

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Μέθοδοι και Λογιστικά Συστήματα.

Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα

ΜΑΝΩΛΑΚΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ ΜΠΟΡΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2013

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Μέθοδοι και Λογιστικά Συστήματα.

Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα

ΜΑΝΩΛΑΚΟΥ ΜΑΡΙΑ (Α.Μ. 13311)

marimano@logistiki.teimes.gr

ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ ΜΠΟΡΟΣ (Α.Μ. 13915)

epammpor@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2013

Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	4
Κεφάλαιο 1ο Εισαγωγή στη λογιστική.....	7
1.1 Η έννοια της λογιστικής.....	7
1.2 Ιστορική εξέλιξη.....	10
1.3 Εισαγωγικές έννοιες.....	12
1.4 Βασικές αρχές.....	14
Κεφάλαιο 2ο Το Ε.Γ.Λ.Σ. , τα Δ.Λ.Π και άλλες λογιστικές τυποποιήσεις.....	22
2.1 Το Ε.Γ.Λ.Σ.....	22
2.2 Τα Δ.Λ.Π.....	26
2.3 Κύριες διαφορές.....	31
2.4 Σπουδαιότητα Λογιστικής τυποποίησης.....	33
Κεφάλαιο 3ο Η Ελληνική πραγματικότητα.....	38
3.1 Σημαντικότερες αλλαγές που επέφεραν τα Δ.Λ.Π.....	38
3.2 Ο βαθμός ετοιμότητας των ελληνικών επιχειρήσεων.....	43
3.3 Τα πιο συνηθισμένα σφάλματα.....	47
Κεφάλαιο 4ο Λογιστικά Συστήματα.....	52
4.1 Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	58
4.2 Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	62
4.3 Λογιστικά Βιβλία και Στοιχεία.....	68
4.3 Σύγκριση λογιστικών συστημάτων.....	70
Κεφάλαιο 5ο Καταχώρηση λογιστικών γεγονότων κατά το διπλογραφικό σύστημα.....	74
5.1 Λογιστικό γεγονός.....	74
5.2 Μετασχηματισμοί της Λογιστικής ισότητας.....	76
5.3 Καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων.....	78
5.4 Λογαριασμός.....	83
5.5 Η λειτουργία των λογαριασμών.....	84
5.7 Ημερολόγιο.....	88
5.8 Λογιστικό Αποτέλεσμα.....	90
Επίλογος - Συμπεράσματα.....	102

Βιβλιογραφία	104
Παράρτημα.....	107

Εισαγωγή

Λογιστική είναι ο υποκλάδος της Οικονομικής επιστήμης που αναλύει, κατατάσσει, καταγράφει και συσχετίζει τα οικονομικά γεγονότα που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση, με κύριο και βασικό σκοπό την απόδοση πληροφοριών σ' όλους εκείνους που με κάθε τρόπο επικοινωνούν με αυτή. Αυτοί που χρειάζονται τις λογιστικές πληροφορίες, πέρα από τον επιχειρηματία ή τη διοικητική ομάδα (Managers) είναι οι πελάτες, οι προμηθευτές, οι τράπεζες, το δημόσιο, οι εργαζόμενοι, οι πιθανοί επενδυτές κτλ. Η επικοινωνία αυτή πραγματοποιείται με τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από την επιχείρηση, όπως ο ισολογισμός και ο λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης, που δημοσιεύονται προκειμένου να δώσουν πληροφορίες σε κάθε ενδιαφερόμενο τρίτο, αλλά και από άλλες οικονομικές καταστάσεις, όπως ισοζύγια, λογαριασμοί κτλ που συντάσσονται από το λογιστήριο και χρησιμοποιούνται κυρίως από τη Διοίκηση. Το περιεχόμενο των πληροφοριών που παρέχεται από τη Λογιστική καθορίζεται κυρίως από τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει. Από άλλους θεωρείται ως η απαραίτητη πληροφορία που η επιχείρηση χρησιμοποιεί για να επιτύχει διαδικασίες εντός και εκτός αυτής, και χρησιμοποιεί για να διοικείται πιο αποτελεσματικά. Η λογιστική θεωρείται ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ή ένας οργανισμός με τη χρήση των πληροφοριών που αυτή τους παρέχει επιτυγχάνει αποδοτικές διαδικασίες και αποδοτική διοίκηση.

Λογιστικές σημειώσεις σχετικές με την είσπραξη φόρων και τη διαχείριση της περιουσίας των ναών και των βασιλιάδων συναντάμε κατά την αρχαιότητα. Αργότερα οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα βιβλίο ταμείου, που αποτελούσε τη βάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η Λογιστική αναπτύχθηκε ως αυτοτελής γνωστικός κλάδος γύρω στα 1500 μ.Χ. στη Βενετία. Συγκεκριμένα την εποχή εκείνη ο Ιταλός μοναχός Louca Paciolo δημοσίευσε το έργο του «Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni e Propotionalita» στο οποίο περιλαμβάνονται οι βασικοί

λογιστικοί κανόνες. Το 19ο αιώνα με τη βιομηχανική επανάσταση η Λογιστική έγινε αναγκαία και άρχισε να διδάσκεται συστηματικά. Από τότε γνώρισε μεγάλη ανάπτυξη γιατί εξυπηρέτησε τον κόσμο των οικονομικών μονάδων. Στις μέρες μας αποκτά ιδιαίτερη σημασία με δεδομένη τη χρήση των Η/Υ στις εργασίες της.

Η λογιστική διακρίνεται σε:

- α) Δημόσια και Ιδιωτική, ανάλογα με το δημόσιο ή όχι χαρακτήρα της οικονομικής μονάδας, στην οποία εφαρμόζεται
- β) Λογιστική Ατομικών επιχειρήσεων και Λογιστική Εταιρειών, ανάλογα με τη νομική μορφή της επιχείρησης.
- γ) Γενική (Γενικές Αρχές της Λογιστικής) και Ειδική, ανάλογα με το περιεχόμενο της. Οι γενικές αρχές της λογιστικής, αποτελούν το σύνολο των βασικών κανόνων, που θεωρούνται απαραίτητοι για την παρακολούθηση της οικονομικής δράσης κάθε είδους οικονομικής μονάδας. Η ειδική λογιστική μελετά ειδικά θέματα που απορρέουν από τις ιδιαιτερότητες των κλάδων των οικονομικών μονάδων και διακρίνεται σε ναυτιλιακή, τραπεζική, ξενοδοχειακή κτλ.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται επιχειρηματικά υποχρεούται να τηρεί βιβλία που να παρουσιάζουν με ακρίβεια τις οικονομικές υποθέσεις της εταιρείας, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών, τη νομική μορφή και τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών (οποιασδήποτε μορφής επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελεύθερο επάγγελμα στην ελληνική επικράτεια), σχετικά με την τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων καθορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υπάρχουν ελάχιστες εξαιρέσεις, οι οποίες αναφέρονται ρητά από τον Κώδικα.

Οι επικρατέστερες λογιστικές μέθοδοι είναι δύο, η απλογραφία και η διπλογραφία ή διγραφία. Η απλογραφία είναι απαρχαιωμένη λογιστική μέθοδος που χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση μόνο των ταμιακών συναλλαγών και των λογαριασμών των τρίτων (χρεώστες- πιστωτές). Κύριο χαρακτηριστικό της είναι η έλλειψη συστηματικού λογισμού δαπανών και προσόδων ή αλλιώς θα λέγαμε η μη τήρηση των λογαριασμών καθαρής θέσης. Η διπλογραφία ή διγραφία είναι η

επικρατέστερη μέθοδος λογιστικής. Ο όρος διπλογραφία χρησιμοποιείται κάτω από πέντε λογιστικές δυνάδες.

-Δυάδα της αντιθέσεως των εννοιών χρέωση = πίστωση

-Δυάδα των εγγραφών : α) στο Ημερολόγιο, β) στο Καθολικό.

-Δυάδα της αντιπαράθεσης των λογαριασμών του Ισολογισμού και των λογαριασμών της Διαχειρήσεως.

-Δυάδα της διαρκούς ισότητας : χρεώσεις = πιστώσεις.

-Δυάδα της αντιδιαστολής των λογαριασμών αξιών και των λογαριασμών τρίτων.

Τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο (υποχρέωση εμφανίζεται με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, πραγματοποιούνται δύο εγγραφές: η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.

Υπάρχουν δύο διαφορετικά είδη βιβλίων:

Κατηγορία Β': αφορά τις περισσότερες μικρομεσαίες επιχειρήσεις·

Κατηγορία Γ': αφορά τις ανώνυμες, τις ομόρρυθμες, τις ετερόρρυθμες και τις περιορισμένης ευθύνης εταιρείες. Οι εταιρείες με βιβλία κατηγορίας Γ' τηρούν μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης, οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

Σκοπός λοιπόν της συγκεκριμένης εργασίας, είναι η αναλυτική παρουσίαση των συστημάτων αλλά και των μεθόδων της λογιστικής επιστήμης όπως αυτά εφαρμόζονται σήμερα . Επίσης θα προσπαθήσουμε μέσα από τα κεφάλαια που ακολουθούν να καταδείξουμε τα πλεονεκτήματα της διπλογραφικής μεθόδου, τους

τρόπους εγγραφής των λογαριασμών με την μέθοδο αυτή καθώς και θα γίνει μια παρουσίαση του Λογιστικού κλάδου της χώρας μας και τέλος μια ανάλυση και σύγκριση με την απλογραφική μέθοδο.

Κεφάλαιο 1ο Εισαγωγή στη λογιστική

Στις μέρες μας, η Λογιστική εξελίσσεται με ραγδαίο ρυθμό. Η τεχνολογική ανάπτυξη οδήγησε στην αυτοματοποίηση –κατά μεγάλο ποσοστό– των λογιστικών εργασιών και στην άνθιση των κλάδων της επιστήμης που ονομάζεται λογιστική. Η λογιστική είναι κάθε άλλο παρά μια μονοδιάστατη επιστήμη, αλλά παίζει πρωταρχικό ρόλο στις σύγχρονες διεθνείς οικονομίες. Η λογιστική γνώση είναι πλέον απαραίτητο εργαλείο για όσους αναλύουν τα δεδομένα των επιχειρήσεων, επενδύουν στα χρηματιστήρια, μετέχουν σε εταιρείες, δανείζουν ή δανείζονται. Στο παρακάτω κεφάλαιο θα δούμε τι επιδιώκει η Λογιστική, ποιος ο ρόλος της, πού εφαρμόζεται, ποιες αρχές τη διέπουν, τι είναι η οικονομική μονάδα και ποια η δράση της.

1.1 Η έννοια της λογιστικής

Λογιστική είναι η επιστήμη που δραστηριοποιείται συστηματικά με την συλλογή, καταγραφή, καταχώρηση και επεξεργασία των οικονομικών και μόνο γεγονότων μίας οικονομικής μονάδας. Οι ενδιαφερόμενοι, τόσο του εσωτερικού όσο και εξωτερικού περιβάλλοντος της μονάδας, συλλέγουν πληροφορίες από την επιχείρηση με σκοπό την διοχέτευση χρηματοοικονομικών συμβουλών για την σωστή λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Ο όρος “λογιστική” προέρχεται από το ρήμα “λογίζω”, καθώς αντικείμενο της λογιστικής είναι η τήρηση λογαριασμών όπου αντικατοπτρίζεται η αποτύπωση λογιστικών γεγονότων. Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος της λογιστικής είναι “accounting”, που προέρχεται από την λέξη “account” δηλαδή

“λογαριάζω” ή “λαμβάνω υπόψη”, μιας και τηρούνται λογαριασμοί για την αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων.

Η έννοια της “λογιστικής” δεν έχει καμία απολύτως σχέση και δεν θα πρέπει να συνδέεται με τον Αγγλικό όρο “logistics”. Τα Logistics έχουν να κάνουν με την εφοδιαστική αλυσίδα μίας οικονομικής μονάδας, δηλαδή με τη ορθή διαχείριση των αποθεμάτων της. Επίσης θα πρέπει να ξεκαθαριστεί ότι δεν έχει καμία σχέση ούτε βέβαια και με παραπλήσιες έννοιες από τον χώρο των μαθηματικών και της πληροφορικής (λογική). Η “λογιστική” αποτελεί από μόνη της μία «επιστημονική τεχνική», η οποία εφαρμόζεται αποτελεσματικά στις μέρες μας από Τράπεζες, επενδυτές, εργαζομένους, πελάτες, προμηθευτές, κ.α. Για τον λόγο αυτό, η θέση ενός λογιστή θεωρείται σημαντική, όχι μόνο επειδή πρέπει να γνωρίζει τους φορολογικούς νόμους και να καταγράφει τις συναλλαγές που γίνονται σε μία οικονομική μονάδα αλλά –μια βασική υποχρέωση του λογιστή που πολλοί συνάδερφοι λησμονούν- και να παρουσιάζει και να αξιολογεί τις οικονομικές πληροφορίες ώστε να είναι αποτελεσματική και θελκτική η λειτουργία ,οργάνωση και γενικότερα η εικόνα της επιχείρησης.

Η λογιστική αποτελεί εφαρμοσμένο κλάδο της οικονομικής επιστήμης. Απλή τεχνική στην αρχή με κυριότερο σκοπό της να είναι η διασφάλιση των κεφαλαίων της επιχείρησης από κλοπές και καταχρήσεις. Εν συνεχεία αναπτύχθηκε περισσότερο αφού έπρεπε να βρεθεί τρόπος ώστε να απεικονίζονται οι οικονομικές πράξεις και να χρησιμοποιούνται ως χρήσιμες πληροφορίες για την αποφυγή λαθών. Με την δημιουργία των μεγάλων Ανωνύμων Εταιρειών, η καταγραφή, η ταξινόμηση και η παροχή πληροφοριών ήταν απολύτως απαραίτητη (π.χ. στις τράπεζες, στους μετόχους και πιστωτές). Για τον λόγο αυτό χρειάστηκε μία ειδική τεχνική, μεθοδική, συστηματική αλλά και συνθηματική ώστε να καταλήγουν σε ευρύτερα συμπεράσματα και να γίνονται συγκρίσεις και διερευνήσεις. Έτσι, η λογιστική εξελίχθηκε σε μία επιστήμη προκειμένου να προσδιορίζονται και να ελέγχονται τα λογιστικά γεγονότα μιας οικονομικής μονάδας.

Η ανάγκη όμως που δημιουργήθηκε στον του ανθρώπου και συγκεκριμένα στα στελέχη για λήψη αποφάσεων και αύξηση της παραγωγής, είχε ως αποτέλεσμα να μετεξελιχθεί η λογιστική επιστήμη από “χρηματοοικονομική” σε “διοικητική”. Συγκεκριμένα, η χρηματοοικονομική λογιστική αναλώνεται στην διάδοση πληροφοριών που περιγράφουν τις πηγές προέλευσης των παγίων περιουσιακών

στοιχείων, τις υποχρεώσεις και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας της επιχείρησης. Τέτοιες πληροφορίες είναι το μέγεθος των διαθεσίμων, η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων καθώς και το μέγεθος των υποχρεώσεων προς πιστωτές και προμηθευτές. Από την άλλη μεριά, η διοικητική λογιστική έχει ως εργασία της, την ανάλυση και ερμηνεία των λογιστικών δεδομένων ώστε η επιχείρηση να παράσχει ορθά τους παραγωγικούς συντελεστές στα προϊόντα και στις δραστηριότητες που οδηγούν στη μεγιστοποίηση του κέρδους της. Τέτοιο παράδειγμα είναι αν, η διοίκηση χρησιμοποιεί αυτές τις πληροφορίες για να βαθμολογήσει τα διάφορα τμήματα και τους εργαζομένους ή για να κρίνει ποια προϊόντα θα παραχθούν. Κύρια πηγή πληροφοριών για τον σκοπό αυτό είναι η αναλυτική λογιστική όπου εμφανίζεται αναλυτικά το κόστος των διαφόρων λειτουργιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ελέγχεται η αποτελεσματικότητά τους.

Η λογιστική είναι λοιπόν μια επιστήμη που ξεπερνάει την έννοια της “επιχείρησης” και της “οικονομικής μονάδας” διότι αφορά και οργανισμούς οι οποίοι δεν έχουν ως πρωταρχικό τους σκοπό απαραίτητα το κέρδος. Γι’ αυτό θεωρείται χρήσιμο εργαλείο, όχι μόνο σε μία επιχείρηση, αλλά στους συλλόγους, στα φιλανθρωπικά ιδρύματα, στο κράτος κ.α.

Για να καταφέρει όμως τους στόχους της, χρησιμοποιεί ως μέσα της, τα πάσης φύσεως έγγραφα και κυρίως τις οικονομικές καταστάσεις. Τα κύρια μέσα της λογιστικής “γλώσσας” είναι ο Ισολογισμός, η Απογραφή, το Ημερολόγιο, το Καθολικό, οι Λογαριασμοί, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, κ.α..

Η λογιστική ως ειδική επιστήμη μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα το κριτήριο για το οποίο θα χρησιμοποιηθεί. Οι κατηγορίες αυτές αποτελούν τα παρακάτω:

ί. Ανάλογα την φύση του φορέα της, η λογιστική διακρίνεται σε δημόσια και Ιδιωτική. Η δημόσια Λογιστική έχει ως αντικείμενο εργασιών της τα έσοδα και έξοδα του Κράτους, των Δήμων, των Κοινοτήτων και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.). Αντίθετα, η Ιδιωτική Λογιστική έχει σαν αντικείμενο εργασιών την περιουσία και τα οικονομικά θέματα κάθε ιδιωτικής επιχείρησης, ατομικής ή εταιρικής μορφής. Αναλυτικότερα, υποδιαιρείται με βάση το περιεχόμενο της σε:

-Γενική Λογιστική όπου αναφέρονται οι Αρχές, οι Κανόνες και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται σε όλες τις Ιδιωτικές Επιχειρήσεις.

- Ειδική Λογιστική η οποία ασχολείται με ειδικά λογιστικά θέματα που αφορούν τους οικονομικούς οργανισμούς. Ανάλογα λοιπόν τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ο οικονομικός οργανισμός, μπορεί να διακριθεί σε Εμπορική Λογιστική, Βιομηχανική Λογιστική, Τραπεζική Λογιστική, Ναυτιλιακή Λογιστική, Λογιστική των Ν.Π.Δ.Δ. κ.α.

- Λογιστική Κόστους η οποία αφορά τις ειδικές γνώσεις για τον προσδιορισμό του κόστους του παραγόμενου ή προσφερόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Επίσης, δίνει πληροφορίες στην διοίκηση για τον προϋπολογισμό, το σχεδιασμό και τον έλεγχο από την δράση της επιχείρησης.

-Φοροτεχνική Λογιστική (Tax Accounting) η οποία αφορά τις ειδικές γνώσεις για την εφαρμογή της Φορολογικής Νομοθεσίας.

-Ελεγκτική που συσχετίζεται με τον έλεγχο των λογιστικών εγγράφων και διαδικασιών για την ανακάλυψη λαθών ή καταχρήσεων, τόσο στο στάδιο του εσωτερικού ελέγχου όσο και του εξωτερικού.

-Διοικητική Λογιστική, ο οποίος τομέας δίνει αναλυτική πληροφόρηση στη διοίκηση της επιχείρησης, σε όλα τα επίπεδα κατά το χρόνο λειτουργίας αυτής και

- Οικονομική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική όπου ασχολούνται με την κατάρτιση οικονομικών (χρηματοδοτικών) εκθέσεων, οι οποίες παρέχουν πληροφορίες στους επενδυτές, τις Τράπεζες και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους.

ii. Με κριτήριο την νομική μορφή του φορέα διακρίνεται σε Λογιστική των ατομικών επιχειρήσεων, των εταιρειών, Λογιστική των σωματείων-ιδρυμάτων, Λογιστική

iii. Με βάση την οικονομική επιστήμη σε Μικροοικονομική Λογιστική (Micro accounting) και σε Μακροοικονομική Λογιστική (Macro accounting). των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων, κλπ.

1.2 Ιστορική εξέλιξη

Η Λογιστική είναι μια επιστήμη με μακρόχρονη ιστορία. Η εξέλιξή της ακολούθησε την εξέλιξη του εμπορικού κλάδου καθώς και εκείνου των συναλλαγών. Στοιχεία υποτυπώδους Λογιστικής βρέθηκαν σε αρχαιολογικά ευρήματα από την αρχαία Αίγυπτο, Ελλάδα και Βαβυλώνα. Είναι γνωστό ότι στην αρχαία Αθήνα οι κατασκευαστές των δημοσίων κτιρίων χαράζανε τον οικονομικό απολογισμό των εισπράξεων και των πληρωμών τους σε εμφανή σημεία του κτιρίου για λόγους διαφάνειας.

Το πρώτο ιστορικό σχετικό στοιχείο Λογιστικής εμφανίζεται στο χάρτη του Χαμουραμί, βασιλιά της Βαβυλωνίας, το 3000 π.Χ. και μας πληροφορεί για την καταμέτρηση των αγαθών που παράγονταν και καταναλώνονταν. Κατά την αρχαιότητα υπήρχαν και στοιχεία λογιστικά σχετικά με την είσπραξη των φόρων και τη διαχείριση της περιουσίας των ναών και των βασιλιάδων. Ακόμα και οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα βιβλίο ταμείου το οποίο αποτέλεσε τη βάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η τυπική ιστορική αφετηρία της νεότερης λογιστικής όμως, αναπτύχθηκε στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις κατά τον 13ο και 14ο αιώνα ως μέσο παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών. Το 1494 ο Φραγκίσκος μοναχός Luca Pacioli στο βιβλίο του “Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni e Proportionalita” που δημοσιεύτηκε στη Βενετία αναγράφει τους πρώτους λογιστικούς κανόνες. Επακολούθησαν σημαντικά έργα από σπουδαίους Ιταλούς ειδικούς κατά το 16ο αιώνα και έτσι παρουσίασε μεγάλη πρόοδο και έγινε γνωστή ως Ιταλική Λογιστική.

Μεγάλη ώθηση δόθηκε από την ανάπτυξη των εμπορικών συναλλαγών κατά την εποχή των Σταυροφοριών μεταξύ ενδέκατου και δέκατου τρίτου αιώνα μ.Χ. Στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης και εξαιτίας των οικονομικών μεταβολών που προκάλεσε, η Λογιστική αναπτύχθηκε ακόμη περισσότερο. Διατυπώθηκαν προτάσεις λογιστικών συστημάτων απ’ όλες σχεδόν τις χώρες της Ηπειρωτικής Ευρώπης όπου στηρίζονταν στην προσωποποίηση των λογαριασμών. Πίσω δηλαδή από κάθε λογαριασμό, υπήρχε ένα υποθετικό πρόσωπο που διαμορφώνει μια οικονομική σχέση με την επιχείρηση. Η συγκεκριμένη ανάπτυξη της λογιστικής ανταποκρίνεται στις ανάγκες της εποχής, που είναι όλες τους προσωπικές και περιορίζονται κυρίως σε απλές συναλλαγές, πάντοτε μετρητοίς ή σε διακίνηση και διαχείριση χρηματικών κυρίως αξιών. Ήδη από τα μέσα του 19ου αιώνα με τη

ραγδαία οικονομική ανάπτυξη που συνόδευσε τη μηχανοποίηση και τη συγκέντρωση της παραγωγής, αυξήθηκαν και εμπλουτίστηκαν οι συναλλαγές, ενώ παράλληλα η αναγκαία συγκέντρωση κεφαλαίων, οδήγησε στην απρόσωπη επιχείρηση εταιρικής μορφής.

Όμως μόλις στον 20ο αιώνα η Λογιστική αναγνωρίστηκε ως επιστήμη, αφού μέχρι τότε θεωρούνταν τεχνική. Η ανάπτυξη της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών έδωσε νέες δυνατότητες στην επιστήμη της Λογιστικής και πολλαπλασίασε την αποτελεσματικότητά της στην υποστήριξη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι εξελίξεις αυτές είχαν ως συνέπεια να διαμορφωθεί η λογιστική σε μια ειδική τεχνική που έπρεπε πρώτο, να εξασφαλίζει την επιχειρηματική περιουσία από κάθε κίνδυνο απώλειας ή αντιοικονομικής ανάλωσης και δεύτερον, να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την οικονομική ζωή και τη δράση της επιχείρησης. Πληροφορίες απαραίτητες για τη διοίκηση της, από τη μια μεριά τις νέες συναλλακτικές συνθήκες και από την άλλη την απρόσωπη λειτουργία και αντίστοιχη οργάνωση. Διαμορφώθηκε λοιπόν βαθμιαία, κάτω από την πίεση της οικονομικής ανάπτυξης, η επιστημονική τεχνική που σήμερα ξέρουμε και που εξελίχθηκε σε βασικό παράγοντα διοίκησης της επιχείρησης, με το πλήθος των σημαντικών πληροφοριών που παρέχει και που συνήθως αποτελούν βασικό στοιχείο στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Έτσι, με την εξέλιξη της Τεχνολογίας των πληροφοριών και την ευρεία χρήση των υπολογιστών, η λογιστική στις μέρες μας έχει αποκτήσει ιδιαίτερη σημασία στη λειτουργία των επιχειρήσεων.

1.3 Εισαγωγικές έννοιες

Το σύγχρονο οικονομικό μας σύστημα έχει εξελιχθεί με αντικειμενικό σκοπό την πλήρωση των ανθρώπινων αναγκών. Ο δρόμος για να πραγματοποιηθεί αυτό περνά από την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών και την διανομή τους στους καταναλωτές. Τα μέρη που συντελούν στην παραγωγική διαδικασία ονομάζονται παραγωγικοί συντελεστές. Αυτοί είναι οι εξής:

Εργασία: Περιλαμβάνει κάθε καταβολή ανθρώπινης προσπάθειας, σωματικής ή πνευματικής, με σκοπό την παραγωγή. Ένας αγρότης που καλλιεργεί τη γη, ένας δημοσιογράφος που γράφει ένα άρθρο, ένας τεχνικός που επισκευάζει ένα μηχάνημα προσφέρουν εργασία. Η εργασία είναι απαραίτητος παραγωγικός συντελεστής για την παραγωγή όλων των αγαθών (πρωτογενής συντελεστής), με την έννοια ότι κανένα αγαθό δεν μπορεί να παραχθεί χωρίς εργασία. Ακόμη και οι καρποί των αυτοφυών φυτών πρέπει να συλλεχθούν για να καταναλωθούν και να ικανοποιήσουν τις ανάγκες μας.

Γη / έδαφος: Όλα όσα προέρχονται από τη φύση και χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, π.χ. το έδαφος, το υπέδαφος, τα φυτά κτλ. Πρόκειται επίσης για απαραίτητο παραγωγικό συντελεστή για την παραγωγή οποιουδήποτε αγαθού ή υπηρεσίας (πρωτογενής συντελεστής).

Κεφάλαιο: Τα στοιχεία του κεφαλαίου είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας (παράγωγος παραγωγικός συντελεστής), δηλαδή έχουν παραχθεί και χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή άλλων αγαθών και υπηρεσιών. Μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, κτίρια, εργαλεία κ.ά. αποτελούν μερικά παραδείγματα στοιχείων που εντάσσονται στον παραγωγικό συντελεστή κεφάλαιο. Ανθρώπινο κεφάλαιο ονομάζεται οι γνώσεις και οι αυξημένες ικανότητες που προκύπτουν είτε από τη βελτίωση της εκπαίδευσης είτε από τη σημαντική εμπειρία και εξειδίκευση που αποκτιέται με μακροχρόνια εργασία σε παρόμοιες ασχολίες.

Επιχειρηματικότητα: Είναι ο παραγωγικός συντελεστής που αναλαμβάνει να συγκεντρώσει και να συνδυάσει τους υπόλοιπους συντελεστές, με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορεί η επιχείρηση να είναι βιώσιμη και κερδοφόρα. Επίσης αναλαμβάνει τον κίνδυνο που προκύπτει από το γεγονός ότι η κάθε επιχείρηση δεν είναι κατ' ανάγκη επιτυχημένη. Οι φορείς / ιδιοκτήτες της επιχείρησης αναλαμβάνουν το συγκεκριμένο ρόλο.

Οικονομική ή παραγωγική μονάδα είναι κάθε συστηματικά οργανωμένη οντότητα η οποία συνδυάζοντας τους παραγωγικούς συντελεστές, επιδιώκει την επίτευξη των στόχων της με την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Έτσι οικονομικές μονάδες είναι οι επιχειρήσεις, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, οι ασφαλιστικοί οργανισμοί, οι σύλλογοι, τα ερευνητικά κέντρα κ.ά. Οι οικονομικές μονάδες χωρίζονται σε επιμέρους κατηγορίες:

- ανάλογα με τους στόχους που επιδιώκουν χωρίζονται σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές.

- ανάλογα με την ιδιότητα του φορέα / ιδιοκτήτη τους, σε ιδιωτικές όταν ανήκουν σε ιδιώτες, δημόσιες όταν ανήκουν στο κράτος και μεικτές όταν ανήκουν από κοινού σε ιδιώτες και κράτος.

Η Λογιστική, ενώ ασχολείται με όλες τις οικονομικές μονάδες, κερδοσκοπικές και μη, εντούτοις ενδιαφέρεται κατεξοχήν για τις κερδοσκοπικές, δηλαδή τις επιχειρήσεις που αποτελούν και τη μεγάλη πλειοψηφία. Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι και οι μη κερδοσκοπικές οικονομικές ομάδες (δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, σύλλογοι, πολιτικές – συνδικαλιστικές οργανώσεις) χρησιμοποιούν τη Λογιστική με αρκετά παρόμοιο τρόπο.

Για τους σκοπούς της Λογιστικής θεωρείται ότι οι οικονομικές μονάδες αποτελούν ανεξάρτητες οντότητες από τους φορείς τους και από αυτούς που τους διοικούν, με ξεχωριστή περιουσία. Έτσι το αυτοκίνητο του φορέα / ιδιοκτήτη της οικονομικής μονάδας δεν αποτελεί μέρος της περιουσίας της, εκτός αν το έχει συνεισφέρει στην επιχείρηση. Στην πράξη, αυτός ο διαχωρισμός παρουσιάζει μεγάλες δυσχέρειες, ειδικά στις περιπτώσεις των ατομικών επιχειρήσεων όπου συχνά αναμειγνύονται στην πράξη η περιουσία και οι οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης και του φορέα της.

1.4 Βασικές αρχές

Οι Λογιστικές Αρχές, υποθέσεις και παραδοχές, αποτελούν το θεωρητικό πλαίσιο γύρω από το οποίο στηρίζεται η Λογιστική επιστήμη. Ουσιαστικά είναι κάποιες γενικά παραδεκτές κατευθυντήριες γραμμές, οι οποίες δε δημιουργήθηκαν στιγμιαία, ούτε από κάποιο συγκεκριμένο άτομο ή ομάδα ατόμων. Δημιουργήθηκαν και αναπτύχθηκαν μετά από μακροχρόνιο επιστημονικό προβληματισμό από όλους όσους ασχολήθηκαν ουσιαστικά και εις βάθος με τα λογιστικά προβλήματα, είτε ως θεωρητικοί της Λογιστικής είτε ως επαγγελματίες λογιστές. Ο ορισμός τους έγινε

οικουμενικά αποδεκτός μέσα από την πολύχρονη πρακτική εφαρμογή τους. Η βασική ανάγκη για την ύπαρξη των Λογιστικών Αρχών ήταν ουσιαστικά το διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον. Όλο και περισσότερες είναι πλέον οι τεχνολογικές καινοτομίες, οι οποίες προσθέτουν νέες αλλαγές στις μεθόδους παραγωγής, νέα προϊόντα και υπηρεσίες, ακόμη και νέους τρόπους συναλλαγών. Νέοι νόμοι ψηφίζονται, παλιότεροι παύουν να ισχύουν. Πλέον, στο ολόένα και αναπτυσσόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον και στην παγκόσμια αγορά τίποτα δεν είναι και δεν μπορεί θεωρείτε δεδομένο. Απόρροια όλων αυτών είναι οι συχνές επιπλοκές στην επίλυση λογιστικών προβλημάτων. Η υιοθέτηση κάποιων βασικών αρχών διευκολύνει την επίλυση των προβλημάτων αυτών.

Οι Λογιστικές Αρχές που θα εξεταστούν είναι οι ακόλουθες και θα τις εξετάσουμε μια μια διεξοδικά:

1. Η αρχή της Αυτοτελούς λογιστικής οντότητας
2. Η αρχή της Νομισματικής μονάδας
3. Η αρχή της Συνέχειας της δραστηριότητας της Οικονομικής Μονάδας
4. Η αρχή της Περιοδικότητας
5. Η αρχή του Ιστορικού Κόστους
6. Η αρχή της Αντικειμενικότητας
7. Η αρχή της Συνέπειας των Λογιστικών Μεθόδων
8. Η αρχή της Πραγματοποίησης των Εσόδων
9. Η αρχή της Συσχέτισης εσόδων και Εξόδων
10. Η αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων
11. Η αρχή της Επαρκούς αποκάλυψης
12. Η αρχή της Σημαντικότητας των Παρεχόμενων Πληροφοριών

Ας ξεκινήσουμε λοιπόν με την αρχή της Αυτοτελούς λογιστικής οντότητας. Σύμφωνα με αυτήν τη Λογιστική Αρχή, η επιχείρηση ή οποιαδήποτε άλλη οικονομική μονάδα είναι ανεξάρτητη από το φορέα ή τους φορείς της. Έχει τα δικά της μέσα δράσης (Ενεργητικό) τις δικές της υποχρεώσεις (Παθητικό) και αποτελεί

αυτοτελή οντότητα. Οι φορείς της (ιδιοκτήτες, διαχειριστές), έχουν δικαιώματα επί της οικονομικής μονάδας, τη διοικούν και καρπώνονται τα κέρδη που προκύπτουν, αλλά από λογιστικής απόψεως θεωρούνται τρίτοι. Οι εισφορές των φορέων της θεωρούνται υποχρεώσεις της επιχείρησης προς αυτούς. Έτσι η λογιστική έχει επίκεντρο την οικονομική / λογιστική μονάδα και όχι τους φορείς της. Ένα χρέος επομένως του ιδιοκτήτη της επιχείρησης δεν αποτελεί χρέος της επιχείρησης. Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι ανεξάρτητα από τα περιουσιακά στοιχεία των φορέων της. Επομένως, οι λογιστικές καταστάσεις έχουν ως επίκεντρο την οικονομική μονάδα και όχι τους φορείς της.

Για την επίτευξη των σκοπών της, η Λογιστική έχει ανάγκη μιας μονάδας μέτρησης. Ως τέτοια έχει υιοθετηθεί η Νομισματική Μονάδα ως η πλέον κατάλληλη. Γεγονότα που δεν μπορούν να αποδοθούν σε Νομισματικές Μονάδες, δεν αποτελούν αντικείμενο μελέτης της Λογιστικής. Οι λογιστικές καταστάσεις δεν περιέχουν στοιχεία για μη μετρήσιμα στοιχεία, ή στοιχεία που δεν μπορούν να αποδοθούν με χρηματικές μονάδες. Αυτό αποτελεί ένα σοβαρό μειονέκτημα γιατί δεν παρέχονται κρίσιμες πληροφορίες για πολλά θέματα που αφορούν την οικονομική μονάδα όπως:

- ο αριθμός των εργαζομένων
- το επίπεδο επιστημονικής και επαγγελματικής κατάρτισης των εργαζομένων
- ορισμένες από τις συμφωνίες της
- δείκτες παραγωγικότητας
- πελατολόγιο κ.ά.

Επίσης, μια βασική παραδοχή σχετική με την Νομισματική Μονάδα είναι ότι η αγοραστική της αξία της παραμένει σταθερή, ακόμη κι αν στην πραγματικότητα μεταβάλλεται. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού δηλαδή σε περιόδους μεγάλης ανόδου του γενικού επιπέδου των τιμών, δημιουργούνται αρκετά προβλήματα. Επειδή οι χρηματικές αξίες, που περιέχονται στις λογιστικές πληροφορίες δεν μεταβάλλονται καθώς περνάνε τα χρόνια, ενώ το επίπεδο τιμών μεταβάλλεται και η πραγματική αξία της χρηματικής μονάδας. Τα μεγέθη τα οποία αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν είναι συγκρίσιμα. Για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων μιας επιχείρησης μια συγκεκριμένη χρονιά, το οποίο αποδίδεται σε χρηματικές μονάδες, δεν μπορεί να

συγκριθεί με το αντίστοιχο ποσό ενός άλλου έτους ειδικά σε περιόδους μεγάλης ανόδου των τιμών.

Σύμφωνα με την αρχή συνέχειας της Δραστηριότητας της Οικονομικής Μονάδας, η οικονομική μονάδα προβλέπεται ότι θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της για μεγάλο χρονικό διάστημα ή Επ' αόριστον. Οι περισσότερες επιχειρήσεις πράγματι δε λειτουργούν με προοπτική να κλείσουν, και έτσι η δομή των λογιστικών διαδικασιών έχει κατασκευαστεί με βάση αυτήν την αρχή. Εντούτοις, κάποιες επιχειρήσεις οι οποίες για παράδειγμα, έχουν πτωχεύσει και είναι υπό εκκαθάριση, προκειμένου σύντομα να σταματήσουν τη λειτουργία τους, ακολουθούν ειδικές λογιστικές μεθόδους.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην εξέταση της έννοιας της λογιστικής χρήσης, το ύψος των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της οικονομικής μονάδας, μπορεί να προσδιοριστεί πλήρως και οριστικά μόνο μετά το τέλος των εργασιών της, δηλαδή το κλείσιμο της επιχείρησης. Αυτό θα μπορούσε να γίνει με τη σύγκριση της καθαρής θέσης τέλους με την καθαρή θέση αρχής. Μέχρι τότε, μόνο εκτίμηση των αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει, επειδή ο προσδιορισμός τους περιέχει στοιχεία που μπορούν να μην είναι οριστικά. Έτσι, για παράδειγμα, η αξία των εμπορευμάτων δεν είναι απαραίτητα αυτή που αναφέρεται στον αντίστοιχο λογαριασμό, γιατί ένα έκτακτο γεγονός, όπως η αλλαγή των καταναλωτικών προτιμήσεων, μπορεί να αλλάξει δραματικά την αξία τους. Όμως οι φορείς της επιχείρησης αλλά και οι άλλοι ενδιαφερόμενοι για την χρηματοοικονομική κατάστασή της (εργαζόμενοι, τράπεζες, κράτος κ.ά.) χρειάζονται πληροφορίες πριν από το τέλος της ζωής της. Η ανάγκη αυτή επέβαλε τη συμβατική – τεχνητή διαίρεση της ζωής της επιχείρησης σε ίσα χρονικά διαστήματα, που επιτρέπει την περιοδική εξακρίβωση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της. Η περίοδος που επιλέγεται ονομάζεται λογιστική χρήση και συνήθως συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, αν και μπορεί να διαφέρει από αυτό κάτω από κάποιες προϋποθέσεις.

Η αρχή επομένως της Περιοδικότητας επιβάλλει την εξέταση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης περιοδικά, σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Με τη μεταβολή του επιπέδου των τιμών, προκύπτει το πρόβλημα της μεταβολής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας. Η τιμολογιακή αξία αγοράς διαφέρει από την τρέχουσα αξία των στοιχείων αυτών, την

αξία δηλαδή που θα μπορούσαν να πιάσουν στην αγορά, αν αποφασίζοταν η πώλησή τους ή το χρηματικό ποσό που θα απαιτούσε η αντικατάστασή τους. Η αρχή του Ιστορικού Κόστους επιβάλλει να γίνεται δεκτή η αξία της αγοράς (Ιστορικό Κόστος) των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, όπως αυτή προκύπτει από τα παραστατικά αγοράς τους και όχι η τρέχουσα αξία τους.

Η επιλογή αυτή επιτρέπει τη μείωση της πιθανότητας μεροληψίας ή λάθους που ενδεχομένως περιέχει η εκτίμηση της τρέχουσας τιμής. Η αξία αγοράς προκύπτει αντικειμενικά, από τα παραστατικά απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων και είναι ανεξάρτητη από υποκειμενικές εκτιμήσεις. Το κυριότερο μειονέκτημα είναι ότι σε περιόδους μεγάλης ανόδου των τιμών το ιστορικό κόστος αντιπροσωπεύει μέρος μόνο της πραγματικής αξίας, ειδικά αν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται για μεγάλο χρονικό διάστημα στην κατοχή της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η τιμή αγοράς ενός κτιρίου που αγοράστηκε το 1980, εξαιτίας της δραματικής αύξησης των τιμών τα χρόνια που μεσολάβησαν, δεν αποδίδει σε καμία περίπτωση το ύψος της επένδυσης.

Οι πληροφορίες έχουν πραγματική αξία μόνο στο βαθμό που είναι αξιόπιστες. Μια λανθασμένη πληροφορία είναι τόσο επικίνδυνη όσο χρήσιμη είναι μια σωστή. Η αρχή της Αντικειμενικότητας υπαγορεύει την ύπαρξη παραστατικών – δικαιολογητικών εγγράφων (τιμολόγια, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, φορτωτικές, συμβολαιογραφικά έγγραφα κ.ά.) για την κάθε πληροφορία που καταγράφεται. Αυτό γίνεται προκειμένου να επιτυγχάνεται η αμεροληψία των λογιστικών μετρήσεων και η δυνατότητα επαλήθευσης των λογιστικών πληροφοριών. Αμεροληψία σημαίνει η ελαχιστοποίηση των υποκειμενικών εκτιμήσεων. Όμως, η πλήρης εξάλειψή τους είναι αδύνατη, γιατί διάφορα λογιστικά μεγέθη όπως αυτά των αποσβέσεων των στοιχείων του Πάγιου Ενεργητικού και των προβλέψεων για απώλειες από επισφαλείς πελάτες, περιέχουν αναγκαστικά τις εκτιμήσεις αυτών που τα υπολογίζουν. Η ύπαρξη ισχυρών δικαιολογητικών εγγράφων εξασφαλίζει την δυνατότητα επαλήθευσης των γεγονότων στα οποία αναφέρονται. Ισχυρότερα θεωρούνται τα αποδεικτικά στοιχεία από εξωτερικές πηγές, φορείς δηλαδή που δεν ελέγχονται από την οικονομική μονάδα. Έχει επικρατήσει κάθε λογιστικό γεγονός να απαιτεί την ύπαρξη ενός δικαιολογητικού για την καταγραφή του στα λογιστικά βιβλία.

Οι λογιστικές πληροφορίες είναι περισσότερο χρήσιμες, αν μπορούν να παρέχουν τη δυνατότητα για εκτιμήσεις, οι οποίες προκύπτουν από συγκρίσεις των μεγεθών με παρόμοια μεγέθη παρελθόντων ετών.

Η δυνατότητα αυτή περιορίζεται, όταν η επιχείρηση αλλάξει τις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιεί όπως για παράδειγμα τη μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων. Κάτι τέτοιο θα μείωνε την αξία των πληροφοριών που προκύπτουν και θα οδηγούσε ενδεχομένως σε εσφαλμένες αποφάσεις. Για τον λόγο αυτό, η αρχή της Συνέπειας των Λογιστικών Μεθόδων επιβάλλει τη χρήση των ίδιων λογιστικών μεθόδων και διαδικασιών από χρήση σε χρήση. Στην περίπτωση που οι αλλαγές των συνθηκών υποχρεώσουν την οικονομική μονάδα να αλλάξει κάποια λογιστική μέθοδο, θα πρέπει οι μεταβολές αυτές να γνωστοποιούνται μαζί με τα αποτελέσματά που επιφέρουν στα διάφορα μεγέθη που αφορούν.

Η Λογιστική Αρχή της Πραγματοποίησης των Εσόδων ορίζει το πότε αναγνωρίζεται ένα έσοδο από την επιχείρηση, και επομένως πότε πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Το έσοδο από πωλήσεις εμπορευμάτων, για παράδειγμα, θα μπορούσε να αναγνωρισθεί ως έσοδο:

- Τη στιγμή της παραγγελίας από τον πελάτη Λ.Λ. ενός προϊόντος τύπου Α
- Τη στιγμή της παραλαβής από τον προμηθευτή Μ.Μ. του προϊόντος τύπου Α
- Τη στιγμή της παράδοσης του εμπορεύματος τύπου Α στον πελάτη Λ.Λ.
- Τη στιγμή της είσπραξης από τον πελάτη Λ.Λ. του ποσού που προκύπτει από την συναλλαγή

Σύμφωνα με την αρχή της Πραγματοποίησης των Εσόδων, το έσοδο αναγνωρίζεται όταν:

α) Η διαδικασία της πώλησης έχει ολοκληρωθεί ή πρόκειται σύντομα να ολοκληρωθεί (π.χ. έχει συμβεί η παράδοση του εμπορεύματος στον πελάτη).

β) Το αντίτιμο της συναλλαγής εισπράττεται ή δημιουργείται η απαίτηση της επιχείρησης να εισπράξει το ποσόν αυτό στο μέλλον.

Η δημιουργία εσόδων δεν μπορεί να γίνει χωρίς την πραγματοποίηση εξόδων από την οικονομική μονάδα. Τα έξοδα, σύμφωνα με αυτήν την Λογιστική Αρχή, θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται στο ίδιο διάστημα (λογιστική χρήση), στο οποίο

αναγνωρίζονται και τα έσοδα με τα οποία σχετίζονται. Η χρονική Συσχέτιση Εσόδων και Εξόδων δεν είναι πάντα ευχερής, γιατί συχνά τα έξοδα δεν συνδέονται με συγκεκριμένα έσοδα.

Σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ή αναγνωρίστηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος. Για τον λόγο αυτό, τα έσοδα και τα έξοδα επόμενων ή προηγούμενων χρήσεων αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο από τα αντίστοιχα της τρέχουσας χρήσης, κατά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων. Για παράδειγμα, η προείσπραξη διδασκτρων από εκπαιδευτήριο για μαθήματα που θα γίνουν την επόμενη χρήση δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης, αλλά παρουσιάζονται στον Ισολογισμό ως προεισπραγμένα έσοδα.

Η αρχή της Συντηρητικότητας βρίσκει εφαρμογή ιδιαίτερα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν παραπάνω από μια λύσεις για την διευθέτηση ενός λογιστικού ζητήματος. Σύμφωνα με αυτήν, θα πρέπει να επιλέγεται η μέθοδος η οποία οδηγεί στη λιγότερο ευνοϊκή επίδραση στην Καθαρή Θέση της επιχείρησης. Για το σκοπό αυτό, τα Έσοδα και τα στοιχεία του Ενεργητικού αποτιμώνται στη μικρότερη δυνατή τιμή, ενώ αντίθετα τα έξοδα και τα στοιχεία του Παθητικού, στην υψηλότερη. Η εφαρμογή της αρχής της Συντηρητικότητας προϋποθέτει την ύπαρξη ισοδύναμων εναλλακτικών λύσεων και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για να αλλοιώνει τα αποτελέσματα.

Η Λογιστική, προκειμένου να πετύχει τους στόχους της για την υποστήριξη στη λήψη οικονομικών αποφάσεων, θα πρέπει να παρέχει επαρκείς και αξιόπιστες πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους. Σύμφωνα με την αρχή της Επαρκούς Αποκάλυψης, οι λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν τα απαραίτητα στοιχεία, ώστε να μην οδηγούν σε παραπλανητικά συμπεράσματα. Για το σκοπό αυτό οι λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει:

α) Να παρουσιάζουν όλες τις οικονομικές πληροφορίες, οι οποίες πρέπει να συλλέγονται και να καταγράφονται με τις ενδεδειγμένες λογιστικές μεθόδους, χωρίς να αποκρύπτονται κάποιες από αυτές.

β) Να καταρτίζεται κάθε χρήση με βάση τις ίδιες αρχές και μεθόδους. Σε περίπτωση κατά την οποία είναι αναγκαία η αλλαγή των λογιστικών μεθόδων θα πρέπει οι αλλαγές αυτές να ανακοινώνονται μαζί με τις συνέπειες που προκαλούν στα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης.

γ) Να παρουσιάζουν και μη λογιστικές πληροφορίες με τη μορφή υποσημειώσεων, όταν αυτές θεωρούνται κρίσιμες για τη λήψη αποφάσεων. Τέτοια στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν: ο αριθμός των μετοχών μιας ανώνυμης εταιρείας, τυχόν αναπροσαρμογές που έχουν γίνει στο Πάγιο Ενεργητικό και σε άλλα στοιχεία του Ισολογισμού, δείκτες σχετικούς με την παραγωγικότητα της εργασίας ή άλλων παραγωγικών συντελεστών κ.ά.

Τέλος, η πιστή εφαρμογή της αρχής της Επαρκούς Αποκάλυψης θα μπορούσε να οδηγήσει, στην παροχή ορισμένων πληροφοριών, οι οποίες είναι ελάχιστα χρήσιμες στους ενδιαφερόμενους. Για το λόγο αυτό, η ισχύ της περιορίζεται σημαντικά από την αρχή της Σημαντικότητας των Παρεχόμενων Πληροφοριών. Σύμφωνα με αυτήν, οι παρεχόμενες πληροφορίες θα πρέπει να είναι σημαντικές και να μην επιβαρύνουν την επιχείρηση με κόστος δυσανάλογο από τη σπουδαιότητά τους. Τα λογιστικά θέματα που δεν είναι αρκετά σημαντικά θα πρέπει να παρουσιάζονται με τον πλέον οικονομικό και εύκολο τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη τη σχέση κόστους παροχής των πληροφοριών και ωφέλειας που μπορούν να προκύψουν από αυτές.

Η αναλυτική παρακολούθηση, για παράδειγμα, αποθεμάτων ελάχιστης αξίας, όπως η γραφική ύλη, κοστίζει πολύ περισσότερο σε μια επιχείρηση από την χρησιμότητα που μπορεί να παρέχουν οι πληροφορίες οι οποίες προκύπτουν. Δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια για τη διάκριση των θεμάτων σε σημαντικά και επουσιώδη. Το κενό αυτό καλείται να υποκαταστήσει ο λογιστής με την εμπειρία του και την επαγγελματική του κατάρτιση.

Κεφάλαιο 2ο Το Ε.Γ.Λ.Σ. , τα Δ.Λ.Π και άλλες λογιστικές τυποποιήσεις

2.1 Το Ε.Γ.Λ.Σ.

Μετά το μεγάλο κράχ του 1929, έγινε εμφανέστατη η ανάγκη για την θέσπιση ενός οργάνου που θα εξασφάλιζε και θα παρείχε την ομαλή λειτουργία της αγοράς και θα όριζε κανόνες για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Οι πρώτες προτάσεις για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ακούστηκαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το 1934, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία στην συνέχεια μετεξελιχτηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό που στόχο είχε την λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για την διάθεση μεγάλων κονδυλίων για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων. Το 1938 η SEC δίνει την αρμοδιότητα της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια θα μπορούσε να εξασφαλίσει, αλλά επιπλέον θα διέθετε την απαιτούμενη σε τέτοιες περιστάσεις ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών. Δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση που ανήκαν στον ιδιωτικό τομέα, ωστόσο την τελική λύση έρχεται και δίνει το 1972 το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ, το FASB (Financial Accounting Standards Board).

Αυτή η ομαδική προσπάθεια για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας δεν είχε συμμάχους σε όλο τον υπόλοιπο κόσμο. Στα υπόλοιπα κράτη επικρατούσαν κυρίως τα τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις συγκεκριμένες ανάγκες κάθε χώρας, που ήταν ανάλογες με την οικονομική της ανάπτυξη και το πολιτικό της σύστημα. Μόλις το 1973 ξεκίνησε η προσπάθεια δημιουργίας προτύπων που θα

ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, όπου αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες ίδρυσαν τη Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ -International Accounting Standards Committee – IASC). Σαράντα ένα ήταν τα πρότυπα που εξέδωσε η ΕΔΛΠ έως το 2001.

Πριν από τις 1.1.2005, όπου και έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες σε Χρηματιστήρια εταιρείες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωση, θα μπορούσαμε να πούμε ότι όσον αφορά τα θέματα λογιστικής τυποποίησης επικρατούσε αταξία και σαφέστατη έλλειψη συνοχής. Η κάθε χώρα, ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική και πολιτική της κατάσταση, ο βαθμός ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών αλλά και οι επιρροές που είχε από άλλες γειτονικές χώρες, εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα. Τα πρότυπα από χώρα σε χώρα είχαν διαφορετικό ύφος και ποιότητα, καθώς σε πολλές περιπτώσεις σχηματιζόταν και για διαφορετικούς σκοπούς. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι δύο ήταν τα βασικά ρεύματα που επηρέασαν την δημιουργία των προτύπων της κάθε χώρας. Στο ένα στρατόπεδο οι χώρες ενστερνίζονταν την γαλλογερμανική αντίληψη, σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες που ελέγχουν την κερδοφορία των επιχειρήσεων και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό ρόλο. Η άλλη αντίληψη, αυτή των αγγλοσαξόνων, θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού, το οποίο είναι αυτό που καθημερινά παίρνει τις αποφάσεις για την αγορά ή την πώληση των μετοχών και προσπαθεί να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις ενός τόσο ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει επηρεάσει πολλές χώρες, όπου ασκούσε επιρροή, κυρίως μέσω της Κοινοπολιτείας ανεξάρτητων κρατών, όπως στην Κύπρο, αλλά έχει επηρεαστεί και η ίδια από τα αμερικάνικα πρότυπα. Ωστόσο, η Ελλάδα όπως και οι περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης έχουν επηρεαστεί κυρίως από το γαλλογερμανικό πρότυπο. Τα ΔΛΠ έχουν στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, ωστόσο είναι επηρεασμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική προσέγγιση που φαίνεται να κατευθύνει την πορεία και το περιεχόμενο των προτύπων.

Οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην χώρα μας καλύπτουν μία ολόκληρη τριακονταετία. Στην περίοδο περίπου μέχρι το 1950, λόγω των σοβαρών κοινωνικών και οικονομικών προβλημάτων από τα οποία μαστιζόταν η χώρα, επηρεάζεται ανάλογα και η οργάνωση της λογιστικής. Την δεκαετία του 1950 έχουμε σοβαρές προσπάθειες

αναβάθμισης της γενικής λογιστικής, της λογιστικής κόστους και της τυποποίησης. Έχουμε την εισαγωγή των μαθημάτων «Γενική Λογιστική» και «Λογιστική Κόστους» στις Ανώτατες Οικονομικές σχολές, τα οποία ουσιαστικά αναβαθμίζονται. Μεταφράζονται επίσης το Γαλλικό λογιστικό σχέδιο, το Αυστριακό και το Ελβετικό. Το 1954 οι καθηγητές Στράτος Παπαϊωάννου, Μάριος Τσιμάρας και ο –ημέτριος Παπαδημητρίου απαρτίζουν την πρώτη επιτροπή για να καταρτίσουν το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Έχουμε, επίσης, παρόμοιες επιτροπές το 1962, το 1967 και το 1972, που όλες πρόσφεραν αρκετό έργο και προετοιμασία για τη δημιουργία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Το 1976 έχουμε την τελευταία ομάδα που αποτελούνταν από ορκωτούς λογιστές, από επαγγελματίες λογιστές, ειδικούς κοστολόγους και οργανωτές. Μετά από 15 μήνες σκληρής προσπάθειας διατύπωσαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, με την Γενική Λογιστική, τους λογαριασμούς τάξης και τις οικονομικές καταστάσεις. Το 1980 ολοκληρώθηκε και η Αναλυτική Λογιστική οπότε έχουμε το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 καθορίζει το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που η εφαρμογή του, στην αρχή ήταν προαιρετική σε επιχειρήσεις με βιβλία τρίτης κατηγορίας (από 1/1/1982). Με την πάροδο του χρόνου και μετά από τροποποιήσεις, έχουμε την υποχρεωτική εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (από 1/1/90) και μάλιστα από 1/1/98 σε τεταρτοβάθμια ανάπτυξη για τους λογαριασμούς του Φ.Π.Α.

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990).

Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ.146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και

να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ κρατών και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων. Το Ε.Γ.Λ.Σ. βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξή τους. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες αποφάσεις για την χώρα. Γι' αυτό η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε στις οικονομικές μονάδες και στην οικονομία της Ελλάδας καρπούς. Σύμφωνα με τον Σακέλλη (2005), το Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη και μετά την επιβολή των ΔΛΠ, πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα ΔΛΠ.

Με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) επεκτάθηκε η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. σε όλες τις οικονομικές μονάδες που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία (οι εταιρίες, που ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, υποχρεωτικά το εφάρμοζαν από 31/12/1990), μόνο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Αναλυτικά:

α. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, υποχρεούται από 1.1.1993 να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες εκείνους που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.

β. Ο επιτηδευματίας, που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., διατηρεί τις υποχρεώσεις αυτές και μετά την εφαρμογή του κώδικα. Μάλιστα, η μη εφαρμογή των διατάξεων των νόμων αυτών σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως συνέπεια την επίδραση και από πλευράς διατάξεων του κώδικα. Έτσι, η παράβαση των διατάξεων αυτών αποτελεί και παράβαση των διατάξεων του κώδικα και επισύρει ακόμη και τις επιπτώσεις από πλευράς κύρους των βιβλίων και των στοιχείων.

γ. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. από ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και κατά μετοχές ετερόρρυθμες

εταιρίες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. (πλήρως δηλαδή) και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31η Δεκεμβρίου 1990.

2.2 Τα Δ.Λ.Π.

Εάν θα προτείναμε εμείς έναν απλό ορισμό για τα ΔΛΠ θα ήταν ο εξής: «Τα ΔΛΠ είναι μια ομάδα λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά παραδεκτές, η αναγνώριση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και ουσιαστικά σε πιο ακριβή, πιο αληθή και πολύ πιο ομοιόμορφη παροχή πληροφορίας στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (επενδυτών, μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων, δημόσιο τομέα κ.λ.π.)». Ο βασικός σκοπός υιοθέτησης των ΔΛΠ είναι η «ανάπτυξη προϋποθέσεων για μια συλλογική και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, διαμέσου της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην κοινή παγκόσμια πλέον αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κίνηση των κεφαλαίων». Αξίζει να σημειώσουμε ότι οι επιπλέον πληροφορίες για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορούν να καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης.

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της. Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ, πριν από σχεδόν 35 χρόνια. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ. το 1993, συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα να έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ και οι διερμηνείες αυτών. Από το 1974 μέχρι και πρόσφατα υπήρξε σχεδόν πλήρης σιωπή για τα ΔΛΠ, παρά τις προσπάθειες των μελών του Σ.Ο.Λ. μέσω των διαφόρων

Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν, για την υιοθέτησή τους. Δεν πρέπει, όμως, να αγνοηθούν τα εμπόδια που υπήρξαν ή και που υπάρχουν ακόμη. Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, όπως και κάθε χώρα μπορεί να το πράξει, τα οποία, όμως, έχουν προσαρμοστεί προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής νομοθεσίας, όντας η Ελλάδα κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια). Η κατάρτιση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βέβαια, δεν έγινε χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ΔΛΠ. Παράλληλα, η Ευρωπαϊκή Ένωση επεδίωξε τη θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων σε κάθε κράτος-μέλος. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ. Ειδικές ομάδες εργασίας, τις οποίες συνέστησε η Επιτροπή, ασχολήθηκαν με τις διαφορές αυτές. Αποτέλεσμα, αυτής της ενασχόλησης ήταν η απόφαση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η Ελλάδα, ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαίτησε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες, από την 1 Ιανουαρίου 2005 (άρθρο 1 του Ν.2992/2002). Για τις επιχειρήσεις, αυτή η υιοθέτηση αποτέλεσε μία πρόκληση, αφού κλήθηκαν να μετρήσουν τις δυνάμεις τους στο διεθνές περιβάλλον. Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο, το οποίο, αν χρησιμοποιηθεί σωστά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως

- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)
- Κατάσταση Ταμιακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, νομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους.

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

Μάλιστα από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασιστεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (ΔΠΧΠ). Ωστόσο από τότε δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε ΔΠΧΠ.

Οι αρχές και οι κανόνες που χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν πολλά κοινά σημεία με τις βασικές λογιστικές αρχές που επιβάλλει το λογιστικό σχέδιο και η λογιστική θεωρία. Από τη στιγμή που προέκυψε η ανάγκη εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, άρχισαν να ακούγονται πολλές επιφυλάξεις και ανησυχίες για την εφαρμογή τους. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση αυτή απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, των γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες. Για αυτόν τον λόγο, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικά παραδεκτές λογιστικές

αρχές οι οποίες εξασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, την εγκυρότητα και την αξιοπιστία τους.

- Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Οι Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση.

- Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

- Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων

Με βάση των αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη, επομένως δεν συγχέονται οι συναλλαγές της μιας χρονιάς με την άλλη.

- Ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί: α) Μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας β) Μεταβολή που απαιτείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

- Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

- Συμψηφισμοί

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων Ενεργητικού-Παθητικού, Εσόδων-Εξόδων, Ζημιών-Κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1.

- Συγκριτική πληροφόρηση

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.

Οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οι παρακάτω:

i. Οι Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Αυτές συντάσσουν τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

ii. Οι μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεις που ενοποιούνται. Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε δύο

περιπτώσεις. Όταν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων από τη νομοθεσία της χώρας. Όλα αυτά βέβαια ισχύουν από τη στιγμή που αντιπροσωπεύουν αθροιστικά, ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν προαιρετικά να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οι εξής:

i. Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.

ii. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2.3 Κύριες διαφορές

Η εκαστοτε νομοθεσία ανά χώρα περιέχει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν εγκριθεί από τις διοικητικές αρχές ή και τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα σε κάθε χώρα. Πριν από την ίδρυση της IASC εμφανιζόντουσαν συχνά διαφορές όσον αφορά το περιεχόμενο των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων αρκετών χωρών. Τα

Πρότυπα ωστόσο που ορίζονται από την IASC δεν υπερέχουν αυτών των τοπικών εγχώριων λογιστικών προτύπων της συγκεκριμένης χώρας, τα οποία αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.

Έτσι λοιπόν, για να υπάρξει μια συνολική οριοθέτηση των κυριότερων διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ως Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα λαμβάνονται υπ' όψη οι αρχές που τίθενται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Π.Δ. 1123/19880 (Ε.Γ.Λ.Σ.) και όχι τυχόν φορολογικές ή άλλες διατάξεις οι οποίες εκδίδονται και επηρεάζουν την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα μπορούσαν να διακριθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις,
- Στην διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων (στοιχεία ισολογισμού, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) και
- Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων, διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία.

Οι διαφορές αυτές, πολλές φορές σχετίζονται όχι με τις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων, αλλά με φορολογικές διατάξεις οι οποίες επιδρούν ουσιαστικά στην σύνταξη αυτών. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός που προβλέπεται από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία για την αποτίμηση των χρεογράφων.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ενδεικτικές και σε καμία περίπτωση δεν εξαντλούν το σύνολο των περιπτώσεων που ενδεχομένως να προκύψουν κατά την πρακτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Πίνακας Α παραρτήματος).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από την Ελληνική Νομοθεσία. Έτσι, το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης των Κερδών.

Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μιας και η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, δεν είναι υποχρεωτική.

Η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας.

- Κατά την διάρκεια της χρήσης (αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές, κ.λπ.),
- Κατά την λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές, κ.λπ.

Συγκεκριμένα, οι γνωστοποιήσεις οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των Οικονομικών Καταστάσεων αποτελούν μία δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (Πίνακας Β παραρτήματος).

2.4 Σπουδαιότητα Λογιστικής τυποποίησης

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερως σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους. Πράγματι, με το σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που συντελείται με το ΓΛΣ, επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες τις επιχειρήσεις (managers), τα οποία αποτελούν την ασφαλέστερη βάση για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι Τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαιά τους

παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.

- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής τους κράτους. Έτσι, τα ΛΣ αποβαίνουν, με την πάροδο του χρόνου, η φυσική γέφυρα που μπορεί να ενώνει με επιτυχία τον κόσμο της μικροοικονομίας με τις έρευνες των προβλημάτων της μακροοικονομίας.

- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κ.λπ..

- Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.

- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών λογιστών, ορκωτών εκτιμητών κ.λπ.

- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με τη στατική κατάσταση και τη δυναμική πορεία των επιχειρήσεων.

- Η διευκόλυνση της καταρτίσεως οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.

- Η διευκόλυνση της συνεννοήσεως μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.

- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφίας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

Το ΓΛΣ παρέχει, όπως είπαμε, το πλαίσιο προς το οποίο κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο. Οι λογιστικές ανάγκες και οι

ιδιορρυθμίες συναλλαγών και οργανώσεως κάθε επιχείρησης της επιβάλλουν την κατάρτιση του δικού της λογιστικού σχεδίου. Αλλά το Σχέδιό της πρέπει να καταρτίζεται με βάση τις αρχές, τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το ΓΛΣ. Με τον τρόπο αυτόν τα λογιστήρια των επιχειρήσεων εκσυγχρονίζονται, κυρίως όμως τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά, αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών και διαχρονικά συγκρίσιμα, αφού παράγονται με τις ίδιες λογιστικές διαδικασίες.

Οι ιδιότητες δε αυτές της αντικειμενικότητας και συγκρισιμότητας δεν περιορίζονται μόνο μέσα στην επιχείρηση στη διαδρομή των χρήσεων, αλλά εκτείνονται στις ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και στις επιχειρήσεις των διαφόρων κλάδων της οικονομίας. Δηλαδή, τα λογιστικά πληροφοριακά στοιχεία καθίστανται διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά συγκρίσιμα, γεγονός που προσδίνει σ' αυτά αυξημένη σπουδαιότητα. Τόσο από πλευράς των managers των επιχειρήσεων όσο και από πλευράς των επενδυτών, χρηματοδοτών κ.λπ.

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

(α) Η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και Ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λ/σμών, το συμβολισμό και, τη συλλειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων. Γενικά το ΛΣ αποτελεί το επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της επιχείρησης.

(β) Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά κ.λπ. συστήματα με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιθύνοντες των επιχειρήσεων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σ' αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

(γ) Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητά της.

(δ) Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών, λ/σμών αποτελεσμάτων χρήσεως, κ.λπ.) με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, πράγμα που επιτρέπει :

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά,

- την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης και συνεπώς προάγεται η ορθολογική χρηματοδότηση των επιχειρήσεων,

- την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για τη σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση πολιτικής στους κλάδους κ.λπ.

- την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την επιχείρηση και γενικότερα ενδιαφέρεται γι' αυτήν.

(ε) Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχείρησης και ειδικότερα:

- Ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λ/σμού και αφού ο τυποποιημένος «λ/σμός εκμεταλλεύσεως» Παρέχει σ' αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παράλληλα προστατεύεται και η επιχείρηση από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών Οργάνων.

- Ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών, για τους ίδιους προαναφερόμενους λόγους, καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

Κατά την εκπόνηση ενός ΓΛΣ τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση, κι ακόμη οι αμφισβητήσεις που διατυπώνονται από τους ερευνητές επιβάλλεται να εκτιμηθούν, προκειμένου να επιλεγεί η ορθότερη δοξασία. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης. Εξάλλου, τα ΛΣ (γενικά και κλαδικά) απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα. Η σαφήνεια του εννοιολογικού περιεχομένου των λ/σμών, ο

ακριβής καθορισμός της συλλειτουργίας τους, η ομοιόμορφη ορολογία κ.λπ. διευκολύνουν τα μέγιστα τη συστηματική και ομοιόμορφη διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών, μέσης, ανώτερης και ανώτατης εκπαίδευσεως. Έτσι, εξηγείται γιατί στις χώρες που εφαρμόστηκαν επιστημονικά θεμελιωμένα ΓΛΣ, όπως π.χ. στη Γαλλία, τα περισσότερα από τα επιστημονικά συγγράμματα, αλλά και τα διδακτικά βιβλία που χρησιμοποιούνται στις μέσες και ανώτερες εμπορικές, βιομηχανικές και λοιπές σχολές, βασίζονται στα ΓΛΣ και ακολουθούν τη δομή, τις αρχές και τις οδηγίες τους.

Κεφάλαιο 3ο Η Ελληνική πραγματικότητα

3.1 Σημαντικότερες αλλαγές που επέφεραν τα Δ.Λ.Π.

Μία σύγκριση μεταξύ Λογιστικών Πρότυπων (ΔΛΠ) και Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών (Γ.Α.Λ.Α.) οδηγεί στις ομοιότητες και στις διαφορές μεταξύ των προτύπων αυτών. Παρακάτω θα εστιάσουμε στις διαφορές τους ως βάση για τη σύγκριση. Παρακάτω, οι ομοιότητες θα προσπαθήσουμε να οριστούν και να περιγραφούν κατά τρόπο γενικό, ενώ για τις διαφορές θα εξετάσουμε και ορισμένες λεπτομέρειες. Τα ΔΛΠ είναι κάτι εντελώς διαφορετικό από τις Γ.Α.Λ.Α.. Ο στόχος των ΔΛΠ δεν είναι να ορίζει πρότυπα ίδια με τις Γ.Α.Λ.Α.. Τα ΔΛΠ και οι Γ.Α.Λ.Α. επιδιώκουν να βοηθήσουν διαφορετικά οικονομικά περιβάλλοντα (διεθνές - εθνικό) και να ανταπεξέλθουν σε εντελώς διαφορετικές εργασίες. Οι διαφορές μεταξύ των δύο αυτών συστημάτων λογιστικής απεικόνισης, επομένως, είναι αναπόφευκτες αλλά όχι και απαραίτητως άγνωστες. Παρόλ' αυτά, εάν οι οικονομικές καταστάσεις που ορίζονται στα ΔΛΠ πρόκειται να θεωρηθούν ορθές για τη ανάπτυξή τους σε παγκόσμιες αγορές (και εκείνων των Ηνωμένων Πολιτειών), είναι ζωτικής σημασίας ότι τα πρότυπα αυτά θα ανταπεξέρχονται στη ζήτηση των αγορών αυτών για πρώτης ποιότητας και αξιοπιστίας οικονομικές πληροφορίες.

Πιο κάτω προσπαθούμε να απεικονίσουμε ένα ευρύ φάσμα διαφορών μεταξύ των ΔΛΠ και των Γ.Α.Λ.Α.. Πολλοί επιστήμονες θεωρούν ότι οι διαφορές στις μεθοδολογίες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των οικονομικών πληροφοριών είναι ασήμαντες εάν οι προκύπτουσες οικονομικές πληροφορίες είναι ουσιαστικά οι ίδιες. Για παράδειγμα, δύο διαφορετικά πρότυπα μπορεί να έχουν άλλα κριτήρια για τον ορισμό ή μέτρηση ενός οικονομικού στοιχείου, αλλά οι οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από την εφαρμογή καθενός προτύπου να είναι οι ίδιες.

Από την μεριά των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, άλλοι τύποι διαφορών μπορούν να είναι πιο προβληματικοί επειδή είναι πιθανό να οδηγήσουν σε

διαφορές μεταξύ των πληροφοριών που αντλούνται για μια δεδομένη χρονική περίοδο από οικονομικές εκθέσεις των επιχειρήσεων κατά τα ΔΛΠ και των πληροφοριών που αντλούνται από εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι καταρτισμένες βάσει των Γ.Α.Λ.Α.. Για παράδειγμα, οι τύποι διαφορών μεγάλης σημασίας στη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να μπούν σε ομάδες όπως στις παρακάτω κατηγορίες.

1. Διαφορές αναγνώρισης. Οι διαφορές στα κριτήρια αναγνώρισης και η καθοδήγηση για την αρχική ή επόμενη αναγνώριση του ίδιου στοιχείου μιας οικονομικής κατάστασης μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορές.
2. Διαφορές μέτρησης. Οι διαφορετικές προσεγγίσεις στην μέτρηση ενός στοιχείου μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορές στα ποσά που απεικονίζονται για το ίδιο στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις. Παραδείγματος χάριν, ένα πρότυπο απαιτεί ένα στοιχείο να μετρηθεί στην αποσβεσμένη του τιμή, ενώ το αντίστοιχό του απαιτεί να εκτιμηθεί στο τρέχον κόστος στην κάθε χρονική περίοδο.
3. Διαφορετικές εναλλακτικές μέθοδοι. Διαφορές μπορούν να προκύψουν και όταν ένα πρότυπο παρέχει την επιλογή ανάμεσα σε δύο ή περισσότερες εναλλακτικές μεθόδους για την λογιστική απεικόνιση μίας συναλλαγής, αλλά το αντίστοιχό του απαιτεί τη χρήση μιας και μόνο μεθόδου. Παραδείγματος χάριν, ένα πρότυπο απαιτεί ένα λογιστικό γεγονός είτε να κεφαλαιοποιηθεί είτε να αναγνωριστεί ως έξοδο, αλλά το αντίστοιχό του να απαιτεί ότι το ίδιο στοιχείο πρέπει μόνο να αναγνωριστεί ως έξοδο. Όταν οι εναλλακτικές λύσεις είναι επιτρεπόμενες, τότε αυτό μπορεί επίσης να οδηγήσει σε διαφορές μεταξύ των οικονομικών δηλώσεων δύο επιχειρήσεων παρά την εφαρμογή του ίδιου προτύπου χρηματοοικονομικής παρουσίασης.
4. Άλλες διαφορές. Υπάρχουν μερικές άλλες συγκεκριμένες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και Γ.Α.Λ.Α. που έχουν επιπτώσεις στη βάση για την παρουσίαση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα παραδείγματα των περιοχών στα οποία εκείνες οι διαφορές εμφανίζονται είναι η παρουσίαση των οικονομικών δηλώσεων, της υποβολής έκθεσης τμήματος, των επιχειρησιακών συνεργασιών και της πολιτικής συγχωνεύσεων.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις έχει ως στόχο της παροχή πληρέστερης πληροφόρησης στους επενδυτές και την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς. Ωστόσο αποτελέσματα από διεθνείς έρευνες εγείρουν αμφιβολίες για το πόσο τα Δ.Λ.Π. συνέβαλαν στη διαφάνεια και την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων. Κάποιες από αυτές τις έρευνες αναφέρονται στη συνέχεια.

Σύμφωνα με τους Mills et al.(2002), η χρήση των Δ.Λ.Π. παρέχει πλήθος λύσεων στα στελέχη της διοίκησης για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, ώστε αντί να έχουμε διασφάλιση της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών στο επενδυτικό κοινό, να λειτουργούν ως εργαλείο παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Μια από τις γνωστότερες μεθόδους για τον ορισμό των παραποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης. Το όλων των δεδουλευμένων (total accruals) ορίζεται στο τμήμα εκείνο που είναι αλληλένδετο με τις δραστηριότητες της επιχείρησης και το οποίο δεν μπορεί να επηρεαστεί από τη διοικητική λειτουργία (non-discretionary accruals) και στο κομμάτι εκείνο που η διοίκηση μπορεί να αλλάξει κατά βούληση (discretionary or abnormal accruals), π.χ. ποσό αποσβέσεων. Ουσιαστικά μια εταιρία μπορεί να ορίσει κατά βούληση το ύψος των κερδών της αλλάζοντας το μέγεθος των δεδουλευμένων που έχει στην ευχέρειά της, και αυτό γιατί το άθροισμα των καθαρών χρηματοροών από τις δραστηριότητές της και του συνόλου των δεδουλευμένων ουσιαστικά είναι και τα κέρδη της.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στη χειραγώγηση στοιχείων τους, π.χ. υπερτίμηση ενεργητικού, πωλήσεων και κερδών ή υποτίμηση αντίστοιχα των υποχρεώσεων, εξόδων ή ζημιών με σκοπό να επιτευχθεί το επιθυμητό ύψος τους. Οι παραπάνω χειρισμοί δημιουργούν αλλοίωση της πραγματικής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Σαν κύρια μέσα για να μπορέσει κάποιος να παραποιήσει στοιχεία έχουμε διάφορες μεθόδους που περιλαμβάνονται στον όρο δημιουργική λογιστική (creative accounting). Θα πρέπει να ξεκαθαρίσουμε εδώ, ότι η δημιουργική λογιστική δεν αποτελεί κατ' ανάγκη και παράνομη πράξη. Η δημιουργική λογιστική στοχεύει στην εκμετάλλευση της μη ύπαρξης κάποιου κανονισμού ορθών λογιστικών μεθόδων, που ίσως να μην είναι πρέπουσες στη συγκεκριμένη περίπτωση, για να δείξουν μία συγκεκριμένη και καλύτερη εικόνα των αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας επιχείρησης. Σε έρευνα των Burgstahler et al. (2006), διαπιστώθηκε ότι οι οικονομικές καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων, οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., δεν είναι αξιόπιστες,

δηλαδή έχουν κίνητρα φοροδιαφυγής, σε σχέση με τις εισηγμένες εταιρίες, οι οποίες δεν επιλέγουν τη δήλωση μειωμένων κερδών, ώστε να αποφύγουν ενδεχόμενη μείωση στην τιμή της μετοχής τους. Στην συγκεκριμένη έρευνα, οι μη εισηγμένες εταιρίες εμφανίζονται ως πιο πιθανές να παραποιήσουν τα κέρδη τους σε σχέση με τις εισηγμένες σε αναλογία 12 από τις 13 χώρες του δείγματος, με εξαίρεση την Ελλάδα. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, αυτό το γεγονός αποδίδεται στο ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν τον υψηλότερο βαθμό παραποίησης κερδών μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων όλων των χωρών.

Την ίδια άποψη υποστηρίζει στην έρευνά του ο Baralexis (2004). Οι μεγάλες επιχειρήσεις στην Ελλάδα, μέσω της 'δήθεν' εφαρμογής της δημιουργικής λογιστικής για να βελτιώσουν την παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων, καταλήγουν σε υπερεκτίμηση των κερδών τους με κίνητρο την εξωτερική χρηματοδότηση, ενώ οι μικρές εταιρίες υποεκτιμούν τα κέρδη τους προκειμένου να πληρώσουν λιγότερο φόρο εισοδήματος. Έτσι καταλήγουμε σε παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και σε λανθασμένη πληροφόρηση προς τους επενδυτές, τους ελεγκτές και τις ρυθμιστικές αρχές.

Θα ολοκληρώσουμε με την έρευνα που διενεργήθηκε από την Grant Thornton τον Αύγουστο του 2010 που αναλύει τις επιδράσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. επιχειρήσεων πλην Τραπεζών και Ασφαλιστικών. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε μέσω της συλλογής στοιχείων και της άντλησης των σχετικών πληροφοριών όπως αυτές απεικονίζονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών για τη χρήση 2011. Τα απαραίτητα για την πραγματοποίηση της έρευνας στοιχεία, αντλήθηκαν από τις γνωστοποιήσεις και τις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων του συνόλου των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών για τη χρήση 2011. Σύμφωνα με την έρευνα είναι εμφανής η κάμψη της απόδοσης των επιχειρήσεων όπως απεικονίζεται στη μείωση του κύκλου εργασιών ή των καθαρών κερδών αλλά και η χειροτέρευση του οικονομικού περιβάλλοντος όπως απεικονίζεται στην αύξηση των προβλέψεων και των επισφαλών απαιτήσεων. Τα πιο βασικά συμπεράσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

- Ο κύκλος εργασιών των εισηγμένων στο ΧΑ εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, παρουσιάζεται 12% μειωμένος, με το 74% των εταιρειών

περίπου να εμφανίζουν μείωση σε σχέση με το 2008. Η μείωση αυτή αφορά κατά 64% μόνο 5 εταιρείες.

- Το 54% των εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, εμφανίζουν κέρδη μετά φόρων, ενώ το 61% των εταιρειών εμφανίζουν μείωση των κερδών τους ή ακόμα μεγαλύτερες ζημιές από την προηγούμενη χρήση. Τα συνολικά κέρδη μετά φόρων εμφανίζονται αυξημένα κατά 16% με την αύξηση αυτή όμως να αφορά κυρίως μόνο μία εταιρεία η οποία παρουσιάζει αύξηση στα κέρδη μετά φόρων 1 δις € περίπου. Αν δεν λάβουμε υπ' όψιν την επίδραση της συγκεκριμένης εταιρείας τα κέρδη μετά φόρων των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, εμφανίζονται μειωμένα κατά 25%, ποσοστό που αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα για την χρηματοοικονομική επίδοση των περισσότερων επιχειρήσεων.

- Η επιβάρυνση των εταιρειών από την τρέχουσα φορολογία παρουσιάζεται αυξημένη κατά 30% κυρίως λόγω της έκτακτης εισφοράς που επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης του 2009.

- Ο δανεισμός των εταιρειών εμφανίζεται μειωμένος κατά 2% με τις εταιρείες να μην έχουν τις ίδιες δυνατότητες με το πρόσφατο παρελθόν για χρηματοδότηση από τις τράπεζες. Ο μακροπρόθεσμος τραπεζικός δανεισμός αντιπροσωπεύει το 62% περίπου του συνολικού δανεισμού για το 2009, ποσοστό που διαφοροποιείται ελάχιστα σε σχέση με το 2008. Ο δείκτης του δανεισμού ως προς τα ίδια κεφάλαια εμφανίζεται ελαφρώς βελτιωμένος κατά 3% το 2009 αλλά παραμένει σε πολύ υψηλά επίπεδα, και συγκεκριμένα στο 0,89 από 0,92 το 2008.

- Η ρευστότητα των εταιρειών εμφανίζεται μειωμένη κατά 18% με το 48% των εταιρειών να παρουσιάζουν μείωση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα.

Από την ανάγνωση των εκθέσεων ελέγχου που χορήγησαν οι ορκωτοί ελεγκτές, είναι ενθαρρυντικό το γεγονός ότι χορηγήθηκαν εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη σε ποσοστό 97,5%, γεγονός που αποτελεί ένδειξη ορθότερης εφαρμογής των απαιτήσεων των Προτύπων από μέρους των επιχειρήσεων. Εντούτοις, συνεχίζουν να χορηγούνται εκθέσεις ελέγχου με θέματα έμφασης, τα οποία κυρίως αφορούν τη μη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους ή δικαστικές αγωγές κάνοντας φανερό το γεγονός ότι έχει καθιερωθεί από τις επιχειρήσεις ως πρακτική η μη διενέργεια ή η υποεκτίμηση των σχετικών προβλέψεων. Σε ορισμένες

εταιρείες είναι εμφανές ότι υποβαθμίζεται συστηματικά η παροχή σημαντικών πληροφοριών. Ορατός είναι πλέον ο κίνδυνος ο οποίος είχε επισημανθεί και στις προηγούμενες έρευνες να υποβαθμιστεί η αξία κάποιων γνωστοποιήσεων, είτε λόγω δυσκολιών στην παροχή της πληροφόρησης, είτε λόγω απροθυμίας παροχής τους από τις Διοικήσεις των εταιρειών. Συνέπεια αυτού είναι να παγιώνεται η παράθεση ελλিপών ή η παράλειψη γνωστοποιήσεων για κάποιες συναλλαγές.

Θεωρείται πολύ σημαντικό το γεγονός ότι 7 στις 10 επιχειρήσεις αξιολογούν ως θετικές ή πολύ θετικές τις καινοτομίες που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι πιο σημαντικές από αυτές είναι η ευελιξία που παρέχουν ορισμένα πρότυπα ως προς την επιλογή εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων, η δυνατότητα αποτίμησης ορισμένων στοιχείων του ενεργητικού σε πραγματικές αξίες, η λογιστική αρχή αποτύπωσης της ουσίας και όχι του νομικού τύπου και η χρήση εκτιμήσεων της διοίκησης για την απεικόνιση ορισμένων οικονομικών μεγεθών. Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% εμφανίζονται θετικές ως προς την ευελιξία στην επιλογή σημαντικών αρχών που εισάγουν τα Δ.Λ.Π., την εκτίμηση στις τρέχουσες τιμές, την έμφαση στην ουσία της συναλλαγής και τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων. Στον αντίποδα, μόνο το 1% των επιχειρήσεων κρατάει πολύ αρνητική στάση και μόνο ως προς την καινοτομία των Δ.Λ.Π. για τον τρόπο χρήσης των λογιστικών εκτιμήσεων. Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να γίνει μια παρατήρηση. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν αποτελεί πανάκεια. Όπως έχει δείξει η εμπειρία στο εξωτερικό, υπάρχουν πάντα περιθώρια εμφάνισης πλασματικών πληροφοριών. Το γεγονός αυτό δεν μειώνει τα σημαντικά οφέλη, αλλά υπαγορεύει τη διατήρηση της προσοχής και της κριτικής στάσης του εκάστοτε ενδιαφερόμενου για τα μεγέθη μιας εταιρίας.

3.2 Ο βαθμός ετοιμότητας των ελληνικών επιχειρήσεων

Ο βαθμός ετοιμότητας των επιχειρήσεων ως προς το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί από τις υπουργικές αποφάσεις για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. αντιστοιχεί τόσο στην τεχνική επάρκεια των εταιριών, όσο και στα αντανακλαστικά τους και στις στρατηγικές αποφάσεις που έχουν λάβει για την ομαλή μετάβαση σε αυτά. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων είχε συντάξει ολοκληρωμένο σχέδιο δράσης, πριν την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. Σημαντικά διαφοροποιημένη άποψη για την ομαλή μετάβαση στα Δ.Λ.Π. είχαν οι εταιρίες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη, καθώς και στους δείκτες FTSE 20 και FTSE mid 40. Μία όμως στις δύο εταιρίες δήλωνε ότι το πλάνο υλοποιείται όπως ακριβώς έχει οριστεί και πως δεν υπήρξαν έντονα εμπόδια κατά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων του πρώτου εξαμήνου του 2005.

Ιδιαίτερα θετική πάντως, υπήρξε η αντίληψη ότι οι ενέργειες οι οποίες γίνονται έπρεπε να λαμβάνουν υπόψη τους τα επιχειρηματικά δεδομένα συνολικά σε επίπεδο εταιρίας ή ομίλου εταιριών και όχι αποσπασματικά στα στενά πλαίσια της οικονομικής διεύθυνσης μόνο και μόνο για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά, υπήρξε και ένας μικρός αριθμός επιχειρήσεων της τάξεως του 12% που θεωρούσε ότι το θέμα δεν απαιτεί κεντρικό σχεδιασμό, μεταθέτοντας την ευθύνη υλοποίησης αποκλειστικά στα οικονομικά στελέχη.

Συγκεκριμένα, το 50% των επιχειρήσεων δηλώνει πως κατά τον σχεδιασμό του πλάνου τους έχει λάβει υπόψη τα επιχειρηματικά δεδομένα του ομίλου σε σύνολο, ενώ το 30% έχει λάβει υπόψη του τα συνολικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης και δεν έχει περιοριστεί στα πλαίσια των οικονομικών στοιχείων. Προσέγγιση ιδιαίτερα θετική για την επιτυχή ολοκλήρωση του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Λ.Π..

Ο βαθμός ετοιμότητας μίας επιχείρησης στο σύνολό της σε σχέση με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων μπορεί να διερευνηθεί σύμφωνα και με μία ακόμη μεταβλητή, το βαθμό ετοιμότητας του έμπνευχου δυναμικού της. Ως προς τις γνώσεις και την εμπειρία του προσωπικού σε θέματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. διαπιστώνουμε ότι μόλις μία στις δέκα επιχειρήσεις δηλώνει ότι τα στελέχη της έχουν τόσο θεωρητική όσο και πρακτική κατάρτιση. Οι περισσότερες επιχειρήσεις (51%) αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν θεωρητική μόνο γνώση για το αντικείμενο, ενώ ταυτόχρονα υπάρχουν αρκετές εταιρίες (34%) που αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν ελάχιστες γνώσεις και εμπειρία σχετικά με τα Δ.Λ.Π.. Συνοψίζοντας, κρίνεται

ιδιαίτερα μικρό το ποσοστό των επιχειρήσεων (15%) που θεωρούσαν ότι τα στελέχη τους μπορούν να ανταπεξέλθουν πλήρως στις νέες συνθήκες.

Εάν αναλύσουμε το θέμα αυτό σε επίπεδο επιμέρους δεικτών του Χ.Α.Α. παρατηρούμε ότι οι εταιρίες του FTSE 20 δήλωναν ότι τα στελέχη τους έχουν επαρκή θεωρητική και πρακτική εμπειρία σε ποσοστό 50%. Αντίθετα, οι εταιρίες του δείκτη FTSE Small Cap 80 αναφέρουν ότι τα μισά τους στελέχη διαθέτουν ελάχιστη εμπειρία ή γνώσεις.

Είναι συνεπώς αναμενόμενη η επιλογή της μεγάλης πλειοψηφίας των επιχειρήσεων να στραφούν σε εξωτερικούς συνεργάτες προκειμένου να λάβουν την απαραίτητη βοήθεια. Οι περισσότερες εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν δηλώσει πως έχουν χρειαστεί τη βοήθεια εξωτερικών συμβούλων για την εφαρμογή των προτύπων, αλλά και για να επιτευχθεί ο μέγιστος βαθμός αφομοίωσης από τα στελέχη τους. Μοιρασμένες είναι και οι απόψεις για την ανάγκη στελέχωσης των τμημάτων των επιχειρήσεων με εξειδικευμένο προσωπικό. Την ανάγκη για στελέχωση φαίνεται να αναγνωρίζουν περισσότερο οι εταιρίες του χρηματοπιστωτικού κλάδου και του χονδρικού και λιανικού εμπορίου.

Η μέχρι στιγμής εμπειρία έχει δείξει ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις κατέφυγαν στη συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες. Το 75% των επιχειρήσεων όμως ενδιαφέρεται για την ενημέρωση και την επιμόρφωση των στελεχών τους. Όμως, το ενδιαφέρον αυτό προέρχεται αποκλειστικά από τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης, γεγονός λογικό εάν συνδυαστεί με την αρνητική στάση που έχουν υιοθετήσει τα στελέχη των λοιπών διευθύνσεων απέναντι στο ενδεχόμενο εμπλοκής τους στην εφαρμογή των προτύπων.

Αποτελεί κοινή ομολογία το γεγονός ότι στην ελληνική πραγματικότητα παρατηρείται σοβαρό έλλειμμα εμπειρών στελεχών, σε θεωρητικό αλλά και πρακτικό επίπεδο, ακόμη και αν πρόκειται για στελέχη ελεγκτικών – συμβουλευτικών εταιριών. Για τους παραπάνω λόγους περισσότερες από τις μισές επιχειρήσεις είχαν τοποθετηθεί αρνητικά ως προς το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Λ.Π.. Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις αυτές θεώρησαν το χρονοδιάγραμμα πιεστικό. Θετική στάση από την αρχή υιοθέτησε το 30% των επιχειρήσεων, αλλά μόλις το 10% το χαρακτήρισε ρεαλιστικό.

Αναλύοντας το θέμα αυτό με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκουν οι επιχειρήσεις παρατηρούμε ο κλάδος του εμπορίου είχε υιοθετήσει την ευνοϊκότερη στάση. Σε αντίθεση, οι επιχειρήσεις των κλάδων της βιομηχανίας – μεταποίησης, των υπηρεσιών και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών παρουσιάστηκαν περισσότερο επιφυλακτικές ως προς το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, γεγονός αναμενόμενο λόγω των σημαντικών ιδιομορφιών που παρουσιάζουν οι κλάδοι αυτοί. Λαμβάνοντας υπόψη το υψηλό ποσοστό των επιχειρήσεων που δεν ξεκίνησε εγκαίρως τις διαδικασίες μετάβασης στα νέα πρότυπα, είτε λόγω έλλειψης συντονισμού, είτε μικρής εμπειρίας του προσωπικού, είτε δυσκολίας εύρεσης των κατάλληλων συμβούλων, ήταν αναμενόμενη η αρνητική στάση και η ανησυχία τους ως προς τα χρονικά περιθώρια υλοποίησης αυτού του προγράμματος.

Οι προσαρμογές που καλούνται οι επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν σε σχέση με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων, αφορούν σε θέματα εναρμόνισης των πληροφοριακών συστημάτων και σχεδιασμού των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στρατηγικών δράσης.

Σχετικά με τις προσαρμογές των πληροφοριακών συστημάτων έχουν γίνει οι πρώτες ουσιαστικές κινήσεις από τη μεριά των εταιριών δημιουργίας πλατφόρμας επιχειρησιακών λύσεων. Οι μεγάλες, πολυεθνικές εταιρίες δημιουργίας και προμήθειας λογισμικού, όπως η SAP και η American Express Financial, εκμεταλλευόμενες τη νέα πρόκληση και τις σαρωτικές αλλαγές που επέφερε η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. εισήγαγαν στην αγορά εξειδικευμένα προγράμματα.

Ό,τι αφορά στο σχεδιασμό στρατηγικής παρατηρείται ότι μέχρι στιγμής λίγες είναι οι εταιρίες που έχουν εκτιμήσει αναλυτικά το κόστος προσαρμογής και έχουν προχωρήσει στη σύνταξη ανάλογου προϋπολογισμού. Παρόλο που οι επιχειρήσεις φαίνεται να έχουν κατανοήσει την πολυπλοκότητα της διαδικασίας μετάβασης και εναρμόνισης, οι περισσότερες έχουν αρκεστεί σε έναν πρόχειρο υπολογισμό του κόστους μετάβασης και σχεδόν το ένα τέταρτο των εταιριών δεν έχει ασχοληθεί με την εκτίμηση του συγκεκριμένου κόστους. Επίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν έχουν προχωρήσει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μακροχρόνιες επιδράσεις των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Ιδιαίτερα θετικό όμως θεωρείται το γεγονός ότι το 98% αναγνωρίζει τη σημαντικότητα των αποφάσεων που θα πρέπει να ληφθούν από την πρώτη εφαρμογή των προτύπων σε αντίθεση με ένα 2% το οποίο δεν γνωρίζει τη σπουδαιότητα των

επιδράσεων. Προβληματισμό όμως προκαλεί ότι το 42% των επιχειρήσεων, αν και γνωρίζει ότι θα προκύψουν σοβαρές και μακροχρόνιες επιδράσεις στα οικονομικά τους δεδομένα, τώρα προχωρούν στη λήψη μέτρων εντοπισμού αυτών των επιδράσεων. Θετικό, επίσης, είναι ότι το 56% μελετά τις επιδράσεις των εν λόγω αποφάσεων είτε εσωτερικά είτε μέσω εξωτερικών συμβούλων.

3.3 Τα πιο συνηθισμένα σφάλματα

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά ελληνικών λογιστικών προτύπων οικονομικών καταστάσεων, είναι αναγκαίο να αντιμετωπισθούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες.

Σε αυτό το σημείο αναφέρονται τα πλέον συνηθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

-Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Δεν είναι απαραίτητη η ειδική μνεία σε συγκεκριμένο ΔΛΠ για να διεξάγουμε το συμπέρασμα ότι είναι σημαντικό να χρησιμοποιείται η πλέον επικαιροποιημένη έκδοση των ΔΛΠ και περαιτέρω οι κίνδυνοι και οι συνέπειες που υπάρχουν σε αντίθετη περίπτωση. Το κείμενο των Δ.Λ.Π. - στην ελληνική γλώσσα - το οποίο πρέπει να γίνει νόμος του Ελληνικού κράτους, θα αποτελεί προφανώς την πλέον επικαιροποιημένη έκδοση των Δ.Λ.Π. κατά τη στιγμή της έκδοσης του σχετικού νόμου. Για όσους όμως προσπάθησαν ή προσπαθούν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π., χρειάζεται αυξημένη προσοχή ως προς την έκδοση των Δ.Λ.Π. που χρησιμοποιείται είτε χρησιμοποιείται το πρωτότυπα κείμενο στην Αγγλική γλώσσα

είτε χρησιμοποιείται η (μέχρι σήμερα) μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα. Πρέπει, μάλιστα, στην περίπτωση της χρησιμοποίησης της μετάφρασης, ο αναγνώστης να δείξει ιδιαίτερη προσοχή, για τον πρόσθετο λόγο ότι δεν υπάρχουν ετήσιες επανεκδόσεις όπως γίνεται στην περίπτωση του πρωτότυπου στην αγγλική κείμενο.

-Εσφαλμένος Υπολογισμός ή και Χειρισμός της «Υπεραξίας» .Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής (όχι αναγκαστικά του 100% των μετοχών της εκδότριας εταιρίας - όπως προβλέπεται στο Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο - αλλά του μικρότερου ποσοστού) γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται (και συνήθως καταβάλλεται μέσα στη χρήση) και
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρίας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής.

-Εσφαλμένος Υπολογισμός Αποσβέσεων. Εάν τα πάγια παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (στο ένα κατά Ε.Λ.Π. και στο άλλο κατά Δ.Λ.Π.) υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά Δ.Λ.Π., αρκεί βέβαια να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί βάσιμα και με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους.

-Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων. Έστω ότι η εταιρία έχει δημιουργήσει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων με καταχωρημένες τις αξίες κτήσης και τις τρέχουσες αξίες. Ας υποθέσουμε ότι στα κατά Δ.Λ.Π. βιβλία της η εταιρία:

- καταχωρεί στα αποτελέσματα χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση.
- επιλέγει να καταχωρεί στα ίδια κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου της.

Στην περίπτωση που ένας τίτλος περιληφθεί σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο, λόγω αδυναμίας συστήματος ή εκ παραδρομής, τότε το αποτέλεσμα θα είναι να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στα Ίδια Κεφάλαια, εκτός κι αν ληφθούν κατάλληλα υπόψη οι επιδράσεις των αναβαλλόμενων φόρων.

-Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».Στις εργασίες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η συμφωνία του λογαριασμού

«Αποτελέσματα εις νέον» είναι ένα από τα βασικά σημεία ελέγχου της πληρότητας και ορθότητας των εργασιών αυτών και βεβαίως και του τελικού αποτελέσματος. Γίνεται επιτακτική η ανάγκη της παρακολούθησης και συμφωνίας της σύνδεσης της κλεισμένης χρήσης με την προηγούμενη χρήση, στην περίπτωση που:

- τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με κάποιους κανόνες κατά τη διάρκεια της χρήσης ή της περιόδου και
- ÷ στο τέλος της χρήσης γίνονται κάποιες εξωλογιστικές προσαρμογές (άσχετα αν τηρείται ειδικό ημερολόγιο εγγραφών) προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

-Εσφαλμένος Υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας. Τα σημεία στα οποία πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή, σχετικά με τα δικαιώματα μειοψηφίας, είναι:

- το ποσοστό συμμετοχής στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές.

- η σκοπιμότητα της εξέτασης της τυχόν επίδρασης επί των δικαιωμάτων μειοψηφίας από μεταβολές των ποσοστών συμμετοχής κατά τη διάρκεια της χρήσης και

- η βάση υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας που πρέπει να είναι τα κατά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεγέθη και όχι τα κατά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αντίστοιχα μεγέθη (τα δικαιώματα μειοψηφία επί των ιδίων κεφαλαίων πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. αποτελεσμάτων χρήσεως της θυγατρικής).

-Εσφαλμένος υπολογισμός των Αναβαλλόμενων φόρων. Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων λαμβάνει υπόψη δύο βασικές παραμέτρους:

- α. τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, σωρευτικά μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών και

- β. το συντελεστή υπολογισμού των φόρων.

Επίσης, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Πολλές μεταβολές ή ρυθμίσεις της ισχύουσας νομοθεσίας

μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσεις. Κάποιες από αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να είναι οι παρακάτω:

- η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι σε περίπτωση τέτοιων μεταβολών, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων κατά την προηγούμενη χρήση έγινε μάλλον με διαφορετικό συντελεστή από τον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων της κλειόμενης χρήσης και
- η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαίωσης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, για τις οποίες κατά την προηγούμενη περίοδο είχε γίνει υπολογισμός και καταχώρηση σχετικής πρόβλεψης, χωρίς βέβαια να ληφθεί υπόψη η ρύθμιση η οποία δεν είχε εκδοθεί ακόμα.

-Σφάλματα Κοστολόγησης. Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι:

- α) οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και
- β) οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού.

Το πρώτο από τα δύο μεγέθη, οι αποσβέσεις, αποτελούν μια από τις περιοχές που αναμένονται σημαντικές μεταβολές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.. Οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, αφού εντοπισθούν και υπολογισθούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι κατ' αρχήν υπολογισμένες κατά Ε.Λ.Π. αποσβέσεις κοστολογηθεί. Παρατηρείται συχνά, κατά τη μετατροπή, για λόγους διευκόλυνσης, να λαμβάνεται ως δεδομένο ότι οι διαφορές επί των αποσβέσεων της χρήσης μεταφέρονται στο αποτελεσματικό κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων».

Εάν όμως οι αποσβέσεις των παγίων είχαν επιβαρύνει μόνο κατά 50% το κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων» και επιπλέον είχαν επιβαρύνει τα κονδύλια «Έξοδα Διοίκησης» και «Έξοδα Διάθεσης» κατά 30% και 20% αντίστοιχα, τότε η τακτοποίηση και η λογιστική εγγραφή πρέπει να είναι διαφορετικές. Όσον αφορά στο δεύτερο μέγεθος, οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού πρέπει να προσαυξηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις προσωπικού. Οι μεταβολές αυτές επί του κόστους του προσωπικού πρέπει να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι λοιπές αμοιβές και έξοδα προσωπικού κοστολογηθεί.

-Χρησιμοποίηση Λογαριασμών «Ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών. Λόγω της σημαντικής δυσκολίας κάποιων εγγραφών μετατροπής και αφετέρου της σχετικά μικρής εμπειρίας στη χώρα μας σε τέτοιου είδους μετατροπές είναι πιθανό να υπάρχει προβληματισμός για την τακτοποίηση αγνώστων ως προς τον χειρισμό κονδυλίων και διαφορών, που είναι πιθανό να καταλήξουν σε λογαριασμούς, όπως «λοιπά έξοδα», «λοιποί χρεώστες» και βεβαίως στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον».

-Διαφορετική αντιμετώπιση από διαφορετικές Εταιρείες του Ομίλου. Ο ενοποιημένος ισολογισμός είναι στην ουσία η εμφάνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στις ενοποιούμενες εταιρίες, σαν αυτά να άνηκαν όλα στη μητρική εταιρία. Έτσι, δεν είναι δυνατόν για παράδειγμα, τα πάγια μίας εταιρίας του ομίλου να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης και τα πάγια της ίδιας κατηγορίας, για μια άλλη εταιρία του ομίλου, να εμφανίζονται αποτιμημένα από ειδικό εκτιμητή. Οι διαφορετικές αντιμετωπίσεις πρέπει να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις των εταιριών, ώστε να υπάρχει ο χρόνος της κατάλληλης προετοιμασίας.

Κεφάλαιο 4^ο Λογιστικά Συστήματα

Τα λογιστικά συστήματα στις ελληνικές επιχειρήσεις εισήχθησαν από την δυτική Ευρώπη όταν ακόμη οι επιχειρήσεις στη χώρα μας ήταν στα σπάργανα. Μια παλαιά και μέχρι πρόσφατα κυρίαρχη αντίληψη για την καθυστερημένη ελληνική οικονομία επισκίασε το γεγονός ότι οι Έλληνες επιχειρηματίες μετέχουν στο γίνεσθαι του εμπορικού καπιταλισμού στη Μεσόγειο τουλάχιστον από τον 13ο-14^ο αιώνα και ότι η επιχείρηση είναι στα μέρη μας ένας θεσμός διαμορφωμένος από νωρίς. Με την αντίληψη αυτή συμβάδισαν και δύο παρανοήσεις.

Η πρώτη ουσιαστικά οφείλεται στην ταύτιση της μοντέρνας με τη βιομηχανική επιχείρηση. Ωστόσο η επιχείρηση, ως οργανισμός της νεότερης, κερδοσκοπικής οικονομίας, προϋπήρχε, της βιομηχανικής επανάστασης.

Η δεύτερη λανθασμένη άποψη ταυτίζει την έννοια της επιχείρησης με τη σύγχρονη μεγάλη εταιρεία που στηρίζεται στο management, με την επιχείρηση δηλαδή όπου η ιδιοκτησία έχει διαχωριστεί από τη διαχείριση. Χάνει έτσι την σημαντικότητάς της η οικογενειακή επιχείρηση. Αλλά η μοντέρνα μορφή επιχείρησης εισήχθη προς το τέλος του 19ου αιώνα, κυρίως στην Αμερική και ουσιαστικά ήταν επιχειρήσεις που είχαν στόχο μεγάλες αγορές· η μεγάλη αγορά ήταν εξάλλου και το μεγάλο κίνητρο για τη δημιουργία αυτού του τύπου επιχείρησης. Σε όλες τις χώρες η μεγάλη πλειονότητα των επιχειρήσεων ήταν ακόμη οικογενειακές και δεν συνιστά σοβαρή ιδιοτροπία το γεγονός ότι στην χώρα μας έχουμε να κάνουμε με οικογενειακού τύπου επιχειρήσεις κατά συντριπτική πλειοψηφία.

Οι οικογενειακές επιχειρήσεις λειτουργούν και αυτές εντός του πλαισίου ενός θεσμού, ο οποίος έχει μακρά ιστορία και έχει διαμορφώσει κανόνες και αρχές λειτουργίας για μια σειρά από ζητήματα: για τους τρόπους κατανομής ευθυνών και καθηκόντων, διαδοχής των γενεών, συμμετοχής των εταίρων -όταν υπάρχουν

περισσότεροι-, λογιστικές πρακτικές, πρακτικές διαχείρισης κεφαλαίων και αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων, πιστωτικές σχέσεις, συναλλακτικά ήθη¹, κ.ο.κ.

Τέτοια χαρακτηριστικά μπορούμε να ανιχνεύσουμε στα αρχεία των επιχειρήσεων, που ευτυχώς έχουν αρχίσει πρόσφατα να κινούν το ενδιαφέρον της επιστημονικής κοινότητας. Σχετικά με τις λογιστικές πρακτικές των ελληνικών επιχειρήσεων, οι μέχρι τώρα γνώσεις μας δεν επιτρέπουν βεβαιότητες ως προς τον χρόνο κατά τον οποίο οι Έλληνες έμποροι υιοθέτησαν το διπλογραφικό σύστημα. Το λογιστικό αυτό σύστημα υπήρξε μια εφεύρεση, κατά κάποιο τρόπο, των εμπόρων της Βενετίας και της Γένοβας, περί τον 13ο-14ο αιώνα.

Η κεντρική λογική του συνίσταται στη διπλή εγγραφή κάθε ποσού σε δύο σημεία, σε διαφορετικούς λογαριασμούς, τη μια φορά στη χρέωση και την άλλη στην πίστωση (π.χ. πίστωση του προσωπικού λογαριασμού ενός προμηθευτή και χρέωση του λογαριασμού της αποθήκης με την αξία των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν).

Με τον τρόπο αυτόν καθίσταται ευκολότερος ο έλεγχος (μέσω των αθροίσεων των χρεώσεων και πιστώσεων των διαφόρων λογαριασμών, που πρέπει να δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα). Το παλαιότερο λογιστικό σύστημα, το απλογραφικό, δεν εξαφανίστηκε βέβαια με την επικράτηση του διπλογραφικού αποτελούσε κοινή πρακτική για τις μικρότερες επιχειρήσεις έως πρόσφατα.

Τα βασικά λογιστικά βιβλία του διπλογραφικού συστήματος είναι το Πρόχειρο, το Ημερολόγιο και το Καθολικό. Στο Πρόχειρο καταγράφονται συνοπτικά οι πράξεις κατά τη στιγμή της τέλεσης τους. Μεταφέρονται έπειτα στο Ημερολόγιο, όπου υποδεικνύονται οι λογαριασμοί που πρόκειται να χρεωθούν και να πιστωθούν αντιστοίχως. Στη συνέχεια στο Καθολικό, το βιβλίο όπου καταγράφονται σε χωριστές σελίδες όλοι οι λογαριασμοί, γίνονται οι τελικές εγγραφές στη χρέωση και την πίστωση των συγκεκριμένων λογαριασμών. Από τα μελετημένα εμπορικά αρχεία του 18ου αιώνα δεν προκύπτει ότι οι Έλληνες έμποροι χρησιμοποιούσαν συστηματικά το διπλογραφικό σύστημα: δεν είναι βέβαιο, όπως έδειξε ο Β. Κρεμμυδάς, ότι θα βρίσκουμε πάντοτε το Μαέστρο (Καθολικό) σε αρχεία αυτής της εποχής, και άλλωστε το Μαέστρο δεν αποτελεί από μόνο του ασφαλή ένδειξη ότι χρησιμοποιείται το διπλογραφικό σύστημα.

¹ Εισαγωγή στην οικονομική ιστορία της Ευρώπης, Βασίλειος Κρεμμυδάς, 1999-Τυπωθήτω.

Στο αρχείο ενός σημαντικού εμπόρου των αρχών του 19ου αιώνα, του Μιχαήλ Ιατρού (βρίσκεται στο ΚΝΕ/ΕΙΕ), βρίσκουμε συστηματικά αυτό που αποτελούσε το κυριότερο στοιχείο του απλογραφικού λογιστικού συστήματος, τους προσωπικούς δηλαδή λογαριασμούς όλων των συναλλασσομένων με τον έμπορο, και φυσικά τα βιβλία αντιγράφων των επιστολών. Ας τονιστεί με την ευκαιρία αυτή ότι, ανεξαρτήτως λογιστικού συστήματος, δεν υπάρχει εμπορική επιχείρηση χωρίς κάποιας μορφής βιβλία και "χαρτιά", έστω κι αν είναι μόνον απλά, πρόχειρα τεφτέρια. Εμπορική επιχείρηση σημαίνει πιστωτικές σχέσεις, έστω και αν αυτές βασίζονται στον προσωπικό λόγο, και κανένας έμπορος δεν μπορεί να θυμάται απέξω σε ποιους χρωστά και ποιοι του χρωστούν. Οι ατομικοί λογαριασμοί και τα βιβλία αντιγράφων επιστολών είναι τα παλαιότερα και πιο συνηθισμένα στοιχεία κάθε εμπορικού αρχείου.

Από την άλλη μεριά, ξέρουμε από τις μελέτες του Τριαντάφυλλου Σκλαβενίτη ότι στο τέλος του 18ου αιώνα, εποχή ανάπτυξης των ελληνικών εμπορικών επιχειρήσεων, εκδίδονται αρκετά εμπορικά εγχειρίδια. Τα περισσότερα από αυτά προπαγανδίζουν το διπλογραφικό σύστημα και είναι πιθανό ότι την εποχή εκείνη οι σημαντικότερες επιχειρήσεις, και κυρίως όσες ήταν συνεταιρικές, άρχισαν να υιοθετούν το σύστημα αυτό.

Ο Εμπορικός Νόμος που εφαρμόστηκε στην Ελλάδα αμέσως μετά την ίδρυση του κράτους υποχρέωσε τις εταιρείες να τηρούν βιβλία, δεν αναφερόταν όμως στο λογιστικό σύστημα. Ωστόσο η υποχρέωση του ετήσιου ισολογισμού που επέβαλε, οπωσδήποτε ευνόησε τη διάδοση του διπλογραφικού συστήματος, τουλάχιστον στις ανώνυμες εταιρείες -και φυσικά τη συστηματοποίηση της λογιστικής πρακτικής. Η πρακτική του ετήσιου ισολογισμού δεν συνηθιζόταν στις παλαιότερες επιχειρήσεις. Από αρκετά παραδείγματα, και από τη μελέτη της Μαρίας Χριστίνας Χατζηιωάννου για τον οίκο Γερούση, ξέρουμε ότι ο ισολογισμός γινόταν μόνον όταν συνέβαιναν μείζονες αλλαγές, όταν π.χ. αποχωρούσε ή πέθαινε κάποιος εταίρος. Οι ισολογισμοί αυτοί είχαν περισσότερο χαρακτήρα απογραφής της συνολικής περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης· συχνά συμπεριλάμβαναν μάλιστα ολόκληρη την οικογενειακή περιουσία, χωρίς διάκριση ανάμεσα στα κεφάλαια της επιχείρησης και την ατομική περιουσία των εμπόρων. Είναι χαρακτηριστικό ότι τα εμπορικά εγχειρίδια της εποχής εκείνης (τέλος 18ου-αρχές 19ου αιώνα) δεν προβάλλουν πάντοτε ως αναγκαία τη σύνταξη ετήσιου ισολογισμού. Στο τέλος του 19ου αιώνα όμως φαίνεται ότι η πρακτική του ετήσιου ισολογισμού είχε καθιερωθεί τουλάχιστον

στις επιχειρήσεις που ανήκαν σε κάποια μορφή εταιρικό σχήμα -στην Ελλάδα ήταν κυρίως ομόρρυθμες εταιρείες-, και τέτοιες ήταν οι περισσότερες βιομηχανικές

επιχειρήσεις. Στα ιδρυτικά συμβόλαια των περισσότερων βιομηχανικών επιχειρήσεων της Ερμούπολης η σύνταξη ετήσιου ισολογισμού αναφέρεται ως καταστατική υποχρέωση των συνεταίρων: ο ισολογισμός επέτρεπε σε όλους τους εταίρους ή μετόχους να έχουν μια συνοπτική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η σημαντικότερη όμως αλλαγή που επήλθε στα λογιστικά συστήματα με την ανάπτυξη της βιομηχανίας ήταν η καθιέρωση μιας σειράς νέων λογαριασμών, των λογαριασμών αποτελεσμάτων, που αποσκοπούσαν στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής. Στην εμπορική λογική η έννοια του κόστους παραγωγής δεν έχει νόημα. Ένας έμπορος αγοράζει και πουλάει, διαχειρίζεται στοκ, και η διαχείριση αυτή έχει βέβαια ένα κόστος, αλλά ο έμπορος δεν έχει μεγάλη ανάγκη να το υπολογίσει με ακρίβεια γιατί το κέρδος του προκύπτει από τις διαφορές των τιμών στην αγορά. Γι' αυτό και το βασικότερο εργαλείο πληροφόρησης για τον έμπορο είναι η αλληλογραφία, εκεί όπου παίρνει και δίνει πληροφορίες για την κατάσταση της αγοράς και για τις τιμές. Η αλλαγή που έρχεται με τη βιομηχανία, είναι ότι ανάμεσα στην αγορά και την πώληση μεσολαβεί η διαδικασία από την οποία προέρχεται κατά κύριο λόγο το κέρδος: η παραγωγή, η μεταποίηση. Η ανάγκη να υπολογίζεται αυτοτελώς και με ακρίβεια πόσο κοστίζει η διαδικασία αυτή και πώς αναλύεται το κόστος της, άρχισε να γίνεται αισθητή τόσο αργά όσο στα μέσα του 19ου αιώνα, καταρχήν στην Αμερική και στην Αγγλία και στη συνέχεια στις άλλες χώρες. Μέχρι τότε, τα λογιστικά των επιχειρήσεων υπάκουαν παντού στην εμπορική λογική.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων ποικίλουν, βέβαια, ανάλογα με την επιχείρηση και το είδος της παραγωγής της. Είναι συνήθως μόνον εσωτερικά έγγραφα της επιχείρησης και ο λογαριασμός "Κερδών και Ζημιών" που συνοδεύει τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς των ανωνύμων εταιρειών είναι ένα συνοπτικό απόσπασμα τέτοιων λογαριασμών. Σε παλαιότερες τέτοιες δημοσιεύσεις θα βρει κανείς μερικές φορές σε αυτό το απόσπασμα αναλυτικότερες εγγραφές στοιχείων του κόστους (μισθοί και ημερομίσθια, πρώτες ύλες, γενικά έξοδα κ.λπ. στη χρέωση, σύνολο πωλήσεων στην πίστωση), αντί για τη συνήθη απλή αναγραφή του καθαρού αποτελέσματος και μόνον. Στις μεγάλες και σύνθετες επιχειρήσεις οι λογαριασμοί

αυτοί ήταν πολλαπλοί: η Γαλλική Εταιρεία του Λαυρίου π.χ. δημοσίευε αναλυτικό λογαριασμό αποτελεσμάτων για τον μόλυβδο μόνο.

Η πρακτική των λογαριασμών αποτελεσμάτων και γενικότερα η βιομηχανική λογιστική φαίνεται πως με δυσκολία και βραδύτητα υιοθετήθηκε από τις ελληνικές βιομηχανίες. Αντίθετα, είναι πιθανό ότι η ανάπτυξη και διάδοση της εμπορικής λογιστικής (που διδασκόταν σε όλες τις Εμπορικές Σχολές ασφαλώς) επιβράδυνε τη συνειδητοποίηση της ιδιοτυπίας της βιομηχανικής επιχείρησης.

Ακόμη και σε λογιστικά εγχειρίδια του μεσοπολέμου δύσκολα θα εντοπίσει κανείς μνείες σε αυτή την ιδιοτυπία. Έχουμε μια πολύτιμη μαρτυρία για τις δυσκολίες αυτές, στα πρώτα-πρώτα βήματα της βιομηχανίας, από τη Σηρική Εταιρεία του Αθανάσιου Δουρούτη (το Μεταξουργείο της Αθήνας, που ήταν ετερόρρυθμη μετοχική εταιρεία). Στο βιβλίο ισολογισμών της εταιρείας εμφανίζονται χωριστά τα πρώτα δύο χρόνια (1854-55) τα "Αποτελέσματα χρήσεως", αλλά καταργούνται από το 1856 και έπειτα, ενώ οι σχετικοί λογαριασμοί εντάσσονται μέσα στους ισολογισμούς. Το αποτέλεσμα είναι βέβαια μια απερίγραπτη ακαταστασία, που επιδεινώνεται από τη συνήθεια, ορισμένοι λογαριασμοί να παρουσιάζονται σωρευτικά (το αθροιστικό αποτέλεσμα όλων των προηγούμενων χρόνων στον ισολογισμό κάθε χρόνου). Μπορεί να υποθεθεί ότι οι Γάλλοι μέτοχοι υπέδειξαν στην αρχή την τεχνική του χωριστού λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά ο άνθρωπος που κρατούσε τα βιβλία (ίσως και ο ίδιος ο Α. Δουρούτης) δεν την αφομοίωσε και την εγκατέλειψε.

Δύο νέες κατηγορίες βιβλίων που προσιδιάζουν στα βιομηχανικά αρχεία και αποτελούν απαραίτητο βοήθημα τόσο για τη σύνταξη των λογαριασμών χρήσεως όσο και για τη λειτουργία της επιχείρησης γενικότερα είναι τα Μισθολόγια και τα Βιβλία του Εργοστασίου. Τα πρώτα φαίνεται πως καθιερώθηκαν αρκετά νωρίς, τουλάχιστον στις σημαντικότερες επιχειρήσεις: ξέρουμε ότι υπήρχαν στο Μεταξουργείο της Αθήνας, αν και δεν διασώθηκαν τα μισθολόγια είναι επίσης τα παλαιότερα βιβλία που βρίσκουμε και στο αρχείο Κούππα και στο αρχείο Ρετσίνα.

Ακολουθούν σε όλες τις περιπτώσεις το ίδιο πρότυπο: καθημερινή αναγραφή ονομαστικά των ανθρώπων που δούλεψαν στο εργοστάσιο και του μεροκάματου που τους αντιστοιχεί. Αργότερα, όταν μερικές επιχειρήσεις καθιέρωσαν ταμεία ασφάλισης (από το τέλος του 19ου αιώνα) και κυρίως όταν ιδρύθηκαν τα ποίκιλλα κλαδικά ταμεία και έπειτα το ΙΚΑ (μεσοπόλεμος), προστέθηκε και η στήλη με τις οικείες

κρατήσεις. Ενδεχομένως η τήρηση βιβλίων μισθολογίου καθιερώθηκε στις ελληνικές βιομηχανίες εγκαίρως για δύο πρόσθετους λόγους: ο ένας ήταν η πρακτική να πληρώνονται οι εργάτες ανά εβδομάδα ή δεκαπενθήμερο και ο δεύτερος η κινητικότητα του προσωπικού και/ή η αστάθεια της απασχόλησης.

Στα Βιβλία Εργοστασίου σημειώνονται αναλυτικά τα εισερχόμενα και εξερχόμενα υλικά και προϊόντα. Είναι προφανές ότι τα βιβλία αυτά είναι απαραίτητα για κάθε βιομηχανία και καίρια η ευθύνη του προσώπου που τα κρατά. Ωστόσο, στις παραδοσιακές επιχειρήσεις, όπου ο ίδιος ο ιδιοκτήτης του εργοστασίου διατηρεί την αποκλειστική εποπτεία της διακίνησης υλικών, ή οι σχέσεις του με κάποιον έμπιστο αρχιεργάτη παραμένουν προσωπικές, η τήρηση τέτοιων βιβλίων έχει μεγάλες πιθανότητες να μην είναι συστηματική. Η ακόλουθη μαρτυρία προέρχεται από την Ερμούπολη. Το 1913 γίνεται η απογραφή ενός βυρσοδεψείου, που ανήκει σε ομόρρυθμη εταιρεία με τρεις συνεταίρους. Ο συμβολαιογράφος εντοπίζει το ημερολόγιο, το καθολικό, το βιβλίο αντιγραφής επιστολών και ένα βιβλίο χρεωστών, και έπειτα ζητά να του προσαχθεί το βιβλίο ταμείου και τα βιβλία του εργοστασίου. Και οι ιδιοκτήτες απαντούν ότι δεν υπάρχουν άλλα βιβλία, καθώς "ο κ. Δημητρίου δεν κρατά βιβλίο της εταιρείας, αλλά βιβλίο ατομικής του χρήσεως" -έχει ένα τεφτέρι δηλαδή- ενώ οι ίδιοι "δεν είναι εγκρατείς της λογιστικής". Το αίτημα του συμβολαιογράφου μαρτυρεί ότι η πρακτική τήρησης βιβλίων εργοστασίου ήταν γνωστή και διαδεδομένη, αλλά στη συγκεκριμένη επιχείρηση, ένα παλαιό βυρσοδεψείο -αρκετά μεγάλο ωστόσο- την υποκαθιστούσαν οι προσωπικές σχέσεις εμπιστοσύνης.

Συνοψίζοντας, από το τέλος του 19ου αιώνα οι περισσότερες ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις -και ενδεχομένως όλες όσες ήταν εταιρικής μορφής- κρατούν συστηματικά τα βασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια-καθολικά), τα μισθολόγια, τα βιβλία αντιγράφων επιστολών. Η καθαυτό βιομηχανική λογιστική όμως, που οργανώνεται με άξονα τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής, δεν πρέπει να έγινε κοινό κτήμα πριν από τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο. Τα πράγματα είναι διαφορετικά βέβαια στις ανώνυμες εταιρείες -που είναι όμως ελάχιστες στον βιομηχανικό τομέα μέχρι την πρώτη δεκαετία του 20ού αιώνα. Στην περίπτωση τους ο νόμος επέβαλε όχι μόνο την τήρηση βιβλίων αλλά και τη δημοσίευση του ετήσιου ισολογισμού, πράγμα που οπωσδήποτε διευκόλυνε, όπως είπαμε, τη συστηματοποίηση της λογιστικής πρακτικής.

4.1 Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Το απλογραφικό σύστημα βασίζεται σε ταμιακές συναλλαγές και χρησιμοποιείται συνήθως στα παραδοσιακά συστήματα προϋπολογισμού, είναι πιο απλό καθώς αναγνωρίζει συναλλαγές και γεγονότα την χρονική στιγμή που εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά. Έξοδα θεωρούνται οι πληρωμές με μετρητά που γίνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.

Το απλογραφικό σύστημα παρουσιάζει σε μια απλή κάθετη παράθεση τα έσοδα και τα έξοδα σε μηνιαία, ετήσια καθώς και ημερήσια βάση, που προκύπτουν από της συναλλαγές της επιχείρησης. Από τη διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων προκύπτει το έλλειμμα ή το πλεόνασμα του πεδίου αναφοράς.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στο τέλος του έτους, τα έξοδα που δεν έχουν πληρωθεί ή τα έσοδα που δεν έχουν εισπραχθεί στο τρέχον έτος, κλείνουν λογιστικά και ανοίγουν εκ νέου στη νέα χρήση έως ότου κλείσουν οριστικά.

Από τα παραπάνω καταλαβαίνουμε ότι στο απλογραφικό σύστημα δεν υφίσταται η έννοια του πληρωτέου ή εισπρακτέου λογαριασμού, οι οποίοι ουσιαστικά αποτυπώνουν την υποχρέωση ή απαίτηση για μελλοντική πληρωμή ή είσπραξη. Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν βασικό συστατικό στοιχείο της λογιστικής με βάση τα δεδουλευμένα έσοδα, έξοδα όπου και εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα που θα αναλύσουμε παρακάτω στο κεφάλαιο αυτό.

Το βασικότερο μειονέκτημα του απλογραφικού λογιστικού συστήματος είναι ότι δεν μπορεί να αξιολογήσει με τον καλύτερο τρόπο το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής όταν η ροή δεν αφορά την τρέχουσα περίοδο. Επίσης δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις πληροφόρησης πάνω στο ενεργητικό και το παθητικό και στην επίδραση των τρεχουσών προβλέψεων των αποθεματικών και των υπερβολικών ληξιπρόθεσμων.

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα ίσχυε ακόμη πριν μερικά χρόνια για τους κυβερνητικούς οργανισμούς. Η υιοθέτηση της ταμειακής βάσης από τις κυβερνητικές οντότητες προέρχεται από τον καθορισμό του κυβερνητικού προϋπολογισμού ως βασικού εργαλείου οικονομικής διαχείρισης. Η κυβερνητική λογιστική παραδοσιακά χρησιμοποιούσε μία τροποποιημένη λογιστική βάση (Modified cash basis) για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων και των προϋπολογισμών, κυρίως γιατί αποτελούσε μία ιδιαίτερα εύκολη μέθοδο. Η απλότητα της έγκειται στο γεγονός ότι όλες οι συναλλαγές της οντότητας αναγνωρίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις όταν συνοδεύονται από ταμειακές ροές και όχι όταν πραγματοποιούνται. Παρ' όλα αυτά, η λογιστική αυτή προσέγγιση βοήθησε ουσιαστικά τις εκάστοτε κυβερνήσεις στην ελαχιστοποίηση των απατών και των λοιπών λογιστικών ανωμαλιών στους κυβερνητικούς προϋπολογισμούς. Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, διαβλέποντας τη δυσκολία της μετάβασης, για τις κυβερνήσεις, από την ταμειακή βάση στη δεδουλευμένη βάση, συμπεριέλαβε στα Πρότυπα και ένα επιπλέον Πρότυπο σε ταμειακή βάση (Cash-basis IPSAS), το οποίο καθοδηγεί τις δημόσιες οντότητες όσον αφορά τη σύνταξη των απαραίτητων οικονομικών καταστάσεων με τη μέθοδο της ταμειακής βάσης, αν και η ταμειακή βάση δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις των Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών (General Accepted Accounting Principles, GAAP). Το Πρότυπο σε ταμειακή βάση έχει εκδοθεί τον Ιανουάριο του 2003 και έχει αναθεωρηθεί το 2006 και το 2007 και απαρτίζεται από 2 μέρη. Το πρώτο μέρος εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις δημόσιες οντότητες και μεταξύ των άλλων ορίζει τη λογιστική μέθοδο σε ταμειακή βάση, παρουσιάζει τις προϋποθέσεις για τη γνωστοποίηση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και τις συνοδευτικές σημειώσεις και ασχολείται με ορισμένα βασικά θέματα γνωστοποίησης. Αντίθετα, το δεύτερο μέρος δεν είναι υποχρεωτικό και αναγνωρίζει επιπρόσθετες λογιστικές μεθόδους και γνωστοποιήσεις τις οποίες μία οντότητα ενθαρρύνεται να υιοθετήσει προκειμένου να ενισχύσει τη διαφάνεια και την οικονομική αποτελεσματικότητα της.

Η λογιστική μέθοδος της ταμειακής βάσης αναγνωρίζει τις συναλλαγές και τα γεγονότα μόνον όταν μετρητά ή ισοδύναμα μετρητών λαμβάνονται ή πληρώνονται στη δημόσια οντότητα. Επομένως, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν εισπράττονται μετρητά και ομοίως, τα έξοδα για την απόκτηση και τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών, καθώς και στον επαναυπολογισμό των εργαζομένων και σε άλλα στοιχεία,

καταγράφονται εφόσον πραγματοποιηθούν οι σχετικές πληρωμές. Το τελικό προϊόν της λογιστικής μεθόδου της ταμειακής βάσης είναι μία κατάσταση αποδείξεων εισπραξής και πληρωμής, η οποία τις κατηγοριοποιεί. Ωστόσο, η ταμειακή βάση δεν ικανοποιεί όλες τις προϋποθέσεις των Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών καθώς δεν ακολουθεί δύο βασικές αρχές:

- Την αρχή της αναγνώρισης του εσόδου, σύμφωνα με την οποία το έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται όταν πραγματοποιείται και όχι όταν πληρώνεται και
- Την αρχή της αντιστάθμισης, σύμφωνα με την οποία ένα έσοδο θα πρέπει να αντισταθμίζεται με ένα έξοδο ένα αυτό καθίσταται δυνατό.

Μάλιστα, είναι πολλοί αυτοί που ισχυρίζονται ότι η λογιστική μέθοδος της ταμειακής βάσης είναι κατάλληλη μόνο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, ενώ δεν ενδείκνυται για τη λογιστική αντιμετώπιση μεγάλων ιδιωτικών επιχειρήσεων και οντοτήτων του δημοσίου τομέα.

Το βασικό πλεονέκτημα που παρουσιάζει η μέθοδος της λογιστικής βάσης είναι η ευκολία εφαρμογής της, καθώς πρόκειται για μία αρκετά εύκολη μέθοδο χωρίς πολύπλοκες διαδικασίες και ιδιαίτερες απαιτήσεις. Ουσιαστικά απαιτείται η καταγραφή των συναλλαγών της δημόσιας οντότητας ενώ δε χρειάζεται επιπλέον αναλυτική πληροφόρηση για τις λοιπές δραστηριότητες και τα περιουσιακά στοιχεία της δημόσιας οντότητας.

Επιπλέον, η ταμειακή βάση είναι μια ιδιαίτερα αντικειμενική λογιστική μέθοδος, καθώς δίνει τη δυνατότητα χρήσης περιορισμένων λογιστικών επιλογών. Με αυτόν τον τρόπο παρέχονται αντικειμενικά οικονομικά αποτελέσματα καθώς παρουσιάζονται αντικειμενικά οι ταμειακές εισροές και εκροές της οντότητας.

Τέλος, αναμφίβολα πρόκειται για μια οικονομική μέθοδο καθώς δεν ενέχει πολλές λογιστικές διαδικασίες όπως συμβαίνει με άλλες μεθόδους. Το κόστος εφαρμογής της ταμειακής βάσης είναι ιδιαίτερα χαμηλό δίνοντας τη δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου σε πολλές μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν περιορισμένες λογιστικές δυνατότητες.

Όταν μία επιχειρηματική οντότητα εφαρμόζει τη λογιστική μέθοδο της ταμειακής βάσης, δεν καταγράφει τα έσοδα και τα έξοδα τη στιγμή που πραγματοποιούνται άλλα τη στιγμή που εισρέουν ή εκρέουν οι αντίστοιχες ταμειακές

ροές. Η προσέγγιση αυτή δεν εξυπηρετεί την αρχή της αντιστάθμισης, με αποτέλεσμα να επηρεάζονται σημαντικά τα καθαρά έσοδα της δημόσιας οντότητας κατά τη διάρκεια μίας περιόδου αναφοράς και ακολούθως να εμφανίζονται μεγάλες αποκλίσεις σε σχέση με τα πραγματικά έσοδα της οντότητας. Ειδικότερα, τα έσοδα μπορεί να εμφανιστούν σημαντικά χαμηλότερα, ίσως να εμφανιστεί και ζημία, στην περίπτωση που κάποια δραστηριότητα έχει ολοκληρωθεί αλλά δεν έχει πληρωθεί μέσα στην περίοδο αναφοράς. Αντίστοιχα, στην επόμενη περίοδο αναφοράς, η δημόσια οντότητα, αναγνωρίζοντας τα έσοδα της προηγούμενης περιόδου αναφοράς, ενδέχεται να εμφανιστεί υγιής ενώ στην πραγματικότητα δεν είναι.

Η αναντιστοιχία των εσόδων με τα έξοδα έχει και περαιτέρω συνέπειες τόσο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο για τους διαχειριστές και τους λήπτες αποφάσεων στις οντότητες του δημοσίου τομέα. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων οδηγούνται σε εσφαλμένα συμπεράσματα, καθώς τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν αντικατοπτρίζουν απαραίτητα τα πραγματικά αποτελέσματα για τις συγκεκριμένες περιόδους αναφοράς των δημοσίων οντοτήτων. Έτσι, ο προϋπολογισμός και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις της οντότητας παρουσιάζουν μία διαστρεβλωμένη εικόνα σχετικά με την οικονομική της επίδοση διαχρονικά. Σε ανάλογα εσφαλμένα συμπεράσματα καταλήγουν και οι λήπτες αποφάσεων των δημοσίων οντοτήτων με αποτέλεσμα την άσκηση μη αποτελεσματικής οικονομικής διαχείρισης και τη λήψη μη ορθών αποφάσεων. Ακόμη και αν γίνει αντιληπτή η λανθασμένη οικονομική διαχείριση, τις περισσότερες φορές είναι αργά για να υπάρξει κάποια αποτελεσματική αντίδραση.

Επιπλέον, η μέθοδος της ταμειακής βάσης αγνοεί τη σπουδαιότητα των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, επικεντρώνοντας αποκλειστικά και μόνο στις πραγματοποιούμενες ταμειακές ροές της οντότητας. Έτσι, βασικές παράμετροι της οικονομικής λειτουργίας και απόδοσης των δημοσίων οντοτήτων αγνοούνται πλήρως ή υποτιμούνται.

Παράλληλα, η σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας με τη χρήση της μεθόδου της ταμειακής βάσης δεν εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια και συνέπεια. Η απόκρυψη ουσιαστών για την οικονομική πορεία της οντότητας πληροφοριών καθώς και η διαστρέβλωση οικονομικών στοιχείων διευκολύνονται. Μία μικρή αλλαγή στις αποδείξεις πληρωμών ή είναι αρκετή για να αλλοιώσει την οικονομική απόδοση και επίδοση μίας οντότητας. Για

παράδειγμα, η καθυστέρηση της εξόφλησης ορισμένων λογαριασμών για λίγες ημέρες μπορεί να καλύψει ένα έλλειμμα προϋπολογισμού με μεγάλη ευκολία.

Ακόμη ένα μεγάλο μειονέκτημα της ταμειακής βάσης αποτελεί η έλλειψη διαχωρισμού των πληρωμών ή των εισπράξεων στα ίδια κεφάλαια με αυτές στους λογαριασμούς εσόδων. Με αυτόν τον τρόπο δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός ανάμεσα στα έξοδα. Ομοίως, ένα σχετικό έξοδο για σημαντικές αλλαγές σε ένα κτίριο, το οποίο οδηγεί σε αύξηση της ωφέλιμης ζωής του, αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την ταμειακή βάση με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται ένα έξοδο επιδιορθώσεων ή συντήρησης.

4.2 Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

Η έννοια της διπλογραφίας είναι η μέθοδος που στηρίζεται στο γεγονός ότι κάθε συναλλαγή που γίνεται στην οικονομική μονάδα επιφέρει ταυτόχρονα μια διπλή μεταβολή στα περιουσιακά της στοιχεία. Δηλαδή ισχύει η εξίσωση:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή θέση ή Χρέωση} = \text{Πίστωση}$$

Δηλαδή το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (πάγια, διαθέσιμα, απαιτήσεις, αποθέματα κλπ.) ισούται με το σύνολο των υποχρεώσεων προς τους τρίτους συν το σύνολο των κεφαλαίων των φορέων της οικονομικής μονάδας. Μια οικονομική μονάδα, είτε μια επιχείρηση που έχει στόχο το κέρδος είτε ένας κοινωνικός οργανισμός που έχει στόχο την μεγιστοποίηση του προσφερόμενου κοινωνικού έργου, χρειάζεται να συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα τις δίνουν τις πληροφορίες που θα την βοηθήσουν πραγματοποιήσει τον στόχο της και να μεγιστοποιήσει το αποτέλεσμα. Βασικές πληροφορίες που πρέπει να λαμβάνει είναι για τα μέσα που διαθέτει για να υλοποιήσει τους στόχους της (πάγιος εξοπλισμός, υλικά, χρηματικά διαθέσιμα, δικαιώματα), δηλαδή το πάγιο ενεργητικό της.

Επίσης πρέπει να γνωρίζει τις υποχρεώσεις της προς το προσωπικό που απασχολεί, στους πιστωτές της καθώς και σε τρίτους, τα έξοδα και τα έσοδά της, και

τέλος να γνωρίζει τα αποτελέσματα που πραγματοποιεί (κέρδη ή ζημιές) και το συνολικό κόστος της.

Για να λαμβάνει η οικονομική μονάδα τις σωστές κάθε φορά αποφάσεις πρέπει να λαμβάνει και τις απαραίτητες πληροφορίες από τις οικονομικές υπηρεσίες της. Γι'αυτό χρειάζεται ένα σύστημα πληροφόρησης που να την βοηθά να συγκεντρώνει τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία, και να τα διαχειρίζεται με τον καλύτερο τρόπο τα οικονομικά της. Η διπλογραφική μέθοδος λοιπόν είναι ένα τέτοιο εργαλείο γιατί αποτυπώνει σε διαφορετικά σημεία την πληροφορία ταυτόχρονα και μπορεί να ενημερώσει την οικονομική μονάδα με τα απαιτούμενα στοιχεία – πληροφορίες.

Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει φυσικά με χειρόγραφο τρόπο. Ένα καλό και σωστά στημένο και εύκολο στην χρήση μηχανογραφικό σύστημα βοηθά στην άντληση όλων εκείνων των πληροφοριών καθώς και στην σωστή λογιστική παρακολούθηση. Με την λειτουργία του μηχανογραφικού συστήματος μπορούμε να παρακολουθούμε παράλληλα το λογιστικό σύστημα καθώς και το διπλογραφικό σύστημα με την αυτόματη ενημέρωση του από το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης για να αποφεύγονται διπλές καταχωρήσεις και εγγραφές. Η σωστή αντιστοίχιση των λογαριασμών του λογιστικού των επιχειρήσεων με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής καθώς και των κωδικών της αποθήκης και των πινάκων κρατήσεων μας εξασφαλίζει για την σωστή λειτουργία της παράλληλης εφαρμογής των δύο συστημάτων, και την σωστή ενημέρωση των βιβλίων του διπλογραφικού συστήματος .

Ιστορικά, η λογιστική αντιμετώπιση σε δεδουλευμένη βάση υιοθετήθηκε στον ιδιωτικό τομέα ως αποτέλεσμα των διαρκώς μεταβαλλόμενων αναγκών των εξωτερικών χρηστών και της ανάγκης για μία πιο ολοκληρωμένη οικονομική εικόνα της επιχείρησης προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση της (Miranti, 1990). Παρά το γεγονός ότι η αλλαγή των λογιστικών

μεθόδων στον ιδιωτικό τομέα υποκινήθηκε κυρίως από τις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των μετόχων, οι απαιτήσεις για χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα υποκινήθηκαν από τις ανάγκες της κυβέρνησης και των υπηρεσιών της για ακριβή πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική τους θέση. Οι ανάγκες των χρηστών παρά τις ομοιότητες που φαίνονται να παρουσιάζουν , είναι πολύ

διαφορετικές στο δημόσιο και των ιδιωτικό τομέα. Ο χρήστης των ιδιωτικών οικονομικών καταστάσεων βρίσκεται συνήθως έξω από την επιχείρηση και οι λογιστικοί κανόνες επιχειρούν να προστατέψουν τη θέση του ως μελλοντικού επενδυτή.

Η παρουσίαση τη λογιστικής αντιμετώπισης σε δεδουλευμένη βάση υποστηρίχθηκε ιδιαίτερα από διεθνείς οργανισμούς και κυρίως από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών με την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και για το Δημόσιο Τομέα τα οποία βασίζονται στη δεδουλευμένη βάση . Παρ' όλα αυτά, η λογιστική αντιμετώπιση σε δεδουλευμένη βάση δεν είναι τόσο διαδεδομένη όσο θα πίστευε κανείς, αν και ένας μεγάλος αριθμός κρατών βρίσκεται στη διαδικασία εισαγωγής της. Οι περισσότερες χώρες συνήθως επιλέγουν να εφαρμόσουν τη δεδουλευμένη βάση για μεμονωμένες κυβερνητικές υπηρεσίες, έπειτα διασφαλίζουν ότι υπάρχουν ενοποιημένες καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση και τελικώς προωθούν τη δεδουλευμένη βάση, διασφαλίζοντας ότι μπορεί να εφαρμοστεί στο ολοκληρωμένο σύστημα .

Σύμφωνα με τη λογιστική αντιμετώπιση σε δεδουλευμένη βάση, τα οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών και των γεγονότων αναγνωρίζονται στις περιόδους στις οποίες λαμβάνουν χώρα, άσχετα με το αν έχουν ληφθεί ή πληρωθεί μετρητά. Αυτό σημαίνει ότι τα έσοδα αναγνωρίζονται στην περίοδο κατά την οποία αποκτώνται, δηλαδή τα έσοδα καταγράφονται όταν το δικαίωμα συγκέντρωσης τους παράγεται και τα έξοδα καταγράφονται κατά τη χρονική στιγμή κατά την οποία τα αγαθά και οι υπηρεσίες λαμβάνονται, άσχετα με το πότε πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές μετρητών ή πότε παρήχθησαν τα τιμολόγια.

Σε αντίθεση με την ταμειακή βάση, η λογιστική μέθοδος η οποία βασίζεται σε δεδουλευμένη βάση αναφέρεται στα συνολικά περιουσιακά στοιχεία (φυσικά και χρηματοοικονομικά), στις συνολικές υποχρεώσεις (βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες), στην καθαρή αξία των ιδίων κεφαλαίων, στα έξοδα και στα έσοδα. Αν και η λογιστική αντιμετώπιση σε δεδουλευμένη βάση εστιάζει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, όχι μόνο στα μετρητά, τα αρχεία της μεθόδου αυτής περιλαμβάνουν σύνθετες πληροφορίες σχετικές με τις ταμειακές ροές μίας οντότητας και την κατάσταση ταμειακών ροών ως εσωτερικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι οικονομικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό (Statement of Financial Position) ο οποίος περιέχει λεπτομέρειες για τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις.

- Την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων (Statement of Financial Performance), η οποία αποτελείται από λεπτομέρειες όλων των αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων. Δείχνει το πλεόνασμα ή το έλλειμμα των εσόδων σε σχέση με τα έξοδα. Πρόκειται για ένα χρήσιμο εργαλείο καθώς δίνει τη δυνατότητα σε μία κυβέρνηση να οργανωθεί προκειμένου να καλύψει τα τρέχοντα έξοδα της καθώς και μία εικόνα για το εάν η καθαρή θέση της έχει αυξηθεί ή μειωθεί.

- Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Statement of Cash Flows), η οποία περιλαμβάνει μία περίληψη των γραμμάτων είσπραξης και των πληρωμών σε μετρητά κατά τη διάρκεια του έτους, αφού ταξινομούνται σε τρία υποσύνολα (λειτουργικά, χρηματοοικονομικά και επενδυτικά) και διευθετεί το άνοιγμα και το κλείσιμο του υπόλοιπου ταμείου.

Επιπλέον, η λογιστική μέθοδος σε δεδουλευμένη βάση πραγματοποιεί διακρίσεις μεταξύ των εξόδων και των πληρωμών, μεταξύ των τρεχόντων εξόδων και των εξόδων κεφαλαίου, απαιτεί την κεφαλαιοποίηση των εξόδων στην υιοθέτηση όλων των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και αναγνωρίζει την υποτίμηση αυτών των στοιχείων. Επιπρόσθετα, αναγνωρίζει τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και αυτό βοηθά στον εντοπισμό των μακροπρόθεσμων συνεπειών των υποχρεώσεων αυτών.

Η λογιστική μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης βασίζεται στις παρακάτω αρχές:

- Η αρχή της αντιστάθμισης

Η αντισταθμιστική αρχή αποτελεί έναν από τους θεμέλιους λίθους της δεδουλευμένης βάσης. Ουσιαστικά, η αρχή αυτή αντιπροσωπεύει τα έσοδα, τα οποία κερδήθηκαν κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και τα οποία θα πρέπει να αντισταθμιστούν με τα σχετικά έξοδα. Η αντισταθμιστική αρχή χρησιμοποιείται από τις εμπορικές επιχειρήσεις για να μετρήσει το καθαρό εισόδημα. Επομένως, η διαδικασία αναγνώρισης των εσόδων και των περιουσιακών στοιχείων που εξέπνευσαν κατά την παραγωγική διαδικασία είναι θεμελιώδης για την αντισταθμιστική αρχή. Ακολούθως, η άμεση σύνδεση ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα είναι προαπαιτούμενη προκειμένου να εφαρμοστεί η αντισταθμιστική αρχή.

- Η αρχή της συνέπειας

Η αρχή της συνέπειας αναφέρεται στη χρήση των λογιστικών διαδικασιών από μία εταιρεία ή μία λογιστική οντότητα από περίοδο σε περίοδο και στη χρήση παρόμοιων μεθόδων μέτρησης για σχετικά στοιχεία στις καταστάσεις μίας οντότητα για μία περίοδο (Hendriksen 1982). Ουσιαστικά, η αρχή της συνέπειας απαιτεί τη συνεχή εφαρμογή από μία οντότητα μίας επιλεγμένης λογιστικής μεθόδου ή διαδικασιών, για κάθε περίοδο. Η χρήση της αρχής της συνέπειας είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς εάν χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι μέτρησης, θα είναι δύσκολο για τους χρήστες να εντοπίσουν τις συνέπειες στην οντότητα, από περίοδο σε περίοδο, οι οποίες έχουν προκληθεί από εξωτερικούς παράγοντες όπως αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες. Επιπλέον, είναι δύσκολο για τον χρήστη να διαχωρίσει τις διακυμάνσεις οι οποίες έχουν προκληθεί από εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες.

- Η αρχή της συντηρητικότητας

Η αρχή αυτή ορισμένες φορές εκφράζεται απλοποιημένα ως “η αναγνώριση όλων των ζημιών χωρίς την προεξόφληση κερδών”(Larson and Pyle 1987). Η αρχή της συντηρητικότητας χρησιμοποιείται γενικά για να εννοήσει ότι οι λογιστές θα πρέπει να αναφέρουν τη χαμηλότερη αξία ορισμένων πιθανών περιουσιακών στοιχείων και εσόδων και την υψηλότερη αξία ορισμένων υποχρεώσεων και εξόδων. Επιπλέον, υπονοεί ότι τα έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται νωρίτερα παρά αργότερα και τα έσοδα αργότερα παρά νωρίτερα (Hendriksen 1982).

- Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης

Η αρχή αυτή υπονοεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις και οι συνοδευτικές σημειώσεις θα πρέπει να γνωστοποιούν όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με την οικονομική θέση και τα λειτουργικά αποτελέσματα της οντότητας για την οποία προετοιμάζονται (Larson and Pyle 1987).

Η εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα. Καταρχήν, μέσω της λογιστικής μεθόδου της δεδουλευμένης βάσης παρέχεται περισσότερη και ποιοτικά καλύτερη πληροφόρηση. Η μέθοδος του δεδουλευμένης βάσης υποχρεώνει τις οντότητες να γνωστοποιούν τα περιουσιακά

στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα. Έτσι, παρέχεται μία πιο ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής λειτουργίας των οντοτήτων.

Παράλληλα, η γνωστοποίηση των απαιτούμενων, βάσει της μεθόδου των δεδουλευμένων, οικονομικών πληροφοριών διευκολύνει ουσιαστικά το έργο της διαχείρισης των οντοτήτων. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με την τοποθέτηση των διαθέσιμων πόρων, ενώ παράλληλα δίνεται η δυνατότητα εδραίωσης αποτελεσματικών μέτρων επίδοσης, τα οποία περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικές με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οντότητας.

Επιπλέον, η λογιστική μέθοδος σε δεδουλευμένη βάση παρέχει περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των κυβερνητικών οντοτήτων αλλά και σχετικά με τα συνολικά κόστη των κυβερνητικών προγραμμάτων και δραστηριοτήτων. Έτσι, ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων έχει τη δυνατότητα να αντλήσει περισσότερες πληροφορίες και να αξιολογήσει ορθότερα το κυβερνητικό έργο.

Βασικό πλεονέκτημα της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι καθίστα δυσκολότερη τη διαστρέβλωση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων. Ταυτόχρονα, εξασφαλίζεται η απαιτούμενη διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω του όγκου και της ποιότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται.

Το σύστημα της διπλογραφικής λογιστικής προτάθηκε με σκοπό την αναμόρφωση και των δημόσιων οργανισμών. Έχουν γίνει πολλές έρευνες, οι οποίες μελετούν τους λόγους που οδήγησαν την αντικατάσταση της ταμειακής λογιστικής με το διπλογραφικό σύστημα.

Η αλλαγή μπορεί να ερμηνευθεί ως την ανάγκη που δημιούργησε ο χώρος της λογιστικής, για ένα σύστημα φιλικό με τον χρήστη. Το διπλογραφικό σύστημα χρησιμοποιώντας δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, έχει συγκριτικό πλεονέκτημα και διευκολύνει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Το σύστημα αυτό είχε καλύτερη εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα παρά στο δημόσιο, για αυτό και υπήρχαν πολλές κριτικές ενάντια στους δημόσιους οργανισμούς, ενώ σε αντίθεση έπαινοι για την αποτελεσματικότητά του στον ιδιωτικό τομέα.

Σε οικονομικό επίπεδο το σύστημα ήταν μια προσπάθεια εξυγίανσης του δημόσιου τομέα, βασισμένο στο λογιστικό σύστημα του ιδιωτικού τομέα. Η μεταρρύθμιση αυτή ερμηνεύθηκε ως ανάγκη αλλαγής του λογιστικού συστήματος, λόγω των δυσκολιών διοίκησης και διαχείρισης των δημόσιων κονδυλίων.

Ένας σημαντικός ρόλος του διπλογραφικού συστήματος είναι η δημιουργία βάσεων, για την επιτυχή λήψη αποφάσεων, όπου απαιτείται η σωστή σκιαγράφηση του προβλήματος. Με τον εντοπισμό προβλημάτων σημερινών και μελλοντικών, η λογιστική μειώνει την αβεβαιότητα και σταθεροποιεί την οργανωτική δομή. Η βοήθεια της είναι καθοριστική για την σωστή διαχείριση των κοινών πόρων.

Παρόλα τα πλεονεκτήματα της, η μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα είχε δυσκολίες. Στις χώρες που έχει ήδη εφαρμοστεί, παρόλα αυτά λίγοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις. Οι περισσότεροι λαμβάνουν πληροφορίες από άλλες πηγές, όπως από τον οικονομικό διευθυντή και τους συνεργάτες του. Δεν λαμβάνουν υπόψη τα πορίσματα της χρηματοοικονομικής λογιστικής, τα θεωρούν απαισιόδοξα και δικαιολογούν την πορεία του δημόσιου τομέα σαν αποτέλεσμα δυσμενών καταστάσεων.

Το καθήκον της διπλογραφικής λογιστικής να εφοδιάζει την κυβέρνηση με τις κατάλληλες πληροφορίες για την απόδοση ευθυνών, ενισχύει το ρόλο της.

4.3 Λογιστικά Βιβλία και Στοιχεία

Τα βιβλία και στοιχεία που υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση να τηρεί για να παρακολουθεί τις οικονομικές πράξεις που διεξάγει, αλλά και ο τρόπος που πρέπει να τα τηρεί ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Τα βιβλία που υποχρεώνει ο Κ.Β.Σ. να τηρούν οι επιτηδευματίες χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες. Στην πρώτη και τη δεύτερη κατηγορία τα στοιχεία καταχωρούνται με την απλογραφική μέθοδο και στην Τρίτη κατηγορία με την διπλογραφική μέθοδο.

Αναλυτικά

1. Βιβλία πρώτης κατηγορίας είναι το βιβλίο αγορών όπου καταχωρούνται με την απλογραφική μέθοδο όλες οι αγορές που γίνονται με μετρητά ή με πίστωση κατά απόλυτη χρονολογική σειρά.

2. Βιβλία δεύτερης κατηγορίας είναι το βιβλίο εσόδων – εξόδων όπου καταχωρούνται με την απλογραφική μέθοδο σε ξεχωριστές κατηγορίες τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης.

3. Βιβλία τρίτης κατηγορίας όπου ο επιχειρηματίας καταχωρεί με τη διπλογραφική μέθοδο σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής τις οικονομικές πράξεις της επιχείρησης. Τα κυριότερα βιβλία, σύμφωνα με το συγκεντρωτικό σύστημα (που είναι αυτό που εφαρμόζεται συνήθως), είναι τα

- Ημερολόγιο

• Αναλυτικό

• Συγκεντρωτικό

- Καθολικό

• Αναλυτικό

• Γενικό

- Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού

- Βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων και Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου

- Βιβλίο Αποθήκης

Συμπερασματικά, κάθε λογιστής για να ανταποκριθεί στα καθήκοντά του πρέπει να γνωρίζει εκτός από τις λογιστικές αρχές και κανόνες και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), με τον οποίο ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων (προσδιορίζονται ανάλογα με το τζίρο-κύκλο πωλήσεων της επιχείρησης και αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα) την έκδοση των στοιχείων (δικαιολογητικά – παραστατικά των οικονομικών συναλλαγών όπως τιμολόγιο, δελτίο αποστολής) και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

4.3 Σύγκριση λογιστικών συστημάτων

Πολλοί υποστηρίζουν ότι τα δύο συστήματα ταμειακής και διπλογραφικής λογιστικής προσφέρουν την ίδια χρησιμότητα και ότι κανένα από τα δύο μόνο του δεν μπορεί να προσφέρει τις απαραίτητες πληροφορίες για την καλή λειτουργία της επιχείρησης. Το πρώτο σύστημα προσφέρει απλότητα, αντικειμενικότητα και δυνατότητα σύγκρισης με τον προϋπολογισμό, ενώ οι πληροφορίες του δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των διαθέσιμων πόρων. Δεν δείχνει την πραγματική εικόνα και δεν διευκολύνει για την λήψη αποφάσεων. Το κενό το καλύπτει η διπλογραφική λογιστική με την παροχή πληροφοριών συνολικού κόστους.

Το νέο σύστημα στοχεύει στη δημοσιοποίηση καλύτερων πληροφοριών για την διαχείριση πόρων. Στοχεύει στην ορθότερη διαχείριση των παγίων στοιχείων, υποχρεώσεων και κόστους.

Συγκρίνοντας το απλογραφικό με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα προκύπτουν μια σειρά από διαφορές που αναλύονται εκτενέστερα στις παραγράφους που ακολουθούν. Πιο συγκεκριμένα:

Στο διπλογραφικό σύστημα, ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε πραγματικό ή πρότυπο κόστος. Εν αντιθέσει, στο απλογραφικό, ο προϋπολογισμός έχει ως βάση το προϋπολογιστικό κόστος παρελθόντων ετών.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού, κατά την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων της επιχειρηματικής μονάδας συμβάλλοντας στην επίτευξη των στόχων της. Με την χρήση της απλογραφικής μεθόδου δεν υπάρχει ανάλογη δυνατότητα, καθώς ο προϋπολογισμός περιορίζει την διάθεση των χρημάτων στο ύψος των εγκεκριμένων πιστώσεων.

Αξιοσημείωτη επίσης, είναι η διαφορά που υπάρχει στα δυο συστήματα ως προς την καταχώρηση και ταξινόμηση των εσόδων - εξόδων. Στην γενική λογιστική, τα έσοδα - έξοδα ταξινομούνται με βάση του κωδικούς που ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίησή τους.

Και στο δημόσιο λογιστικό, η ταξινόμηση γίνεται με την χρήση του δεκαδικού κωδικού συστήματος και επιτρέπεται η καταχώρηση μόνο των βεβαιωμένων εσόδων – εξόδων στον προϋπολογισμό. Επιπρόσθετα, στην γενική λογιστική, έσοδο αποτελεί κάθε αύξηση ενώ έξοδο κάθε μείωση της καθαρής θέσης της οικονομικής μονάδας που προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της. Στο απλογραφικό σύστημα λογιστικής, έσοδο, θεωρείται το βεβαιωμένο και εισπραγμένο ποσό μέσα στην χρήση. Αντίθετα έξοδο είναι κάθε πληρωμή χρηματικού εντάλματος.

Στην διπλογραφία, η αυτονομία και η αυτοτέλεια των χρήσεων θεωρούνται από τις βασικές αρχές λογιστικής παρακολούθησης, των λογαριασμών. Ανάλογη δυνατότητα όμως δεν υπάρχει με την απλογραφική μέθοδο καθώς ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζεται ο προϋπολογισμός δεν επιτρέπει την εφαρμογή των βασικών αυτών αρχών.

Αλλά και ως προς την παρουσίαση του ισολογισμού και απολογισμού υπάρχουν διαφορές. Με την διπλογραφική μέθοδο, ο απολογισμός εμφανίζει τον βαθμό υλοποίησης των αρχικών στόχων της διοίκησης. Παράλληλα, ο ισολογισμό παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή. Απεναντίας, με την απλογραφική, ο απολογισμός προβάλλει τον βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού και ο ισολογισμός απεικονίζει την ταμειακή κίνηση της.

Η βασική διαφορά ανάμεσα στις δύο λογιστικές μεθόδους έγκειται στο χρόνο καταγραφής των πραγματοποιούμενων συναλλαγών. Ο χρόνος καταγραφής των πραγματοποιούμενων συναλλαγών είναι ζωτικής σημασίας για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων και είναι ιδιαίτερα χρήσιμος στη διαδικασία λήψης αποφάσεων στο δημόσιο τομέα σε αντίθεση με τις πληροφορίες, οι οποίες παρέχονται μέσω της λογιστικής μεθόδου ταμειακής βάσης.

Η λογιστική αντιμετώπιση με διπλογραφική μέθοδο, φαίνεται να είναι καλύτερη και περισσότερο κατανοητή καθώς καταγράφει όλες τις χρηματικές ροές, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών συναλλαγών, τον συναλλαγών σε είδος και όλων των άλλων οικονομικών ροών . Ακολούθως, οι αλλαγές μπορούν να καταγραφούν στον ισολογισμό. Επιπλέον, παρά το γεγονός ότι η λογιστική αντιμετώπιση σε διπλογραφική μέθοδο, απαιτεί την προετοιμασία πολλαπλών

καταστάσεων, στην πράξη η καταστάσεις λογαριασμών εκμετάλλευσης και δαπανών είναι συνήθως δύσκολο να εφαρμοστούν και να κατανοηθούν .

Οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν συνταχθεί σε διπλογραφική μέθοδο είναι περισσότερο συγκρίσιμες και συναφείς σε σχέση με αυτές, τις οποίες η οντότητα έχει προετοιμάσει σε απλογραφική. Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οικονομικής μονάδος, οι οποίες προετοιμάζονται με διπλογραφική μέθοδο, συμπεριλαμβάνουν γνωστοποιήσεις υποχρεώσεων και συνεπώς παρέχουν μία πιο δίκαιη και καλή εικόνα της οικονομικής ευρωστίας. Επιπλέον, παρέχοντας πληροφορίες για υποχρεώσεις οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί, όμως δεν έχουν ακόμα πληρωθεί, παρέχεται καλύτερη ενδοπαραγωγική αμεροληψία. Όσον αφορά την επιχείρηση, εξασφαλίζει τη δυνατότητα ανάλυσης περισσότερων πληροφοριών για την αναγνώριση των πληρωμών και τη διασφάλιση της θέσης ρευστότητας της μέσω της παρουσίασης των οικονομικών της καταστάσεων σε δεδουλευμένη βάση.

Η λογιστική μέθοδος της διπλογραφικής μεθόδου απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να συμπεριλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση ταμειακών ροών και την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με τη λογιστική αντιμετώπιση με απλογραφική μέθοδο, το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στα βραχυπρόθεσμα έσοδα και έξοδα, ενώ σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο, είναι εφικτή μία πιο μακροπρόθεσμη οπτική καθώς τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις χρήζουν ίδιας προσοχής με τις οφειλές σε όρους στόχων και ανάλυσης κινδύνου. Η διπλογραφική μέθοδος έχει θετικό αντίκτυπο στην καλύτερη διαχείριση των τμημάτων ενώ παρέχει γενικά καλύτερη πληροφόρηση τόσο σε ιδιοκτήτες και πιστωτές αλλά και σε εν δυνάμει μετόχους.

Η διπλογραφία παρέχει περισσότερες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων, διασφαλίζοντας ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται με πιο αποτελεσματικό τρόπο, καθώς παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Αντίθετα, η μέθοδος της απλογραφίας δεν περιέχει πληροφορίες σχετικές με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, επικεντρώνοντας μόνο στις ταμειακές ροές της οντότητας.

Οι πληροφορίες οι οποίες παρέχονται μέσω της λογιστικής αντιμετώπισης με διπλογραφική μέθοδο είναι πιο δύσκολο να παραποιηθούν. Αυτό συμβαίνει λόγω του τρόπου σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και

του απαιτούμενου όγκου και της ποιότητας οικονομικών πληροφοριών σε σχέση με τη απλογραφική λογιστική μέθοδο.

Η ενημέρωση σχετικά με την οικονομική θέση, οι οποία προέρχεται από τη εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, δίνει τη δυνατότητα αναγνώρισης ληξιπρόθεσμων οφειλών και παρέχει μία καλύτερη εικόνα της ενδοπαραγωγικής οικονομικής θέσης. Πιο συγκεκριμένα, το συσσωρευμένο χρέος μίας παραγωγής θα εμφανιστεί στο “βιβλίο” πολύ πριν καταστεί επαναπληρωτέο, και οι απαραίτητες προβλέψεις θα μπορέσουν να γίνουν εγκαίρως, διασφαλίζοντας καλύτερη διαχείριση του χρέους. Η εστίαση της προσοχής όχι μόνο σε ταμειακές αποδείξεις και πληρωμές οδηγεί σε μία πιο αποτελεσματική και σύγχρονη τιμολόγηση. Οι υπεύθυνοι ασχολούνται τόσο με τα σταθερά όσο και με τα μεταβλητά κόστη και όχι μόνο με τα άμεσα κόστη τα οποία πρόκειται να καλυφθούν κατά την ίδια περίοδο κατά την οποία παρέχεται η δαπάνη. Σύμφωνα με τη απλογραφική, ένας αριθμός στοιχείων πόρων δεν αναγνωρίζεται πλήρως, όπως η απομείωση .

Συνοψίζοντας, γίνεται αντιληπτό ότι με την απλογραφική μέθοδο δεν υπάρχει η δυνατότητα πληροφόρησης για την πραγματική οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων καθώς βασίζεται αποκλειστικά και μόνο στην παρακολούθηση των ταμειακών τους κινήσεων. Αντιθέτως, η διπλογραφική μέθοδος βοηθάει την διοίκηση να λάβει ορθολογικές αποφάσεις και να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους πόρους των οικονομικών μονάδων, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών τους και της γενικότερης εικόνας τους.

Κεφάλαιο 5^ο Καταχώρηση λογιστικών γεγονότων κατά το διπλογραφικό σύστημα

Οι επιχειρήσεις, προκειμένου να πετύχουν τους στόχους τους, διενεργούν διάφορες οικονομικές πράξεις. Τέτοιες, για παράδειγμα, είναι η αγορά και η πώληση εμπορευμάτων τοις μετρητοίς ή με πίστωση, η παροχή υπηρεσιών, η απασχόληση προσωπικού, η χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων, η σύναψη δανείων κ.ά. Οι πράξεις αυτές επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, μεταβάλλοντας την αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού και δημιουργώντας έσοδα και έξοδα.

5.1 Λογιστικό γεγονός

Κάθε γεγονός που επηρεάζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας μεταβάλλοντας τη λογιστική ισότητα, δηλαδή το Ενεργητικό και το Παθητικό, ονομάζεται λογιστικό γεγονός.

Με τον όρο «βασική λογιστική ισότητα» αναφερόμαστε στην οικονομική κατάσταση μίας επιχείρησης, η οποία παρουσιάζεται υπό μορφή μαθηματικής ισότητας, και κάνει εμφανές ότι τα μέσα δράσης μίας επιχείρησης είναι υποχρεωτικά ίσα με τις πηγές προέλευσής τους. Εδώ θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι με τον όρο μέσα δράσης εννοούμε τα μέσα εκείνα, τα οποία έχει στην κατοχή της η οικονομική μονάδα και, μέσω των οποίων, προχωρεί σε εμπορικές πράξεις στην αγορά της. Τέτοια παραδείγματα είναι: τα κτίρια, τα μηχανήματα, τα αποθέματα, οι καταθέσεις όψεως κ.ά..

Σε αυτό το σημείο θα κάνουμε μία ανάλυση όσον αφορά τα είδη γεγονότων και τις διακρίσεις των λογιστικών γεγονότων. Τρεις είναι οι βασικές κατηγορίες γεγονότων και είναι οι εξής:

- Κοινωνικά Γεγονότα: με τον όρο κοινωνικά γεγονότα εννοούμε τα γεγονότα εκείνα που επιδρούν τόσο στη ζωή όσο και στο μέλλον της οικονομικής μονάδας (όπως είναι, για παράδειγμα, μία οικονομική κρίση, μία νέα τεχνολογία ή εξειδίκευση του εργατικού προσωπικού). Ωστόσο, μόνο ορισμένα από αυτά λαμβάνονται υπόψη από τη λογιστική επιστήμη και αυτό, γιατί δεν είναι δυνατή η μέτρηση όλων των υπολοίπων.

- Οικονομικά Γεγονότα: τα οικονομικά γεγονότα στην ουσία αποτελούν ένα υποσύνολο των κοινωνικών γεγονότων, που αναφέραμε παραπάνω. Και αυτά έχουν επίδραση, άλλοτε άμεση και άλλοτε έμμεση, στη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τέτοια παραδείγματα είναι μία μείωση της αγοραστικής δύναμης του χρήματος ή μία μεταβολή στην προσφορά κ.λπ. Και σε αυτή την περίπτωση, μόνο ένα μέρος των οικονομικών γεγονότων λαμβάνεται υπόψη και αυτό, γιατί πολλές φορές δεν είναι δυνατή η απόδοση τους σε νομισματικές μονάδες.

- Λογιστικά Γεγονότα: τα λογιστικά γεγονότα, με τη σειρά τους, αποτελούν υποσύνολο των οικονομικών γεγονότων. Η χαρακτηριστική διαφορά τους από τα υπόλοιπα οικονομικά γεγονότα είναι ότι -σε αντίθεση με τα προηγούμενα- επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας, υπάρχει η δυνατότητα απόδοσης τους σε χρηματικές μονάδες, ενώ, συγχρόνως, τα διακρίνουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τα οποία αποσκοπούν στη δυνατότητα καταγραφής τους από τη λογιστική επιστήμη.

Τα λογιστικά γεγονότα διακρίνονται, ανάλογα με τους παράγοντες που έχουν συντελέσει στη δημιουργία τους, σε δύο βασικές κατηγορίες:

Εξωτερικά λογιστικά γεγονότα

Αυτού του είδους τα γεγονότα δημιουργούνται από τις οικονομικές σχέσεις της λογιστικής μονάδας με τρίτα (ξένα) πρόσωπα και τα οποία μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά. Τα εξωτερικά, δηλαδή, γεγονότα χαρακτηρίζονται από τη συμμετοχή τρίτων προσώπων. Μερικά τέτοια παραδείγματα είναι η είσπραξη ή η πληρωμή υποχρεώσεων, η πώληση ή η αγορά εμπορευμάτων κ.λπ. Σε αυτό το σημείο πρέπει να γίνει η εξής επισήμανση: κάθε φορά που πραγματοποιείται ένα εξωτερικό

λογιστικό γεγονός είναι υποχρεωμένοι οι συμβαλλόμενοι να παρουσιάζουν δικαιολογητικά έγγραφα τα οποία να αποδεικνύουν το ύψος της αξίας το συγκεκριμένου γεγονότος.

Εσωτερικά λογιστικά γεγονότα

Τα γεγονότα αυτά δημιουργούνται στο εσωτερικό της οικονομικής μονάδας χωρίς τη συμμετοχή τρίτων (ξένων) προσώπων. Μερικά παραδείγματα εσωτερικών λογιστικών γεγονότων είναι η κατανάλωση στοιχείων του ενεργητικού ή η μετατροπή υλικών σε έτοιμα προς πώληση προϊόντα κ.λπ.

5.2 Μετασηματισμοί της Λογιστικής Ισότητας

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, η βασική λογιστική ισότητα στηρίζεται στην παραδοχή ότι σε κάθε οικονομική μονάδα τα μέσα δράσης, τα οποία έχει στην κατοχή της πρέπει οπωσδήποτε να ισούνται με τις πηγές προέλευσής τους. Με τον όρο μέσα δράσης εννοούμε όλα εκείνα τα μέσα τα οποία χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα στις εμπορικές της πράξεις μέσα στην αγορά. Τέτοια μέσα μπορεί να είναι κτίρια, μεταφορικά μέσα, εμπορεύματα, γραφική ύλη, μετρητά, καταθέσεις όψεως, απαιτήσεις κ.λπ. Συνεπώς με βάση τα όσα είπαμε παραπάνω η βασική λογιστική ισότητα θα έχει την παρακάτω μορφή:

Μέσα Δράσης = Πηγές Προέλευσης Μέσων Δράσης

Σύμφωνα με την μέχρι τώρα ανάλυσή μας γνωρίζουμε ότι τα διάφορα λογιστικά γεγονότα μεταβάλλουν τη λογιστική ισότητα, δηλαδή προκαλούν μεταβολή ή μεταβολές στα στοιχεία της. Οι μεταβολές αυτές στη λογιστική επιστήμη καλούνται μετασηματισμοί και μπορούν να είναι είτε απλοί είτε σύνθετοι. Απλός καλείται εκείνος ο μετασηματισμός, ο οποίος προκαλείται από λογιστικά γεγονότα τα οποία μεταβάλλουν μόνο δύο στοιχεία της λογιστικής ισότητας. Σύνθετος καλείται εκείνος

ο μετασχηματισμός, ο οποίος προκαλείται από λογιστικά γεγονότα τα οποία μεταβάλλουν περισσότερο από δύο στοιχεία της λογιστικής ισότητας.

- Αύξηση του Ενεργητικού με ταυτόχρονη Αύξηση των Υποχρεώσεων. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η αγορά εμπορευμάτων με πίστωση. Το λογιστικό αυτό γεγονός προκαλεί αύξηση των εμπορευμάτων (στοιχείο ενεργητικού), με παράλληλη αύξηση των προμηθευτών (στοιχείο των υποχρεώσεων).
- Αύξηση του Ενεργητικού με ταυτόχρονη Μείωση του Ενεργητικού. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η καταβολή χρηματικού ποσού για την αγορά επίπλων. Το γεγονός αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση των επίπλων (στοιχείο ενεργητικού), με παράλληλη μείωση του ταμείου (στοιχείο του ενεργητικού).
- Αύξηση του Ενεργητικού με ταυτόχρονη Αύξηση της Καθαρής Θέσης. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η εισφορά κεφαλαίου από τον επιχειρηματία στην επιχείρηση. Αυτό το λογιστικό γεγονός προκαλεί αύξηση του ταμείου (στοιχείο ενεργητικού), με παράλληλη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (στοιχείο της καθαρής θέσης).
- Αύξηση των Υποχρεώσεων με ταυτόχρονη Μείωση των Υποχρεώσεων. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η εξόφληση των προμηθευτών (στοιχείο των υποχρεώσεων που μειώνεται) με γραμμάτιο (στοιχείο των υποχρεώσεων που αυξάνεται)
- Αύξηση των Υποχρεώσεων με ταυτόχρονη Μείωση της Καθαρής Θέσης. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η υποχρέωση που δημιουργείται από την επιχείρηση προς έναν εταίρο, ο οποίος αποχωρεί από αυτήν χωρίς να του έχει εξοφληθεί το ποσό εισφοράς του σε αυτήν. Δηλαδή, μείωση του λογαριασμού κεφάλαιο στην καθαρή θέση και αύξηση των υποχρεώσεων.
- Μείωση των Υποχρεώσεων με ταυτόχρονη Αύξηση της Καθαρής Θέσης. Τέτοια περίπτωση έχουμε όταν ένας προμηθευτής της επιχείρησης γίνεται εταίρος σε αυτήν, με εισφορά του απαιτούμενου από αυτόν ποσού. Ένα τέτοιο λογιστικό γεγονός προκαλεί μείωση των προμηθευτών (στοιχείο των υποχρεώσεων), με παράλληλη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (στοιχείο της καθαρής θέσης).
- Μείωση του Ενεργητικού με ταυτόχρονη Μείωση της Καθαρής Θέσης. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η ανάληψη κεφαλαίου από τον επιχειρηματία για ατομικές του ανάγκες. Στην περίπτωση αυτή προκαλείται μείωση του ταμείου

(στοιχείο ενεργητικού), με παράλληλη μείωση των ιδίων κεφαλαίων (στοιχείο της καθαρής θέσης).

- Μείωση της Καθαρής Θέσης με ταυτόχρονη Αύξηση της Καθαρής Θέσης. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών κεφαλαίων, δηλαδή, ένα μέρος των αποθεματικών που βρίσκονται στην καθαρή θέση μεταφέρονται στο κεφάλαιο της επιχείρησης.
- Μείωση του Ενεργητικού με ταυτόχρονη Μείωση των Υποχρεώσεων. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η εξόφληση κάποιου προμηθευτή. Ένα τέτοιο λογιστικό γεγονός προκαλεί μείωση του ταμείου (στοιχείο ενεργητικού), με παράλληλη μείωση των προμηθευτών (στοιχείο των υποχρεώσεων).

Οι μετασχηματισμοί εκείνοι που μεταβάλλουν στοιχεία μίας κατηγορίας της λογιστικής ισότητας (δηλαδή μόνο στοιχεία του Ενεργητικού ή μόνο στοιχεία του Παθητικού) καλούνται κάθετοι μετασχηματισμοί. Αντιθέτως, όσοι μεταβάλλουν στοιχεία και από τις δύο κατηγορίες της λογιστικής ισότητας καλούνται οριζόντιοι μετασχηματισμοί.

5.3 Καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων

Η παρακολούθηση των επιδράσεων που έχουν τα λογιστικά γεγονότα στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, της καταχώρησης δηλαδή των μεταβολών στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας, μπορεί να γίνει με αρκετούς τρόπους. Η συστηματική παρακολούθηση αυτών των μεταβολών επιτρέπει στη λογιστική να παρέχει αξιόπιστες πληροφορίες στη διοίκηση για τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού και για τους παράγοντες που επηρεάζουν το αποτέλεσμα, ανά πάσα στιγμή. Επίσης δίνει τη δυνατότητα κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων που παρέχουν πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε τακτά χρονικά διαστήματα, προς κάθε ενδιαφερόμενο.

Ας εξετάσουμε την απεικόνιση των μεταβολών στη λογιστική ισότητα με τη μέθοδο των διαδοχικών ισολογισμών. Με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε λογιστικό γεγονός συντάσσεται ένας καινούργιος ισολογισμός που συμπεριλαμβάνει και τις συνέπειες αυτού του λογιστικού γεγονότος

Για παράδειγμα έστω ότι ο Ε.Ε. ιδρύει την εμπορική επιχείρηση Ζ.Ζ. και για το σκοπό αυτό εισφέρει 15.000 € σε μετρητά.

Αυξάνεται το Ενεργητικό (Ταμείο) κατά 15.000 € και αυξάνεται το Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια) κατά το ίδιο ποσό.

1ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ταμείο	15.000	Ίδια Κεφάλαια	15.000

Ο Ε.Ε. ζητάει και παίρνει βραχυπρόθεσμο δάνειο 8.000 € στο όνομα της επιχείρησης. Η τράπεζα Χ.Χ. που χορηγεί το δάνειο, ειδοποιεί την επιχείρηση ότι έχει ανοίξει λογαριασμό όψεως για το ποσό του δανείου.

2ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Καταθέσεις όψεως	8.000	Βραχ. Δάνειο	8.000
Ταμείο	15.000	Ίδια Κεφάλαια	15.000
	<u>23.000</u>		<u>23.000</u>

Έπειτα έστω ότι ενοικιάζεται κατάστημα και καταβάλλεται το ενοίκιο του μήνα 500 €. Πρόκειται για έξοδο. Μειώνεται το Ενεργητικό (Ταμείο) και μειώνεται το Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια).

3ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Καταθέσεις όψεως	8.000	Βραχ. Δάνειο	8.000
Ταμείο	14.500	Ίδια Κεφάλαια	14.500
	<u>22.500</u>		<u>22.500</u>

Ακολουθεί αγορά εξοπλισμού για το κατάστημα αξίας 2.000 €. Δόθηκαν 1.000 € μετρητά και για το υπόλοιπο ποσό δόθηκε πίστωση από τον προμηθευτή. Έχουμε σύνθετο μετασχηματισμό της λογιστικής ισότητας. Αυξάνεται το Ενεργητικό (Έπιπλα και σκεύη), μειώνεται το Ενεργητικό (Ταμείο) και αυξάνεται το Παθητικό (Προμηθευτές).

4ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα και σκεύη	2.000	Προμηθευτές	1.000
Καταθέσεις όψεως	8.000	Βραχ.Δάνειο	8.000
Ταμείο	13.500	Ίδια Κεφάλαια	13.500
	<u>23.500</u>		<u>23.500</u>

Έπειτα αγοράζονται εμπορεύματα αξίας 5.500 € τοις μετρητοίς. Αυξάνεται το Ενεργητικό (Εμπορεύματα) κατά 5.500 και μειώνεται το Ενεργητικό (Ταμείο) κατά το ίδιο ποσό.

5ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα και σκεύη	2.000	Βραχ.Δάνειο	8.000
Εμπορεύματα	5.500	Προμηθευτές	1.000
Καταθέσεις όψεως	8.000	Ίδια Κεφάλαια	14.500
Ταμείο	8.000		
	<u>23.500</u>		<u>23.500</u>

Πωλούνται εμπορεύματα κόστους 2.500 € αντί 4.000 € τοις μετρητοίς. Αυξάνεται το Ενεργητικό (Ταμείο) κατά 4.000, μειώνεται το Ενεργητικό (Εμπορεύματα) κατά 2.500 και αυξάνεται το Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια) κατά 1.500 €.

6ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα και σκεύη	2.000	Βραχ.Δάνειο	8.000
Εμπορεύματα	3.000	Προμηθευτές	1.000
Καταθέσεις όψεως	8.000	Ίδια Κεφάλαια	16.000
Ταμείο	12.000		
	<u>25.000</u>		<u>25.000</u>

Ακολουθεί πώληση εμπορεύματα κόστους 2.000 € αντί 3.500 € στον πελάτη Θ.Θ., ο οποίος έδωσε 1.500 € μετρητά και αποδέχτηκε συναλλαγματικές για το υπόλοιπο ποσό. Αυξάνεται το Ενεργητικό (Ταμείο κατά 1.500 και Γραμμάτια εισπρακτέα κατά 2.000), μειώνεται το Ενεργητικό (Εμπορεύματα κατά 2.000) και αυξάνεται το Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια κατά 1.500 €).

7ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα και σκεύη	2.000	Βραχ.Δάνειο	8.000
Εμπορεύματα	1.000	Προμηθευτές	1.000
Γραμ. Εισπρακτέα	2.000	Ίδια Κεφάλαια	17.500
Καταθέσεις όψεως	8.000		
Ταμείο	13.500		
	<u>26.500</u>		<u>26.500</u>

Τέλος, ο επιχειρηματίας Ε.Ε. αποσύρει για ατομικές ανάγκες 500 €. Μειώνεται το Ενεργητικό (Ταμείο κατά 500 €) και μειώνεται το Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια κατά 500 €).

8ος Ισολογισμός

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα και σκεύη	2.000	Βραχ.Δάνειο	8.000
Εμπορεύματα	1.000	Προμηθευτές	1.000
Γραμ. Εισπρακτέα	2.000	Ίδια Κεφάλαια	17.000
Καταθέσεις όψεως	8.000		
Ταμείο	13.000		
	<u>26.000</u>		<u>26.000</u>

Αν υποθέσουμε ότι η χρήση τελειώνει με αυτό το λογιστικό γεγονός, ο τελευταίος Ισολογισμός είναι και Ισολογισμός Τέλους Χρήσης. Το αποτέλεσμα της χρήσης μπορεί εύκολα να υπολογιστεί με τον ακόλουθο τύπο:

Αποτέλεσμα Χρήσης = Καθαρή Θέση τέλους χρήσης – Καθαρή Θέση αρχής χρήσης + Αναλήψεις – Εισφορές

Η μέθοδος αυτή, αν και το αποτέλεσμα υπολογίζεται σχετικά εύκολα, παρουσιάζει το σημαντικό μειονέκτημα σε σχέση με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης πολλαπλών βαθμίδων, αφού δε μας δίνει πληροφορίες για τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος (έσοδα και έξοδα). Η μέθοδος των διαδοχικών ισολογισμών παρουσιάζει πολλά μειονεκτήματα και δεν χρησιμοποιείται στην πράξη. Ο μεγάλος αριθμός των λογιστικών γεγονότων που συμβαίνουν ακόμη και κατά τη διάρκεια μιας ημέρας, καθιστά απαγορευτική την εφαρμογή της μεθόδου, αφού η προετοιμασία ενός ισολογισμού απαιτεί σημαντικό χρόνο. Επίσης, δεν παρέχει επαρκείς πληροφορίες για τα επιμέρους έσοδα και έξοδα της επιχείρησης, αλλά μόνο για το αποτέλεσμα χρήσης.

Η έννοια των λογαριασμών βοηθά στην καλύτερη παρακολούθηση των συνεπειών που έχουν τα λογιστικά γεγονότα στη λογιστική ισότητα.

5.4 Λογαριασμός

Ο λογαριασμός αποτελεί το βασικό μέσο για τη συγκέντρωση, ταξινόμηση και παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών. Αναπτύσσεται με συγκεκριμένο τυποποιημένο τρόπο και πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα βασικά στοιχεία:

- Τον κατάλληλο τίτλο.

Ο τίτλος ξεχωρίζει το λογαριασμό από τους υπόλοιπους και πρέπει να είναι συνοπτικός σαφής και ακριβής. Το λογιστικό σχέδιο που ισχύει στη χώρα μας επιβάλλει συγκεκριμένο τίτλο και κωδικό για κάθε λογαριασμό και έχει λύσει το πρόβλημα των ασαφών τίτλων.

- Ημερομηνίες των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται.
- Αιτιολογία.

Κάθε καταχώρηση πρέπει να περιλαμβάνει την αιτιολογία, δηλαδή μια σύντομη περιγραφή του λογιστικού γεγονότος που την προκάλεσε, με αναφορά συνήθως στο παραστατικό που το προσδιορίζει αντικειμενικά.

- Χρηματικά ποσά.

Το κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να μπορεί να αποδοθεί με χρηματικές μονάδες.

Το σύνολο των λογαριασμών μιας οικονομικής μονάδας συνιστούν το Γενικό Καθολικό. Οι λογαριασμοί αναπτύσσονται με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να προσφέρουν τις απαραίτητες πληροφορίες.

Στην πιο απλή του μορφή, που χρησιμοποιείται και για εκπαιδευτικούς λόγους, αποτελεί έναν πίνακα με δυο στήλες σε σχήμα «T». Το αριστερό τμήμα είναι η «χρέωση» και το δεξί η «πίστωση», έννοιες που θα αναπτυχθούν παρακάτω αναλυτικά.

Χρέωση	Τίτλος Λογαριασμού	Πίστωση

Μια συνηθισμένη μορφή ανάπτυξης είναι η ακόλουθη, που περιλαμβάνει εκτός από τα ποσά των χρεώσεων και των πιστώσεων, την ημερομηνία του λογιστικού γεγονότος, τον αύξοντα αριθμό της εγγραφής και την αιτιολογία.

Τίτλος Λογαριασμού			Ποσά	
Ημερομηνία	α/α	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση

5.5 Η λειτουργία των λογαριασμών

Καταχωρώντας ένα λογιστικό γεγονός, «χρεώνουμε» ή «πιστώνουμε» τους λογαριασμούς που επηρεάζονται από το λογιστικό γεγονός, δηλαδή γράφουμε στη μεριά της Χρέωσης ή της Πίστωσης το αντίστοιχο ποσό. Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις έχουν επικρατήσει στην ορολογία της λογιστικής εκφράζοντας με συγκεκριμένο τρόπο τις αυξήσεις και τις μειώσεις των στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού, των εσόδων – κερδών και των εξόδων – ζημιών, ακολουθώντας κάποιους κανόνες.

Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των Εξόδων χρεώνονται, όταν αυξάνονται και πιστώνονται, όταν μειώνονται.

Οι λογαριασμοί Παθητικού και Εσόδων πιστώνονται όταν αυξάνονται και χρεώνονται όταν μειώνονται.

Κάθε λογιστικό γεγονός μεταβάλλει τουλάχιστον δυο λογαριασμούς, από τους οποίους ένας τουλάχιστον χρεώνεται και ένας τουλάχιστον πιστώνεται. Το άθροισμα των χρεώσεων είναι οπωσδήποτε ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων. Αυτό αποτελεί την ουσία της λεγόμενης διπλογραφίας ή διπλογραφικής μεθόδου. Αρχή της διπλογραφικής μεθόδου είναι ότι η χρέωση ενός ή περισσότερων λογαριασμών επιφέρει ισόποση πίστωση ενός ή περισσότερων λογαριασμών. Δεν είναι βέβαια απαραίτητο ένας λογαριασμός που χρεώνεται να αντιστοιχεί σε έναν μόνο λογαριασμό που πιστώνεται. Η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει την διατήρηση της Θεμελιώδους Λογιστικής Ισότητας, δηλαδή της ισότητας του Ενεργητικού με το Παθητικό.

Η πρώτη εγγραφή στη χρέωση ή την πίστωση ενός λογαριασμού αποτελεί και τη δημιουργία ή το άνοιγμα του Λογαριασμού. Κάθε λογιστικό γεγονός καταγράφεται με μια χρέωση ή μια πίστωση με το αντίστοιχο ποσό, σύμφωνα με τους κανόνες που αναφέρονται παραπάνω, και η οποία ονομάζεται κίνηση. Κάθε κίνηση του λογαριασμού μεταβάλλει το υπόλοιπό του, το οποίο είναι χρεωστικό όταν το σύνολο των χρεώσεων είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των πιστώσεων και πιστωτικό όταν το σύνολο των χρεώσεων είναι μικρότερο από το σύνολο των πιστώσεων. Επομένως, οι λογαριασμοί Ενεργητικού και εξόδων- ζημιών παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο και οι λογαριασμοί Παθητικού και εσόδων- κερδών παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο. Ένας λογαριασμός εξισώνεται ή κλείνει όταν το σύνολο των χρεώσεων εξισωθεί με το σύνολο των πιστώσεων. Αυτό μπορεί να συμβεί είτε επειδή δεν υπάρχουν λόγοι πλέον να υπάρχει (πώληση πάγιου περιουσιακού στοιχείου) είτε επειδή κλείνει για να μεταφερθεί το υπόλοιπό του σε κάποιον άλλον λογαριασμό.

Κάθε λογιστικό γεγονός αφορά τουλάχιστον δυο λογαριασμούς. Η ανάλυση του λογιστικού γεγονότος προκειμένου να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς ακολουθεί τα εξής στάδια:

1) Εξετάζουμε ποιους λογαριασμούς αφορά το λογιστικό γεγονός και σε ποια κατηγορία αυτοί ανήκουν (Ενεργητικού, Παθητικού, Εσόδων – κερδών ή Εξόδων – ζημιών). Προσδιορίζουμε ποιοι από αυτούς τους λογαριασμούς αυξάνονται, ποιοι μειώνονται και κατά ποιο ποσό.

2) Ανάλογα με την κατηγορία που ανήκουν οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί, προσδιορίζουμε με βάση το προηγούμενο στάδιο και τους κανόνες λειτουργίας κάθε κατηγορίας ποιοι λογαριασμοί θα χρεωθούν και ποιοι θα πιστωθούν.

Για παράδειγμα: Αγοράζουμε έπιπλα αξίας 2.000 € με αποδοχή γραμματίων.

1) Το γεγονός αφορά τους λογαριασμούς:

- Έπιπλα και σκεύη αυξάνονται κατά 2.000 €
- Γραμμάτια πληρωτέα αυξάνονται κατά 2.000 €

2) Έτσι λοιπόν:

- Ο λογαριασμός «Έπιπλα και σκεύη» περιλαμβάνεται στο Ενεργητικό και αφού αυξάνεται, χρεώνεται κατά 2.000 €.
- Ο λογαριασμός «Γραμμάτια πληρωτέα» περιλαμβάνεται στο Παθητικό και αφού αυξάνεται, πιστώνεται κατά 2.000 €.

Οπότε έχουμε τις ακόλουθες κινήσεις:

X	Έπιπλα και σκεύη	Π	X	Γραμμάτια πληρωτέα	Π
	2.000				2.000

5.6 Το Λογιστικό Κύκλωμα

Σύμφωνα με τα όσα μέχρι τώρα έχουμε πει, σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφόρησης, στους φορείς της οικονομικής μονάδας αλλά προπάντων σε τρίτα πρόσωπα που ενδιαφέρονται, έμμεσα, για την οικονομική κατάσταση της τελευταίας. Η χρηματοοικονομική λογιστική, λοιπόν, προκειμένου να πετύχει τον παραπάνω σκοπό ακολουθεί μία σειρά από διαδικασίες, το σύνολο των οποίων ονομάζεται «Λογιστικό Κύκλωμα». Όμως, για να μπορέσει να παρακολουθήσει τις διαδικασίες αυτές με σύστημα και οργάνωση επιβάλλεται η τήρηση κάποιων λογιστικών βιβλίων, όπως είναι το Γενικό Καθολικό, το Ημερολόγιο, το Βιβλίο Ισολογισμών και Απογραφών κ.α.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημάνουμε ότι τα βιβλία με τα οποία ο αναγνώστης θα πρέπει να αποκτήσει τη μεγαλύτερη εξοικείωση είναι αυτό του

Γενικού Καθολικού και εκείνο του Ημερολογίου. Ο λόγος που επιβάλλει την εξοικείωση αυτή, είναι το γεγονός ότι τα δύο αυτά βιβλία χρησιμοποιούνται για τη καταγραφή κάθε λογιστικού γεγονότος κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, δηλαδή, σε όλη τη διάρκεια του λογιστικού κυκλώματος.

Ας εξετάσουμε όμως συνοπτικά ποιος είναι ο κύκλος των λογιστικών διαδικασιών:

1. Ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των λογιστικών βιβλίων, με την οποία ενημερώνονται για πρώτη φορά τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας (με τα υπόλοιπα των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού), για τη νέα λογιστική χρήση.

2. Καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

3. Σύνταξη προσωρινών ισοζυγίων γενικού καθολικού, έτσι ώστε να ελέγχεται η μεταφορά των λογιστικών γεγονότων από το Ημερολόγιο στο Γενικό Καθολικό.

4. Διενέργεια Απογραφής.

5. Ημερολογιακές εγγραφές προσαρμογής, δηλαδή προσαρμογή των λογιστικών βιβλίων στα δεδομένα της απογραφής.

6. Κατάρτιση προσαρμοσμένου ισοζυγίου γενικού καθολικού, έτσι ώστε να γίνει έλεγχος των εγγραφών προσαρμογής που προηγήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο (στάδιο 5).

7. Ημερολογιακές εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος που πέτυχε η οικονομική μονάδα.

8. Κατάρτιση οριστικού ισοζυγίου γενικού καθολικού, προκειμένου να γίνει έλεγχος των μεταφορών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό, των λογιστικών εγγραφών προσδιορισμού του αποτελέσματος.

9. Ημερολογιακή εγγραφή κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή, εξίσωση και κλείσιμο των λογαριασμών του ισολογισμού (λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού) και μεταφορά των υπολοίπων τους στο Γενικό Καθολικό, για να ακολουθήσει η εγγραφή ανοίγματος των λογιστικών βιβλίων για τη νέα λογιστική χρήση.

5.7 Ημερολόγιο

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, σκοπός της λογιστικής είναι να ενημερώνει τον κάθε ενδιαφερόμενο, είτε τη διοίκηση είτε τρίτα πρόσωπα, για την οικονομική πορεία της οικονομικής μονάδας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, αυτό που θα μας απασχολήσει είναι το ή τα είδη πληροφόρησης που κρίνονται απαραίτητα ανά πάσα στιγμή για τους άμεσα ενδιαφερόμενους, δηλαδή το διοικητικό προσωπικό της επιχείρησης. Έτσι, λοιπόν, πρέπει να επισημάνουμε ότι δύο είναι τα είδη των πρωτογενών πληροφοριών που χρειάζεται να έχουν στην κατοχή τους τα στελέχη της επιχείρησης, ούτως ώστε στη συνέχεια να μπορέσουν να δημιουργήσουν τη δική τους δευτερογενή πληροφόρηση.

- Το ένα είδος πρωτογενούς πληροφόρησης, έχει να κάνει με το ύψος των υπολοίπων, τόσο των στοιχείων του ενεργητικού, όσο και των στοιχείων των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας, μετά από κάθε λογιστικό γεγονός. Η πληροφόρηση αυτή αντλείται μέσα από το Γενικό Καθολικό, με την παρακολούθηση του κατάλληλου κάθε φορά λογαριασμού.

- Το άλλο είδος πρωτογενούς πληροφόρησης, έχει να κάνει καθαρά και μόνο με το ίδιο το λογιστικό γεγονός. Με άλλα λόγια, ενδέχεται να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση της επιχείρησης να πρέπει να έχει μία ολοκληρωμένη εικόνα της μεταβολής που προκάλεσε ένα λογιστικό γεγονός σε όλους τους λογαριασμούς. Η πληροφόρηση αυτή αντλείται μέσα από το Ημερολόγιο.

Θέλοντας λοιπόν να δώσουμε έναν ορισμό για το Ημερολόγιο μπορούμε να πούμε ότι είναι το βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά και με τη μορφή ημερολογιακής εγγραφής τα λογιστικά γεγονότα μίας οικονομικής μονάδας. Να επισημάνουμε ότι, επειδή η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων γίνεται στο Γενικό Καθολικό μετά την καταχώρησή τους στο Ημερολόγιο, το Ημερολόγιο καλείται αλλιώς και Βιβλίο Αρχικών Εγγραφών.

Με τον όρο «Γενικό Καθολικό» αναφερόμαστε στο σύνολο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών. Ο λόγος για την ονομασία αυτή είναι ότι το σύνολο αυτών των λογαριασμών συνηθίζεται να τηρείται, στο παρελθόν, σε ένα λογιστικό

βιβλίο με αυτή την ονομασία. Ανάλογα με το επίπεδο της ανάλυσής τους, όπως ήδη έχει αναφερθεί, οι παραπάνω λογαριασμοί διακρίνονται σε:

- Γενικούς (πρωτοβάθμιους): είναι εκείνοι οι λογαριασμοί που έχουν συγκεντρωτική πληροφόρηση.
- Αναλυτικούς (ειδικούς): είναι οι λογαριασμοί στους οποίους αναλύονται οι παραπάνω λογαριασμοί.

Κάθε καταχώρηση στο Ημερολόγιο περιλαμβάνει μια τουλάχιστον χρέωση και μια τουλάχιστον Πίστωση και ονομάζεται (λογιστική) εγγραφή ή (λογιστικό) άρθρο. Για κάθε λογιστικό γεγονός διενεργείται μια ημερολογιακή λογιστική εγγραφή η οποία πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) την ημερομηνία λογιστικού γεγονότος

β) τους τίτλους των λογαριασμών που «κινούνται»

γ) τα ποσά των χρεώσεων και των πιστώσεων

δ) την αιτιολογία, η οποία αποτελεί μια σύντομη περιγραφή του λογιστικού γεγονότος με αναφορά στο παραστατικό (τιμολόγιο, απόδειξη είσπραξης) που δικαιολογεί και αποδεικνύει το λογιστικό γεγονός.

Για την κατανόηση της λειτουργίας του ημερολογίου δίνονται οι ημερολογιακές εγγραφές . Λέγοντας ημερολογιακή εγγραφή (ή αλλιώς ημερολογιακό άρθρο) εννοούμε την καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο. Αναλόγως με τον αριθμό των λογαριασμών που περιλαμβάνονται σε μια ημερολογιακή εγγραφή, έχουμε την απλή, στην οποία υπάρχουν δύο λογαριασμοί και την σύνθετη, στην οποία υπάρχουν περισσότεροι από δύο λογαριασμοί.

Εδώ θα πρέπει να κάνουμε τις εξής επισημάνσεις:

1. Σε μία ημερολογιακή εγγραφή, το σύνολο της χρέωσης θα πρέπει οπωσδήποτε να ισούται με αυτό της πίστωσης.
2. Στο τέλος κάθε σελίδας του ημερολογίου, θα πρέπει να αθροίζονται τα ποσά της χρέωσης και τα ποσά της πίστωσης (όπως και στο Γενικό Καθολικό). Το άθροισμα αυτό αναγράφεται στο κάτω μέρος των στηλών της χρέωσης και της πίστωσης,

αντίστοιχα, και στη συνέχεια μεταφέρεται στην επόμενη σελίδα με την υποσημείωση «από μεταφορά» ή «εκ μεταφοράς».

3. Το επόμενο βήμα αφού καταχωρήσουμε το λογιστικό γεγονός στο ημερολόγιο είναι να ενημερώσουμε το γενικό καθολικό.

Οι ημερολογιακές εγγραφές καταχωρίζονται στη συνέχεια απευθείας ή περιοδικά στο Γενικό Καθολικό, δηλαδή στις χρεώσεις και τις πιστώσεις των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στις εγγραφές. Έτσι υπάρχει μια συλλειτουργία μεταξύ του Ημερολογίου και των Λογαριασμών. Στη σύγχρονη μηχανογραφημένη λογιστική, η ημερολογιακή εγγραφή καταχωρείται αυτόματα και στους αντίστοιχους λογαριασμούς από το λογιστικό πρόγραμμα. Έτσι ο χειριστής του προγράμματος καταχωρεί το λογιστικό γεγονός στο Ημερολόγιο και δε χρειάζεται να ενημερώνει και τους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού.

5.8 Λογιστικό Αποτέλεσμα

Στη Λογιστική Επιστήμη με τον όρο Λογιστικό Αποτέλεσμα εννοούμε τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος που πέτυχε η επιχείρηση μέσα στην περίοδο της λογιστικής χρήσης. Δηλαδή, τον πλούτο που δημιούργησε για τους φορείς της κατά την περίοδο που μας ενδιαφέρει. Πιο συγκεκριμένα, επικρατούν δύο απόψεις για τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να υπολογιστεί το λογιστικό αποτέλεσμα μίας οικονομικής μονάδας.

1. Η άποψη της διατήρησης του κεφαλαίου
2. Η άποψη των συναλλαγών

Δεν θα σταθούμε ιδιαίτερα σε αυτή τη μέθοδο και αυτό, γιατί η δυσκολία που παρουσιάζει στην εφαρμογή της και συγχρόνως, οι περιορισμένες πληροφορίες που παρέχει, σε ότι αφορά τον τρόπο διαμόρφωσης του αποτελέσματος, καθιστούν

δύσκολη την εφαρμογή της σε ευρεία κλίμακα. Τα παραπάνω μειονεκτήματα προκύπτουν από το γεγονός ότι για κάθε λογιστικό γεγονός είμαστε υποχρεωμένοι να καταρτίζουμε νέο ισολογισμό, έτσι ώστε να μπορούμε να υπολογίσουμε την καινούργια καθαρή θέση της οικονομικής μονάδας. Ο τρόπος προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος είναι ο εξής:

	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΤΕΛΟΥΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
Μείον	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΑΡΧΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
Μείον	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (εισφορές επιχειρηματία)
Πλέον	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (αναλήψεις επιχειρηματία)
= ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	

Τα μειονεκτήματα της παραπάνω μεθόδου, έρχεται να εξαλείψει η άποψη των συναλλαγών, η οποία χρησιμοποιείται μέχρι και σήμερα. Αυτό οφείλεται στους εξής λόγους:

1. Με αυτή τη μέθοδο ο προσδιορισμός του αποτελέσματος είναι εύκολος.
2. Γίνεται διάκριση του αποτελέσματος ανάμεσα στις κύριες και δευτερεύουσες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, δηλαδή έχουμε διαχωρισμό ανάμεσα σε λειτουργικό και μη λειτουργικό αποτέλεσμα. Εδώ πρέπει να γίνει η διευκρίνιση ότι λέγοντας μη λειτουργικό αποτέλεσμα εννοούμε, εκείνο που προέρχεται από δραστηριότητες της επιχείρησης οι οποίες δεν έχουν να κάνουν με τις κύριες και δευτερεύουσες, αλλά προέρχεται από άσχετες δραστηριότητες ή τυχαία (έκτακτα) γεγονότα.
3. Τον έχει υιοθετήσει η φορολογική νομοθεσία.

Έτσι ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος με την μέθοδο των συναλλαγών γίνεται ως εξής:

	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ
Μείον	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
= ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ)	
Πλέον	ΜΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και της απογραφής εντοπίζονται, κατά γενικό κανόνα, διαφορές. Υπάρχουν αρκετοί λόγοι στους οποίους μπορεί να οφείλονται οι διαφορές αυτές, εκ των οποίων οι πιο συνηθισμένοι είναι οι παρακάτω:

- σε λάθη που έγιναν κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, τα οποία όμως δεν έγιναν αντιληπτά κατά τη διάρκεια της τελευταίας.
- στην παράλειψη καταγραφής λογιστικών γεγονότων, είτε λόγω αδυναμίας είτε καθαρά λόγω απλοποίησης της λογιστικής εργασίας.

Έτσι, στο τέλος της λογιστικής περιόδου κρίνεται απαραίτητη η διενέργεια απογραφής προκειμένου να καταγραφούν λεπτομερώς τόσο τα μέσα δράσης της επιχείρησης όσο και οι υποχρεώσεις της τελευταίας. Τέτοια παραδείγματα μη καταχώρησης λογιστικών γεγονότων είναι η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος ή η χρήση τηλεφώνου ή η κατανάλωση γραφικής ύλης. Συνεπώς κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ελέγχουμε το ύψος των αποθεμάτων προσεγγιστικά (προκειμένου να μην παρουσιαστεί έλλειμμα) και στο τέλος της λογιστικής περιόδου, με την πραγματοποίηση της απογραφής, υπολογίζουμε το πραγματικό ύψος των παραπάνω στοιχείων. Η διαδικασία αυτή της προσαρμογής και τακτοποίησης των λογαριασμών στο τέλος της λογιστικής χρήσης γίνεται με τις εγγραφές προσαρμογής (ή αλλιώς εγγραφές τακτοποιήσεως ή αναμορφώσεως) Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να κάνουμε την εξής διευκρίνιση: οι εγγραφές που γίνονται με σκοπό τη διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων δεν αποτελούν ουσιαστικά εγγραφές προσαρμογής. Στη συνέχεια θα

εξετάσουμε ποιες είναι κατηγορίες εγγραφών προσαρμογής που ενδέχεται να συναντήσουμε. Έχουμε λοιπόν τις εξής έξι κατηγορίες:

- Εγγραφές προσαρμογής εξόδων πληρωτέων

Κατ' αρχήν να πούμε ότι μία πολύ συνηθισμένη τακτική των οικονομικών μονάδων είναι να εξοφλούν, τις υπηρεσίες που τους παρέχουν τρίτα πρόσωπα, σε τακτά και καθορισμένα χρονικά διαστήματα. Υπηρεσίες όπως αυτές της Δ.Ε.Η. ή του Ο.Τ.Ε. είναι τέτοια παραδείγματα. Η εξόφληση τέτοιων λογαριασμών γίνεται στο τέλος κάθε διμήνου για όλη τη διάρκεια αυτής της περιόδου. Η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να υπολογίσει στο τέλος του μήνα Δεκέμβρη (δηλαδή στο τέλος της λογιστικής χρήσης) το ύψος των υπηρεσιών το οποίο έχει καταναλώσει, μέσα στη λογιστική χρήση που κλείνει, ακόμα και αν δεν τις έχει εξοφλήσει μέχρι εκείνη τη στιγμή (βασική λογιστική αρχή των δεδουλευμένων). Αυτό γίνεται έτσι ώστε να υπολογιστεί σωστά το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας. Επομένως, οι υπηρεσίες που έχουν καταναλωθεί θα εμφανιστούν ως δεδουλευμένα έξοδα και συγχρόνως θα εμφανιστεί η υποχρέωση που υπάρχει για εξόφληση τους στην επόμενη λογιστική χρήση. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λίσμου	Δ/Α	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			52	Γενικά έξοδα	630	
				<u>ΟΤΕ 250</u>		
				<u>ΔΕΗ 300</u>		
				<u>ΕΥΔΑΠ 80</u>		
				Γενικά έξοδα πληρωτέα		630
				<u>ΟΤΕ πληρωτέα 250</u>		
				<u>ΔΕΗ πληρωτέα 300</u>		
				<u>ΕΥΔΑΠ πληρωτέα 80</u>		
				Λογισμός δεδουλευμένων εξόδων χρήσεως ως απογραφή 31/12		

- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με προεισπραχθέντα έσοδα.

Συνεχίζοντας με τη δεύτερη περίπτωση, αυτή των προεισπραχθέντων εσόδων, πρέπει να αναφέρουμε ότι σχετίζεται με τη δημιουργία υποχρέωσης από πλευράς της επιχείρησης (κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης), λόγω είσπραξης χρηματικού ποσού για υπηρεσία η οποία δεν έχει ακόμα παραληφθεί από τον πελάτη της τελευταίας. Εάν στο τέλος του μήνα Δεκέμβρη και κατά τη διενέργεια της απογραφής η επιχείρηση δει ότι η υπηρεσία έχει παραδοθεί στον πελάτη της θα πρέπει αυτό να φανεί στα λογιστικά της βιβλία. Δηλαδή, θα πρέπει να φάνει ότι μειώνεται το ποσό της υποχρέωσης «προεισπραχθέντα έσοδα» και παράλληλα ότι αυξάνεται ο λογαριασμός των δεδουλευμένων εσόδων. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	A/A	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			53	Προεισπραχθέντα ασφάλιστρα Έσοδα από ασφάλιστρα Λογισμός δεδουλευμένων εσόδων χρήσεως ως απογραφής 31/12	145	145

- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με αποσβέσεις

Η τρίτη περίπτωση προσαρμογής είναι εκείνη των αποσβέσεων. Κάθε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη στο τέλος της λογιστικής χρήσης και διενεργώντας απογραφή να υπολογίσει σε τι ύψος ανέρχεται το σύνολο των αποσβέσεων του πάγιου ενεργητικού της. Έτσι, με την κατάλληλη εγγραφή προσαρμογής εμφανίζεται ο λογαριασμός εξόδου των αποσβέσεων, ενώ παράλληλα μειώνεται ο σχετικός λογαριασμός των παγίων στοιχείων της. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

α) Άμεση Μέθοδος

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	A/A	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			54	Αποσβέσεις κτιρίων Κτίρια Λογισμός δεδουλευμένων αποσβέσεων χρήσεως ως απογραφής 31/12	4200	4200

β) Έμμεση Μέθοδος

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	A/A	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			54	Αποσβέσεις κτιρίων Αποσβ/ντα Κτίρια Λογισμός δεδουλευμένων αποσβέσεων χρήσεως ως απογραφής 31/12	4200	4200

- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με έσοδα εισπρακτέα

Περνώντας στην τέταρτη περίπτωση, που έχει να κάνει με τα έσοδα εισπρακτέα, αυτό που πρέπει να αναφέρουμε είναι ότι πολλές φορές οι οικονομικές μονάδες αναγκάζονται να παράσχουν τις υπηρεσίες τους εισπράττοντας σε μεταγενέστερο, της πώλησης, χρόνο την αμοιβή τους. Έτσι, στο τέλος της λογιστικής χρήσης αυτή η κατηγορία εσόδων θα πρέπει να εμφανιστεί μαζί με το ύψος των αντίστοιχων απαιτήσεων. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	Α/Α	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			55	Έσοδα υπηρεσιών εισπρ. Έσοδα από Υπηρεσίες Λογισμός δεδουλευμένων Εσόδων χρήσεως ως απογραφής 31/12	845	845

- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με προπληρωθέντα έξοδα

Στην πέμπτη περίπτωση, των προπληρωθέντων εξόδων, θα ασχοληθούμε με την μείωση των μη δεδουλευμένων εξόδων και την ταυτόχρονη αύξηση των δεδουλευμένων. Ας υποθέσουμε ότι μία οικονομική μονάδα αποφασίζει με την έναρξη της νέας λογιστικής χρήσης, την 1 Ιανουαρίου, να συνάψει ένα ασφαλιστικό συμβόλαιο για το ενδεχόμενο κλοπής ή καταστροφής των εμπορευμάτων της. Υπογράφοντας το συμβόλαιο καταβάλλει και το αντίτιμο της συμφωνίας, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 3550 ευρώ. Σε αυτήν την περίπτωση η οικονομική μονάδα έχει προπληρώσει για την υπηρεσία την οποία θα λαμβάνει από την ασφαλιστική εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Με το κλείσιμο της λογιστικής χρήσης και κατά τη διενέργεια της απογραφής, ο λογιστής παρατηρεί ότι το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία έχει λήξει και επομένως δεν υπάρχει και απαίτηση της επιχείρησης απέναντι στην τελευταία. Κατά συνέπεια θα πρέπει στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης η απαίτηση «προπληρωθέντα ασφάλιστρα» να μετατραπεί σε δεδουλευμένο έξοδο. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	A/A	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			56	Ασφάλιστρα Προπληρωθέντα Ασφάλιστρα Λογισμός δεδουλευμένων ασφαλίσεων χρήσεως ως απογραφής 31/12	3550	3550

- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με αναλώσεις

Τέλος, η έκτη περίπτωση έχει να κάνει με τις εγγραφές προσαρμογής των αναλώσεων. Όπως ήδη αναφέραμε πιο πάνω υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η οικονομική μονάδα αποφεύγει να παρακολουθεί και να καταγράφει σε όλη τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης την ανάλωση δευτερευόντων ειδών αποθεμάτων (γραφική ύλη, είδη συσκευασίας), λόγω απλοποίησης της λογιστικής εργασίας. Επομένως, οι παραπάνω λογαριασμοί θα ενημερωθούν στο τέλος της λογιστικής χρήσης με τη διενέργεια της απογραφής. Έτσι, γνωρίζουμε το πραγματικό ύψος των, αντίστοιχων, αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες μας στο τέλος της λογιστικής χρήσης και το οποίο αφαιρούμε από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεμάτων, που υπάρχει στα λογιστικά μας βιβλία. Το πραγματικό ύψος αποθέματος που έχει καταναλωθεί, μέσα στη λογιστική χρήση, μας δίνεται από την παραπάνω διαφορά. Η εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	A/A	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			57	Αναλωθέντα υλικά Συσκευασίας Υλικά Συσκευασίας Λογισμός αναλωθέντων υλικών χρήσεως ως απογραφής 31/12	278	278

Έχοντας φτάσει στο σημείο προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος, οι ονομαστικοί λογαριασμοί (έσοδα, έξοδα, έκτακτα κέρδη και έκτακτες ζημιές), με τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης» και «Αποτελέσματα Χρήσης», έχουν κλείσει. Οι λογαριασμοί που παραμένουν ανοιχτοί σε αυτό το στάδιο είναι οι πραγματικοί (ενεργητικό, υποχρεώσεις και καθαρή θέση), δηλαδή οι λογαριασμοί του ισολογισμού. Αυτό συμβαίνει γιατί τα στοιχεία που οι πραγματικοί λογαριασμοί παρακολουθούν εξακολουθούν να υπάρχουν και μετά τη λήξη της λογιστικής χρήσης. Ωστόσο, προκειμένου τα τρίτα πρόσωπα που ενδιαφέρονται και παρακολουθούν την οικονομική πορεία της επιχείρησης να έχουν μία αντικειμενική και σαφή εικόνα των πραγμάτων, οι λογαριασμοί του ισολογισμού κλείνουν, έτσι ώστε στην αρχή της επόμενης λογιστικής χρήσης να εμφανίζεται μόνο το υπόλοιπο του κάθε στοιχείου και όχι το σύνολο των μεταβολών που έλαβαν χώρα στην διάρκεια της ζωής του. Ένα αντιπροσωπευτικό παράδειγμα είναι ο λογαριασμός των «Εμπορευμάτων», όπου αυτό που μας ενδιαφέρει είναι το ύψος των εμπορευμάτων στην αρχή της λογιστικής χρήσης και όχι η κίνηση του λογαριασμού των «Εμπορευμάτων» στη διάρκεια της προηγούμενης λογιστικής χρήσης. Στην περίπτωση που χρειαστεί να ενημερωθούμε για την προηγούμενη λογιστική χρήση το μόνο που χρειάζεται να κάνουμε είναι να ανατρέξουμε στο γενικό καθολικό της συγκεκριμένης περιόδου και στον αντίστοιχο λογαριασμό.

Ας δούμε όμως τώρα ποιοι είναι οι λόγοι που μας αναγκάζουν να προβούμε σε τεχνητό κλείσιμο των παραπάνω λογαριασμών:

- Στην περίπτωση που δεν προχωρούσαμε σε τεχνητό κλείσιμο των λογαριασμών του Ισολογισμού θα παραβαίναμε μία από τις βασικές λογιστικές αρχές, αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Με άλλα λόγια, τα λογιστικά γεγονότα της προηγούμενης λογιστικής χρήσης θα αναμειγνύονταν με αυτά της επόμενης.

- Οι λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού θα παρουσίαζαν διαφορετικά ποσά στη χρέωση και στην πίστωση από εκείνα του Ημερολογίου της νέας χρήσης, που συνεπάγεται τη μη δυνατότητα ελέγχου της μεταφοράς των λογιστικών εγγραφών από το ημερολόγιο στο Γενικό Καθολικό με τη χρησιμοποίηση του ισοζυγίου.

- Εξαιτίας του μεγάλου όγκου των λογαριασμών, στην περίπτωση μη τεχνητού κλεισίματος, η χρησιμοποίησή τους με το πέρασμα του χρόνου γίνεται ανέφικτη.

- Όσον αφορά τη σύγκριση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης στο πέρασμα των χρόνων, θα γινόταν, αν όχι αδύνατη, δύσκολη. Κάτι τέτοιο όμως συνεπάγεται έλλειψη πληροφόρησης για τρίτα πρόσωπα, που είναι και ο κύριος σκοπός χρησιμοποίησης της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Προς αποφυγή λοιπόν των παραπάνω καταστάσεων προχωρούμε σε τεχνητό κλείσιμο των λογαριασμών του Ισολογισμού με την «Εγγραφή Κλεισίματος Λογιστικών Βιβλίων» και ακολουθώντας την εξής διαδικασία:

- Χρεώνουμε τους λογαριασμούς της Καθαρής Θέσης και των λοιπών Υποχρεώσεων και

- Πιστώνουμε τους λογαριασμούς του Ενεργητικού

Έτσι, υπολογίζουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισολογισμού, με τα οποία ανοίγει η επόμενη λογιστική χρήση. Για να ανοίξουν ξανά οι λογαριασμοί του Ισολογισμού, στην επόμενη πλέον λογιστική χρήση, επαναλαμβάνουμε ακριβώς την αντίθετη λογιστική εγγραφή (χρεώνουμε τους λογαριασμούς του ενεργητικού και πιστώνουμε αυτούς της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων). Η τελευταία αυτή εγγραφή, η οποία ονομάζεται «Εγγραφή Ανοίγματος Λογιστικών Βιβλίων», ανοίγει τους λογαριασμούς του ισολογισμού εμφανίζοντας μόνο τα υπόλοιπά τους.

Ημερ	Σ/ Γ.Κ.	Κωδ. λ/σμου	Α/Α	Λογαριασμός - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
31/12			43	Ίδιο Κεφάλαιο Αποθεματικά Κεφάλαια Μακροπρόθεσμο Δάνειο Προμηθευτές Γραμ. Πληρωτέα Κτίριο Μηχανήματα Μεταφ. Μέσα Απαιτήσεις Γραμ. Εισπρακτέα Εγγραφή Κλεισίματος λογιστικών βιβλίων	5500 2560 4000 1750 1000	4620 4000 3000 2000 1190
				Εκ μεταφοράς	XXX	XXX
02/01			1	Κτίριο Μηχανήματα Μεταφ. Μέσα Απαιτήσεις Γραμ. Εισπρακτέα Ίδιο Κεφάλαιο Αποθεματικά Κεφάλαια Μακροπρόθεσμο Δάνειο Προμηθευτές Γραμ. Πληρωτέα Εγγραφή ανοίγματος λογιστικών βιβλίων	4620 4000 3000 2000 1190	5500 2560 4000 1750 1000

Προκειμένου να διευκολυνθεί μία οικονομική μονάδα στις εργασίες της στο τέλος μίας λογιστικής χρήσης έχει δημιουργηθεί ένα βοηθητικό εργαλείο, το οποίο περιλαμβάνει όλες τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης και ονομάζεται «Φύλλο Εργασίας». Πιο συγκεκριμένα, το φύλλο αυτό περιλαμβάνει:

- Το τελευταίο, προσωρινό, ισοζύγιο.

- Τις λογιστικές εγγραφές προσαρμογής.
- Το προσαρμοσμένο ισοζύγιο.
- Τις λογιστικές εγγραφές προσδιορισμού αποτελέσματος.
- Το οριστικό ισοζύγιο.

Αναλόγως με το είδος της επιχείρησης και το αντικείμενο δράσης της, τα φύλλα εργασίας που χρησιμοποιούνται ποικίλουν.

Επίλογος - Συμπεράσματα

Η λογιστική, ως μέρος του οικονομικού συστήματος, δέχεται συνεχώς τις επιδράσεις των ραγδαίων εξελίξεων που συντελούνται με μεγάλη ταχύτητα στο εξωτερικό περιβάλλον.

Το εξωτερικό περιβάλλον κάθε επιχείρησης –που αποτελείται από μέτοχους νύν και μελλοντικούς αλλά και πιστωτές - ζητά πληροφορίες που θα χρησιμοποιηθούν για να:

1. Αξιολογηθεί η ικανότητα της επιχείρησης να διαχειριστεί σωστά τα κεφάλαια που έχουν ή σκοπεύουν να επενδυθούν σ' αυτή.
2. Προσδιοριστεί και αξιολογηθεί η ρευστότητα και η αποδοτικότητά της
3. Αξιολογηθεί η απόδοση των επενδύσεών τους και εκτιμήσουν το ύψος του σχετικού επενδυτικού κινδύνου.
4. Εξακριβώσουν τα αίτια των αποκλίσεων μεταξύ της πραγματοποιούμενης και της προβλεπόμενης απόδοσης των επενδύσεών τους.
5. Αποφασίσουν τη νέα πολιτική που πρέπει να ακολουθήσουν ύστερα από ορισμένες πρωτοβουλίες που ανέλαβε η διοίκηση της επιχείρησης.
6. Προσδιορίσουν τις απαιτήσεις τους έναντι της οικονομικής μονάδας και αξιολογήσουν τις προοπτικές της.

Το εσωτερικό περιβάλλον κάθε επιχείρησης ,που ουσιαστικά θέλει να αντλήσει πληροφορίες για να μπορέσει να συνεχίσει σε σωστό δρόμο το έργο του ζητά πληροφορίες που του επιτρέπουν να:

1. Αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των εργασιών της και την ικανότητα της να αντιμετωπίσει έγκαιρα της λήγουσες υποχρεώσεις της.
2. Προγραμματίσει και ελέγξει συγχρόνως τη δραστηριότητα των διαφόρων τομέων της.
3. Εκτιμήσει τη δυνατότητα της για περαιτέρω ανάπτυξη, εισαγωγή νέων προϊόντων, συγχώνευση κ.λ.π.

Αυτή η πραγματικότητα απαιτεί την ύπαρξη και συνεχή ανάπτυξη της λογιστικής επιστήμης ως ένα εργαλείο - μέσο μέτρησης και αποτύπωσης της οικονομικής δραστηριότητας. Απόρροια των εξελίξεων στην τρέχουσα περίοδο είναι η υιοθέτηση των πιο σύγχρονων ,αξιόπιστων και λειτουργικότερων συστημάτων και μεθόδων. Η λειτουργία ενός λογιστικού συστήματος θεωρείται αποτελεσματική εάν διέπεται από τις γενικά παραδεκτές ή νομοθετημένες λογιστικές αρχές όπως αυτές που αναλύθηκαν πιο πάνω στην συγκεκριμένη εργασία.

Έτσι λοιπόν δημιουργείται η ανάγκη δημιουργίας ενός ενιαίου και συγκεκριμένου πλάνου απεικόνισης των λογιστικών εργασιών όλων των επιχειρήσεων ώστε να οδηγούν σε ασφαλή και σίγουρα συμπεράσματα.

Η συγκεκριμένη εργασία ανέλυσε διεξοδικά την διπλογραφική μέθοδο που πλέον έχει εισέρθει και στη λογιστική των Δημόσιων οργανισμών για να αντιμετωπιστούν και να μπορούν επίσης να αντεπεξέλθουν στις νέες ανάγκες που δημιουργούνται καθημερινά καθώς με την εφαρμογή μέχρι πρότινος της Απλογραφικής μεθόδου ήταν αδύνατο οι Δημόσιοι οργανισμοί (ΝΠΔΔ) να έχουν σε δεδομένη χρονική στιγμή, πληροφορίες και στοιχεία για την οικονομική κατάστασή τους , τα πάγια τους, τα χρηματικά διαθέσιμά που κατέχουν εκείνη της συγκεκριμένη στιγμή, τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις τους γιατί το λογιστικό σύστημα ήταν αδύνατον να παράσχει τις απαραίτητες πληροφορίες. Η έλλειψη λοιπόν βασικότερων στοιχείων και η αδυναμία σύνταξης Ισολογισμού, Αποτελεσμάτων Χρήσης, Γενικής Εκμετάλλευσης είχαν σαν επακόλουθο οι Δημόσιου οργανισμοί (ΝΠΔΔ) να αδυνατούν να έχουν τις απαραίτητες πληροφορίες από τις οικονομικές υπηρεσίες τους.

Η ολοκληρωτική και σαφής λοιπόν απεικόνισης που παρέχει η διπλογραφική μέθοδος είναι πλέον μονόδρομος ,όχι μόνο για τις ιδιωτικές οικονομικές μονάδες αλλά και για εκείνες που μέχρι πρότινος δεν έδιναν καμία σημασία στις ταμειακές τους ροές.

Βιβλιογραφία

Βασιλάτου-Θανοπούλου Ε., *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Τεύχος Α', Τεύχος Β', (Αθήνα, 1998).

Γκίκας Δ., *Η Ανάλυση και οι Χρήσεις των Λογιστικών Καταστάσεων*, (Αθήνα, 1997).

Γρηγοράκος Θ., *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, (Αθήνα, 1996).

ΕΛΚΕΠΑ, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, (Αθήνα, 1987).

Κάντζος Κ., *Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων*, (Αθήνα, 1994).

Καραθανάσης Γ., *Βασικές Αρχές Χρηματοοικονομικής Διοίκησης και Χρηματιστηριακές Αγορές*, (Αθήνα, 1998).

Νιάρχος Ν., *Οικονομική Ανάλυση Ισολογισμών*, (Αθήνα, 1984).

Παπαδάκη Α., *Η Ανάλυση των Λογιστικών Καταστάσεων και η Πρόβλεψη των Τιμών των Μετοχών*, (Αθήνα, 1997).

Παπαδόπουλος Δ., *Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης*, (Θεσσαλονίκη, 1986).

Χέβας Δ., *Θέματα Φορολογικής Λογιστικής*, Αθήνα, 1997.

Ναούμ Χ., *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αθήνα, 1994.

Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ευμ. , *Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ* ,Αθήνα 2005

Παπαδέας Π., *Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική Θεωρία και χρήση σε Εθνικό και Ευρωπαϊκό επίπεδο*, Εκδόσεις Παναγιώτης Βασιλείου Παπαδέας ,Αθήνα 2010

Βλάχος Χ., Λουκά Λ., *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Παπαζήση-Globaltraining, Αθήνα 2009

- Γεωργίου Α. , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 2003
- Γρηγοράκου Γ. Θ. , Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2008
- Συλλογικό Έργο , ΔΛΠ και Ελληνική πραγματικότητα-Ομοιότητες Διαφορές , Πειραιάς 2005
- Συλλογικό Έργο , Χρηματοοικονομική Λογιστική ,ΥΠΕΠΘ-ΓΓΕΕ, Αθήνα 2008
- Βαγενά Αναστασία , ΔΛΠ και λογιστική εναρμόνιση ,Θεσσαλονίκη 2011
- Νικόλαος Ηρειώτης , Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική ,Εθν.Καποδ.Πανεπ. ,Αθήνα 2007
- Ξεφτέρης Αθανάσιος , ΔΛΠ στον Δημόσιο τομέα , ΠΑΜΑΚ , Θεσσαλονίκη 2009
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε Συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2006
- Κόντος Γ. , Λογιστική Τραπεζών: και εταιριών leasing & factoring Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2003
- Λεοντάρη Κ. Μ. , Ανώνυμες Εταιρίες, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., Σύγχρονη Λογιστική: σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. με αναφορά κατά θέμα στα Δ.Λ.Π., τ.1, 2, Εκδόσεις Σταμούλη Αθ., Αθήνα 2010
- Σακέλλη Ι. Ε. , Ο 'Πανδέκτης' του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς 2009
- Τότση Ν. Χ., Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Π.δ. 186/1992), τ.1, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2007
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους. Αθήνα 1999
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης :Οδηγός βήμα-βήμα για την εφαρμογή το διπλογραφικού στους Δήμους , Αθήνα 2001

Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους (Καταρτισμένος με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΔ 205/1998) και προσαρμοσμένος στις ειδικές ανάγκες των Δήμων) Αθήνα 2000

Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης: Οδηγός για την απογραφή έναρξης, Αθήνα 2000

Ιστοσελίδες:

www.iasplus.com

www.scribd.com

www.eshow.com

www.en.wikipedia.org

www.pandektis.gr

www.taxheaven.gr

www.epsilonacademy.gr

www.epixeirisi.gr

www.soel.gr

www.iesoel.gr

Παράρτημα

Πίνακας Α : Διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	<u>ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>	<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>
<u>ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</u>	<p>Συγκεκριμένες δαπάνες καταχωρούνται στον ισολογισμό και όχι στα αποτελέσματα είτε άμεσα είτε σε μία πενταετία.</p>	<p>Ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.</p>
<u>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</u>	<p>Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη φορολογική νομοθεσία.</p>	<p>Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές για να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της (εναλλακτική μέθοδος) και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής τους.</p>
<u>ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</u>	<p>Εμφανίζονται στην κατηγορία “Εξοδα εγκαταστάσεως” του ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας.</p>	<p>Α) Βασική μέθοδος: επίδραση αποτελεσμάτων. Β) Εναλλακτική μέθοδος: ενσωμάτωση στο κόστος κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορούν και απόσβεση βάση ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου.</p>

<p>ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</p>	<p>Εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου στο οποίο αφορούν.</p>	<p>Εμφανίζονται είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων Χρήσεων(βασική μέθοδος), είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου (εναλλακτική μέθοδος).</p>
<p>ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p>	<p>Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων.</p>	<p>Εδώ καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (π.χ. σεισμοί, πυρκαγιές κ.λπ.).</p>
<p>ΦΟΡΟΙ</p>	<p>Ο φόρος εισοδήματος, οι μη ενσωματωμένοι φόροι στο λειτουργικό κόστος και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.</p>	<p>Ο φόρος θεωρείται δαπάνη και εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Υπολογίζεται Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.</p>

Πίνακας Β : Διαφορές στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις	<u>ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>	<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ</u>	Ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.	Δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει εν μέρει από τον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.
<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΚΑΩΝ ΡΟΩΝ</u>	Καταρτίζεται μόνο από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών εταιρείες.	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση.
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ</u>	Δεν καταρτίζεται πίνακας μεταβολών καθαρής θέσης. Υποκαθίσταται εν μέρει από τον πίνακα διάθεσης.	Καταρτίζεται υποχρεωτικά. Εμφανίζει τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της χρήσης (αύξηση κεφαλαίου, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές) και κατά τη λήξη της χρήσης μέσω της διανομής αποτελεσμάτων.
<u>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u>	Είναι αρκετά συνοπτικό. Το περιεχόμενο του καθορίζεται από τον Κ.Ν. 2190/1920.	Παρέχει εκτεταμένη ανάλυση και πληροφόρηση επί των οικονομικών στοιχείων ώστε να καλύψει τα κενά που δημιουργούν λόγω της συνοπτικής μορφής τους ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων.