται όταν το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελής λογιστική, τηρείται ίδιο βιβλίο απογραφών στο οποίο καταχρούνται τα αποθέματα. Όταν το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελής λογιστική τα αποθέματα του υποκαταστήματος καταχωρούνται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Σημειώνεται ότι καταχωρούνται στις καταστάσεις αυτές και τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο υποκατάστημα.

3.6. Αποτίμηση Αποθεμάτων

3.6.1 Εισαγωγή

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης γιατί εξυπηρετεί τους εξής δυο εξαιρετικής βαρύτητας σκοπούς:

Α) Να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό και

B) Να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις.

3.6.2. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων

Την αποτίμηση των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

- Η αρχή του ιστορικού κόστους ή κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα. Τα αποθέματα τέλους χρήσεων αποτιμώνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως.
- Η αρχή της συντηρητικότητας που ικανοποιείται όταν ως η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων του τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει η ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.
- Η αρχή της συνέπειας σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα και ημιτελή αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κόστους παραγωγής στο οποίο η επιχείρηση δύναται να τα παράγει κατά την ημέρα του κλεισίματος του Ισολογισμού.

Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων. Όταν χρησιμοποιούνται από την ίδια την οικονομική μονάδα η αποτίμηση γίνεται στην τιμή χρησιμοποίησής τους δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

3.6.3. Προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων

Τρέχουσα τιμή αγοράς, είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το

αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής αγοράς, λαμβάνονται υπόψη και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή ενός είδους στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους :

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην αξία κτήσεως ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο.

- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου των διαδοχικών υπολοίπων: κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.) :

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in – First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.) : Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά χρήσεως.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (1 – 4) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ ‘είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ ‘είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους : κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της παραπάνω περίπτωσης 5.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεδομένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη

μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ Ε.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π.

4.1. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και στην Ευρώπη

Πολλές επιχειρήσεις είναι γνωστό ότι δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες και η πορεία τους επηρεάζει πλήθος ανθρώπων που εξαρτώνται από αυτές (ιδιοκτήτες, μέτοχοι, εργαζόμενοι, πελάτες προμηθευτές, καταναλωτές). Αυτό γίνεται διότι μέχρι τις 31/12/2004 οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν σε διάφορες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αντιμετώπιζαν διάφορα λογιστικά προβλήματα εξαιτίας του γεγονότος ότι επικρατούσε σε κάθε χώρα διαφορετικό λογιστικό σύστημα. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να αναγκαστεί η Ευρωπαϊκή Ένωση να προχωρήσει σε νομοθεσία για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Από την άλλη πλευρά, αυτοδικαίως μπορεί να χαρακτηριστεί το 2002 ως έτος των λογιστικών σκανδάλων, καθώς αποκαλύφθηκαν πολλά οικονομικά σκάνδαλα, τα οποία προέκυψαν μετά την ανακάλυψη ότι μεγάλες εταιρείες εφάρμοζαν συγκεκριμένα τεχνάσματα δημιουργικής λογιστικής, αλλά και παράνομες λογιστικές πρακτικές για τη διόγκωση των κερδών και την απόκρυψη δανεισμού από τις καταστάσεις χρηματοοικονομικής θέσης τους.

Τα πιο γνωστά οικονομικά σκάνδαλα τα οποία κάποιος μπορεί να τα χαρακτηρίσει είναι τα εξής:

Enron: Χρησιμοποίηση οντοτήτων ειδικού σκοπού για την απόκρυψη χρηματοδότησης 8,5 δις \$, την οδήγησαν σε πτώχευση και ήταν η αρχή του τέλους για την μεγάλη ελεγκτική λογιστική εταιρεία Arthur Andersen.

WorldCom: Κεφαλαιοποίηση εξόδων συντήρησης 3,8\$ δις και ανακριβής παρουσίαση δανεισμού 2,5\$ δις, την οδήγησαν σε πτώχευση, προέκυψαν ποινικές έρευνες εναντίον της διεύθυνσης και καταδίκη στους εμπλεκόμενους.

4.2. Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

➤ Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, International Accounting Standards Committee Foundation.

Ιδρύθηκε το 1973 από διάφορες επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών. Πρόκειται για έναν ιδιωτικό οργανισμό, υπεύθυνο για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων όπως παρουσιάστηκαν και εκδόθηκαν το 2002. Αριθμούνται σε 41 Πρότυπα, αν λάβουμε υπόψη μας ότι τα 7 έχουν καταργηθεί ή έχουν ενσωματωθεί σε άλλα λογιστικά πρότυπα και βρίσκονται σήμερα σε ισχύ 34 Πρότυπα όπου ανανεώνονται συνέχεια.

➤ Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, International Accounting Standards Board.

Το σώμα έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π καθώς και των προσχέδιων προτύπων (exposure drafts).

Σκοποί του είναι:

- Η ανάπτυξη παγκόσμιων διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας.
- Η προώθηση της χρήσης των προτύπων.
- Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή.

➤ Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων - Standards Advisory Council.

Οι σκοποί της επιτροπής είναι :

1. Η παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B σχετικές με την ανάπτυξη των προτύπων.
2. Η πληροφόρηση του I.A.S.B. σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

➤ Επιτροπή διερμηνειών Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, International Financial Reporting Internations Committee.

Βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα ίδια πρότυπα.

4.3. Η Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα

Το 2002, η ελληνική κυβέρνηση ψήφισε το νόμο 2992/2002 όπου απαιτείται από τις εταιρείες ακόμη και από τις τράπεζες και τις ασφαλιστικές εταιρείες όπου διαπραγματεύονταν τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, να αρχίσουν να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το ημερολογιακό έτος 2003. Παρά την ψήφιση αυτού του νόμου, οι ελληνικές δημόσιες επιχειρήσεις πίεσαν την ελληνική κυβέρνηση να αναβάλει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επειδή ακόμη δεν είχαν προετοιμάσει

κατάλληλα το προσωπικό τους. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιωτικός τομέας ήταν έτοιμος για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ως εκ τούτου, η κυβέρνηση όρισε το φορολογικό έτος 2005 ως αρχή για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα 41 ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π. (Δ.Λ.Π.)

Δ.Π.Χ.Π. 1 - Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Δ.Π.Χ.Π. 2 – Αποθέματα

Δ.Π.Χ.Π. 7 – Κατάσταση ταμειακών ροών

Δ.Π.Χ.Π. 8 – Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές των λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών

Δ.Π.Χ.Π. 10 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού

Δ.Π.Χ.Π. 11 – Συμβάσεις κατασκευής έργων

Δ.Π.Χ.Π. 12 – Φόροι εισοδήματος

Δ.Π.Χ.Π. 16 – Ενσώματα Πάγια

Δ.Π.Χ.Π. 17 – Μισθώσεις

Δ.Π.Χ.Π. 18 – Έσοδα

Δ.Π.Χ.Π. 19 – Παροχές σε εργαζόμενους

Δ.Π.Χ.Π. 20 – Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Δ.Π.Χ.Π. 21 – Οι επιδράσεις των μεταβολών στην τιμή του συναλλάγματος

Δ.Π.Χ.Π. 23 – Κόστος δανεισμού

Δ.Π.Χ.Π. 24 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Δ.Π.Χ.Π. 27 – Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις

Δ.Π.Χ.Π. 28 – Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

Δ.Π.Χ.Π. 29 – Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπέρ-πληθωριστικές οικονομίες

Δ.Π.Χ.Π. 31 – Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες

Δ.Π.Χ.Π. 32 – Χρηματοοικονομικά μέσα :Παρουσίαση

Δ.Π.Χ.Π. 33 – Κέρδη ανά μετοχή

Δ.Π.Χ.Π. 34 – Ενδιάμεση οικονομική αναφορά

Δ.Π.Χ.Π. 36 – Απομείωση αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Δ.Π.Χ.Π. 37 – Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Δ.Π.Χ.Π. 38 – Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Δ.Π.Χ.Π. 39 – Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αποτίμηση και καταχώρηση

Δ.Π.Χ.Π. 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα

Δ.Π.Χ.Π. 41 – Γεωργία

4.4. Σκοπός των ΔΛΠ 2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ)

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

4.5. Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από τα ακόλουθα:

- a. Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (Δ.Λ.Π. 11: Συμβάσεις Κατασκευής),
- b. Χρηματοοικονομικά μέσα και
- c. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία).

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- (α) Παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους

αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

(β) Διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο (α), αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών σοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο (β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

4.6. Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που:

(α) Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

(β) Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση.

(γ) Έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 19, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα.

4.7. Αποτίμηση Αποθεμάτων

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

4.7.1. Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές) καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και

άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

4.7.2. Κόστος μεταποίησης

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των

προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατά είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

4.7.3. Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- (α) Υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους.
- (β) Κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής.
- (γ) Γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
- (δ) Κόστος πώλησης.

Το Δ.Λ.Π. 23 Κόστος Δανεισμού εξαιρείται περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

4.7.4. Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

4.7.5. Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

4.7.6. Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πώλησής του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

4.7.7. Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται παραπάνω θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγή (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

4.7.8. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησης τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως, για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού λειτουργικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερη αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης.

Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

4.7.9. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αναλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα αναπόσπαστο κομμάτι της Λογιστικής Τυποποίησης και Επιστήμης αρχής. Αυτό συμβαίνει γιατί μέσω των οικονομικών καταστάσεων, συγκεκριμένα μέσω αυτών που δημοσιοποιούνται, μας δίνεται η πλήρης εικόνα της επιχείρησης (απόδοση, περιουσιακά στοιχεία, ταμειακές ροές, κτλ.) και έτσι φαίνεται κατά πόσο η εταιρεία συγκλίνει στο στόχο και το σκοπό της. Οι ενδιαφερόμενοι είναι σε θέση να κρίνουν πόσο αποτελεσματική είναι και ποια η τυχόν μελλοντική απόδοση ώστε να επενδύσουν σε αυτήν καθώς και στη βελτίωση της.

Κάθε χώρα έχει τους δικούς της κανόνες και αρχές επάνω στην διαχείριση των λογιστικών πρακτικών ώστε να μπορεί να ελέγχει την επιχείρηση και να τη βελτιώνει ως προς τη σωστή λειτουργία της. Η Ελλάδα, αρχικά, πέρα από τους ισχύοντες νόμους περί των επιχειρήσεων της (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, κλπ.) από το 2005 έπρεπε να θέσει σε εφαρμογή και να λειτουργεί βάση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όσο αυτό είναι δυνατόν γιατί, όπως είναι επόμενο, σίγουρα θα αντιμετώπιζαν κάποια προβλήματα κατά την εφαρμογή τους.

Στην συνέχεια με τον Ν. 4308/2014 και από 01/01/2015 εφαρμόζονται υποχρεωτικά τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) που καταργούν όλες τις προϋπάρχουσες νομοθεσίες και ρυθμίσεις. Τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν σε πολύ μεγάλο βαθμό τις πρόνοιες των Δ.Π.Χ.Π. και παραπέμπουν σε αυτές όπως και στην περίπτωση της Λογιστικής των αποθεμάτων (Δ.Λ.Π. 2)

Όπως αναφέραμε παραπάνω, τα Δ.Π.Χ.Π. (Δ.Λ.Π.) αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που έχουν σχέση με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός τους είναι η περιγραφή του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα όχι μόνο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Η διαδικασία έκδοσης των περιλαμβάνει αρκετά στάδια εκ των οποίων τα κυριότερα είναι τα εξής: οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη και εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα, το οποίο στη συνέχεια υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του και στη συνέχεια το εγκεκριμένο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα

λογιστικά και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους.

Όσον αφορά την λογιστική των αποθεμάτων οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

(α) Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.

(β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα.

(γ) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

(δ) Το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(ε) Το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου.

(στ) Το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου.

(ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων.

(η) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αγιοσμυρνάκης Βλ., 2006, Διεθνείς οικονομικές σχέσεις, Εκδόσεις Rosili
- Αδαμίδη Λ. Α., 1998, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Επιστημονικών Βιβλίων και Περιοδικών University Studio Press, Θεσσαλονίκη
- Βαμβούκας Α. Γ. , Διεθνείς οικονομικές σχέσεις , Εκδόσεις Μπένου
- Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4η έκδοση Global training, Αθήνα
- Γεωργίου Α., 2003, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS. Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις : Σακκουλά.
- Γρηγοράκος Θ., 2008, Ανάλυση της ερμηνείας του ελληνικού λογιστικού σχεδίου, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα
- Γρηγοράκος Θ., 2006, Γενικές αρχές ελεγκτικής, Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ
- Θεοχαρόπουλος Λ. Γ., 2006, Φορολογικόν Δίκαιον, Θεσσαλονίκη
- Ευθύμογλου Γ. Π., 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Β΄, Εκδοτικός οίκος Κουκούλη, Θεσσαλονίκη
- Καραγιάννης Ι. Δ., Καραγιάννης Δ. Ι., Καραγιάννη Δ. Α., 2005, Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου (6η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.
- Κοντάκος Γ. Α., Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Ελλην
- Νιάρχος Ν., 1994, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα
- Παπάς Α., 2004, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
- Πρωτοψάλτης Ν. Γ., 2007, Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Σακέλλης Ε., Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 2003, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη Αθήνα

Σακέλλης Ι. Ε., 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία, Εμμανουήλ Ι. Σ., εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

Σπηλιωτόπουλος Επ. Π., 2008, Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα

Φάκος Δ., 2007, Ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων, Αθήνα

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

<http://pazarskis.files.wordpress.com/2009/02/extra-notes-ifs-final.pdf>

www.logistis.gr/files/dlp/dlp2.doc

www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/10756/print/pdf

http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4729478

<https://www.euretiro.com/pinakas-diathesis-apotelesmaton/>

ΘΕΣΜΙΚΑ ΚΕΙΜΕΝΑ

A.N. 238/1967. Περί τροποποίησης, συμπλήρωσης και κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον του από 27 Απριλίου 1956 Β. Διατάγματος «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων», ως τροποποιήθη μεταγενεστέρως. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 239/Α/30.12.1967).

A.N.810/1948. Περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 254/Α/29.09.1948).

A.N.880/1949. Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης διατάξεων φορολογικών τινών νόμων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 18/Α/15.01.1949).

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 (του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012). (26-06-2013).

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. (06-08-2009)

N. 2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιριών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 144/Α/30.06.1920).

N.1041/1980. Περί αυξήσεως των αποδοχών των δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, πολιτικών, στρατιωτικών και Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεων συναφών θεμάτων, τροποποιήσεων και συμπλήρωσης φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 75/Α/02.04.1980).

N.1618/1951. Περί κυρώσεως, τροποποίησης και συμπλήρωσης του υπ' αριθ. 1520/1950 Α.Ν. νόμου «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των νόμων περί φορολογίας των καθαρών προσόδων και άλλων φορολογικών διατάξεων κ.λπ.». Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 5/Α/ 05.01.1951).

N.1819/1988. Σύσταση οργάνων εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης και άλλες Διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 256/Α/17.11.1988).

N.1969/1991. Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις εκσυγχρονισμού και εξυγιάνσεως της κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 167/Α/30.10.1991).

N.2121/1993. Πνευματική ιδιοκτησία, συγγενικά δικαιώματα και πολιτιστικά θέματα. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 25/Α/04.03.1993).

N.2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιριών (Αναδημοσίευσις). Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 216/Α/19-09-1920).

N.2190/1920. Περί Ανώνυμων Εταιριών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 144/Α/30-06-1920).

N.2238/1994. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 151/Α/16-09-1994).

N.2367/1995. Νέοι χρηματοπιστωτικοί θεσμοί και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 261/Α/29-12-1995).

N.2778/1999. Αμοιβαία Κεφάλαια Ακίνητης Περιουσίας - Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 295/Α/30.12.1999).

N.2859/2000. Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 248/Α/07.11.2000 στις 15.11.2000).

N.2992/2002. Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 54/Α/20-3-2002).

N.3148/2003. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 136/Α/05.06.2003 στις 10.06.2003).

N.3190/1955. Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 9/Α/16.04.1955).

N.3229/2004. Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 38/Α/10.02.2004 στις 18.02.2004).

N.3301/2004. Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 263/Α/23-12-2004 στις 29.12.2004)

N.3371/2005. Θέματα Κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 178/Α/14-07-2005).

N.3606/2007. Αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 195/Α/17-08-2007).

Ν.4093/2012. Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016-Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 222/Α/12.11.2012 στις 12.11.2012).

Ν.4099/2012. Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες και ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, Οδηγία 2009/65/ΕΚ. Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις των Οδηγιών 2010/ 78/ ΕΕ, 2010/73/ΕΕ, 2011/96/ΕΕ, 2009/133/ ΕΚ, 2004/ 113/ΕΚ. Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρεία. Μέτρα εφαρμογής των Κανονισμών (ΕΚ) 1338/2001 και (ΕΕ) 1210/2010 περί προστασίας του ευρώ και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 250/Α/20-12-2012).

Ν.4172/2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 167/Α/23.07.2013).

Ν.4270/2014. Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 143/Α/28-6-2014).

Ν.4308/2014. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014).

Ν.602/1915. Περί Συνεταιρισμών. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 33/Α/24.01.1915).

Ν.Δ.1211/1949. Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων φορολογικών τινών νόμων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 279/Α/27.10.1949).

Ν.Δ.4/1968. Περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 276/Α/25.11.1968).

Ν.Δ.406/1974. Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και αντικαταστάσεων ενίων διατάξεων του Ν.Δ. 4/1968 «Περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων». Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 128/Α/11.05.1974).

Ν.Δ.578/1948. Περί κυρώσεως του από 7 Δεκεμβρίου 1947 Νομοθετικού Διατάγματος «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό των επιτηδευματιών». Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 81/Α/05.04.1948).

Π.Δ. 409/1986. Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί Ανωνύμων Εταιρειών (ΚΩΔ. Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», όπως κωδικοποιήθηκε με το Β.Δ. 174/1963), προς το Κοινοτικό Δίκαιο και ειδικότερα προς τις διατάξεις της πρώτης οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9ης Μαρτίου 1968, της δεύτερης οδηγίας

77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Δεκεμβρίου 1976, της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 και, μερικώς, της εβδομής οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 191/Α/28.11.1986).

Π.Δ. 498/1987. Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί Ανωνύμων Εταιρειών (ΚΩΔ. Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», όπως κωδικοποιήθηκε με το Β.Δ. 174/1963 και τροποποιήθηκε με το Π.Δ.409/1986) προς το Κοινοτικό Δίκαιο και ειδικότερα προς τις διατάξεις της τρίτης οδηγίας 78/855/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/10/1978, της έκτης οδηγίας 82/891/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17/12/1982, της έβδομης οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13/6/1983, και μερικώς της πρώτης οδηγίας 68/151 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/3/1968, της δεύτερης οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13/12/1976 και της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25/7/1978. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 236/Α/31.12.1987).

Π.Δ.1123/1980. Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 283/Α/15.12.1980).

Π.Δ.186/1992. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 84/Α/26.05.1992).

Π.Δ.218/1982. Για την τροποποίηση διατάξεων του Π.Δ. 99/1977 «Περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων», όπως ισχύει. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 34/Α/19.03.1982).

Π.Δ.340/1998. Περί του επαγγέλματος του Λογιστή- Φοροτεχνικού και της άδειας ασκήσεώς του. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 228/Α/06-10-1998)

Π.Δ.356/1986. Τροποποίηση και συμπλήρωση μερικών διατάξεων του Π.Δ.99/1977 «Περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων», όπως ισχύει. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 157/Α/10.10.1986).

Π.Δ.419/1986. Προσαρμογή του ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» και του άρθρου 38 του Β.Δ. της 16 Ιουνίου 1910 «Περί αναδημοσίευσως του κειμένου του Εμπορικού Νόμου ως ούτος ετροποποιήθει δια των νόμων ΨΛΣΤ', ΓΦΟΔ', ΓΧΟ', ΚΑΙ ΓΨΙΖ', προς τις διατάξεις της πρώτης οδηγίας 68/151/ΕΟΚ, της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, και, μερικώς, της εβδομής οδηγίας 83/349/ΕΟΚ». Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 197/Α/10.12. 1986).

Π.Δ.99/1977 Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 34/Α/09.02.1977)