



**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**

**«Η εφαρμογή της αρχής της  
αντικειμενικότητας στην Ελληνική λογιστική  
πρακτική»**

**«The implementation of the principle of  
objectivity in the practice of Greek  
accountancy'»**

**Επιβλέπουσα καθηγήτρια: ΡΟΔΟΣΘΕΝΟΥΣ ΜΑΡΙΑ**

**ΑΛΕΞΙΑΔΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Α.Μ14408**

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	6
1.1 Λογιστικές αρχές .....	6
1.2 Η αρχή της αντικειμενικότητας.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	10
2.1 Δικαιολογητικά των λογιστικών εγγραφών.....	10
2.2 Δικαιολογητικά (ή παραστατικά) προβλεπόμενα από τον Ε.Λ.Π.....	10
2.3. Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα κατά τη διακίνηση των αγαθών .....	12
2.4 Δικαιολογητικά εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση εσόδων .....	13
2.5 Δικαιολογητικά λογιστικοποίησης αγορών και εξόδων.....	16
2.6 Λοιπά δικαιολογητικά .....	17
2.7 Δικαιολογητικά διαχειρίσεως (εισπράξεις, πληρωμές) μετρητών και λοιπών αξιών. ....	17
2.8 Δικαιολογητικά συμψηφιστικών πράξεων .....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	20
3. 1 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	20
3.2 Νομοθεσία Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	26
4.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	26
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	34
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	36
A. ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	36
B. ΞΕΝΗ .....	37

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την αρχή της αντικειμενικότητας στην Ελληνική λογιστική πρακτική. Αναλυτικότερα, στην εισαγωγή, γίνεται μια σύντομη αναφορά για τη σημασία της πληροφόρησης και τις βασικές αρχές που πρέπει να τη διέπουν, ώστε να είναι έγκυρη, αντικειμενική και αξιόπιστη.

Στο κυρίως μέρος γίνεται αναφορά στις βασικές λογιστικές αρχές και σύντομη ανάπτυξη αυτών. Στη συνέχεια, δίνεται ο ορισμός της Αρχής της Αντικειμενικότητας και τα χαρακτηριστικά της. Ακολουθεί η νομοθεσία που αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα παραστατικά που απαιτούνται σύμφωνα με αυτά. Η εργασία συνεχίζεται με την ανασκόπηση ακαδημαϊκών άρθρων που σχετίζονται με την Αρχή της Αντικειμενικότητας από Έλληνες και ξένους ακαδημαϊκούς και ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα που προκύπτουν.

## **Summary**

This paper is about the principle of objectivity and how it is applied to the Greek Logistics. More specifically, in the introduction there is a short reference to the importance of information and the main principles ruling them so as to be valid, objective and reliable.

In the main part, there is a reference to the basic logistics principles and a brief development on them. Moreover, the definition of the Principle of Objectivity and its characteristics are provided. This is followed by the legislation concerning the Greek Accounting Standards and the required documentations. The paper continues with a review of academic articles regarding the Principle of Objectivity by Greek and foreign academics and it is concluded by the results which arise.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι άνθρωποι από την πρωτόγονη ακόμα εποχή, ήθελαν να γνωρίζουν τους "λογαριασμούς" τους με τους άλλους , π.χ. έπρεπε να μοιράσουν τη λεία από τις επιδρομές, γι' αυτό έδεναν κόμπους ή χάραζαν γραμμές στο ξύλο.

Με την ανάπτυξη του εμπορίου ανάμεσα στην Ανατολή και τη Δύση κατέστη απαραίτητη η παρακολούθηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των εμπόρων. Την περίοδο μάλιστα της κυριαρχίας των ιταλικών πόλεων στη μεσόγειο, εξαιτίας του πολλαπλασιασμού των οικονομικών συναλλαγών , της επέκτασης του εμπορίου και του ανταγωνισμού, οι επιχειρήσεις έπρεπε να έχουν άμεση και επαρκή ενημέρωση για τις δραστηριότητές τους στις απομακρυσμένες περιοχές. Για το λόγο αυτό επινοήθηκε ένα διπλογραφικό σύστημα καταχώρησης των οικονομικών συναλλαγών που επέτρεπε την εξασφάλιση επαρκών και αξιόπιστων πληροφοριών για τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στη διάρκεια του 20ου αιώνα, η αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων, η ανάπτυξη και η επέκταση των πολυεθνικών εταιρειών, η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας, η παγκοσμιοποίηση, συνέβαλαν ώστε να αναγνωριστεί, να καθιερωθεί ένας ξεχωριστός κλάδος της οικονομικής επιστήμης αυτός της Λογιστικής και να αναβαθμιστεί ο ρόλος της. Η σύγχρονη Λογιστική ασχολείται με την αναγνώριση, αποτίμηση, καταγραφή και παρουσίαση οικονομικών μεγεθών. . Οι πληροφορίες που παρέχει είναι ιδιαίτερα σημαντικές τόσο για τα στελέχη της επιχείρησης όσο και για τρίτους ώστε να υποβοηθηθούν στη σωστή λήψη αποφάσεων. Διαφέρει πολύ από την μηχανική καταχώριση τυποποιημένων γεγονότων γιατί χρησιμοποιεί συγκεκριμένους κανόνες για την αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών. Για να είναι έγκυρες οι πληροφορίες που παρέχονται πρέπει να διέπονται από βασικές αρχές. Οι αρχές αυτές είναι : η κατανοητότητα, , η συνάφεια, η ουσιαστικότητα και η αξιοπιστία, αντικειμενικότητα, δηλ. οι πληροφορίες να είναι επαληθεύσιμες, να είναι η παρουσίασή τους πιστή και ουδέτερη, απαλλαγμένη από προκαταλήψεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### 1.1 Λογιστικές αρχές

Η ανάλυση, η καταχώρηση, η συγκέντρωση και η παρουσίαση των γεγονότων που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης στηρίζονται σε μία σειρά θεμελιωδών λογιστικών αρχών. Πρόκειται για κανόνες και κατευθυντήριες οδηγίες που διέπουν τη συγκρότηση και λειτουργία του λογιστικού συστήματος και είναι προϊόν επιστημονικής έρευνας, εμπειρίας, εθίμων και πρακτικής ανάγκης. Η έκταση της αποδοχής τους και ο βαθμός της πιστής εφαρμογής τους διαμορφώνουν τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών.

Οι βασικότερες Λογιστικές αρχές είναι:

- ❖ **Η αρχή του ιστορικού κόστους** πρόκειται για την αρχική τιμή απόκτησης ενός προϊόντος και όχι το τρέχον κόστος γιατί είναι αξιόπιστο μέγεθος εφόσον μπορεί να επαληθευτεί με δικαιολογητικά. Η αρχή του ιστορικού κόστους ορίζει ότι το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με το κόστος των παραγωγικών συντελεστών της επιχείρησης, δηλαδή την τιμή την οποία τους απέκτησε.
- ❖ **Η αρχή της αναγνώρισης των εσόδων** με την οποία ορίζονται τα χρονικά σημεία των βασικών οικονομικών συναλλαγών. Η λογιστική αρχή της αναγνώρισης των εσόδων ορίζει ότι τα έσοδα μιας επιχείρησης αναγνωρίζονται καθώς ένα προϊόν πωλείται ή μία υπηρεσία παρέχεται, ανεξαρτήτως του πότε πραγματικά εισπράττονται τα χρήματα. Σύμφωνα δηλαδή με αυτή την βασική λογιστική αρχή, μία εταιρεία μπορεί να κερδίσει και να αναγνωρίσει έσοδα 10.000€ τον πρώτο μήνα λειτουργίας της αλλά να εισπράξει 0€ σε πραγματικά χρήματα το ίδιο χρονικό διάστημα.
- ❖ **Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και εξόδων** σύμφωνα με την οποία το έξοδο πραγματοποιείται στο ίδιο χρονικό σημείο ή χρονικό διάστημα στο οποίο αναγνωρίζεται το αντίστοιχο έσοδο που προκύπτει από αυτό. Η σωστή εφαρμογή της συγκεκριμένης λογιστικής αρχής συμβάλλει σημαντικά στον ακριβή προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας από μία συναλλαγή ή από το σύνολο των συναλλαγών χρονικής περιόδου. Έτσι συσχετίζονται τα έσοδα με τα έξοδα και προσδιορίζεται αν η επιχείρηση είχε κέρδος ή ζημιά από μία συναλλαγή.

❖ **Η αρχή της υπερίσχυσης της ουσίας έναντι του τύπου** σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπερέχει η ουσία της συναλλαγής και η οικονομική πραγματικότητα έναντι της νομιμότητας και της κυριότητας , δηλαδή εξετάζεται η συναλλαγή από χρηματοοικονομική πλευρά

❖ **Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης** σύμφωνα με την οποία οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται πρέπει να είναι τόσο αποκαλυπτικές, ώστε η γνωστοποίησή τους στους τρίτους να μην αποδειχθεί επιζήμια για την επιχείρηση. Δηλαδή είναι η λογιστική αρχή που ορίζει ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να πληροφορούν τους τρίτους για κάθε γεγονός ή κατάσταση του οποίου η συμβολή στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι καθοριστική. Υφίστανται πάντως μερικοί περιορισμοί για την προστασία της επιχείρησης.

❖ **Η αρχή της αντικειμενικότητας** είναι μία λογιστική αρχή που ορίζει ότι κάθε λογιστική πληροφορία πρέπει να δίνει την πραγματική εικόνα της κατάστασης ή του γεγονότος στο οποίο αναφέρεται. Για να γίνει αυτό θα πρέπει κάθε κατάσταση ή λογιστικό γεγονός να αποτυπώνεται σε λογιστικά έγγραφα.

❖ **Η αρχή της σχετικότητας** είναι μία λογιστική αρχή κατά την οποία οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν μόνο όσες πληροφορίες είναι σχετικές και απαραίτητες για την ενημέρωση των μετόχων, του επενδυτικού κοινού και λοιπών ενδιαφερομένων για την χρηματοοικονομική εικόνα της εταιρείας. Δηλαδή πρέπει να αποφεύγεται η καταχώρηση υπερβολικής και άσκοπης πληροφόρησης που πιθανόν να προκαλέσει σύγχυση.

❖ **Αρχή της αναγνώρισης λογιστικών γεγονότων μετά την κατάρτιση του ισολογισμού** είναι μία λογιστική αρχή που καθορίζει πως αντιμετωπίζονται γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και πριν αυτός εγκριθεί από τα αρμόδια διοικητικά όργανα της επιχείρησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή εάν τα ανωτέρω γεγονότα επηρεάζουν σημαντικά τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που έχουν καταγραφεί την ημερομηνία του ισολογισμού πραγματοποιείται προσαρμογή των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Εάν τα λογιστικά γεγονότα δεν επηρεάζουν σημαντικά τότε θα αναφέρονται σαν παρατηρήσεις ώστε να μην επηρεάζουν την ικανότητα του αναγνώστη του ισολογισμού.

- ❖ **Αρχή της περιοδικότητας** είναι μία λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι ισολογισμοί, οι καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης και οι λοιπές λογιστικές καταστάσεις πρέπει να δημοσιεύονται μία φορά τον χρόνο και να καλύπτουν όλη τη λογιστική χρήση του προηγούμενου έτους.
- ❖ **Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων** υποχρεώνει κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων την εφαρμογή των ίδιων μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη λογιστική χρήση, ώστε να μην αλλοιώνεται η διαχρονική χρηματοοικονομική εικόνα της λογιστικής μονάδας.
- ❖ **Η αρχή της συντηρητικότητας** έχει την βάση της στην εμπειρία των επιχειρηματιών, οι οποίοι αντιμετωπίζουν με επιφύλαξη τις πιθανότητες ευδοκίμησης των προσπαθειών τους φροντίζοντας να μην είναι υπεραισιόδοξοι. Σήμερα η αρχή της συντηρητικότητας μπορεί να κατανοηθεί καλύτερα με την έννοια του ρίσκου και της αβεβαιότητας που περιέχεται στις επιχειρηματικές πρωτοβουλίες.
- ❖ **Αρχή της λογιστικής οντότητας** σύμφωνα με την οποία ολόκληρο το λογιστικό σύστημα των οικονομικών μονάδων διαμορφώνεται με επίκεντρο την οικονομική μονάδα, που θεωρείται ότι έχει την δική της υπόσταση, δική της περιουσία και δικές της υποχρεώσεις. Οι φορείς της επιχειρηματικής μονάδας θεωρούνται τρίτοι όσον αφορά την περιουσία τους, τις ατομικές υποχρεώσεις και τις συναλλαγές τους στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και αυτές που γίνονται με την οικονομική μονάδα.
- ❖ **Αρχή της συνέχειας:** η λογιστική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητα της για αόριστο χρονικό διάστημα (μέχρι να υλοποιήσει το πρόγραμμα της και εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της).

## 1.2 Η αρχή της αντικειμενικότητας

Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε με την έννοια, το περιεχόμενο και τη σημασία της αρχής της αντικειμενικότητας στη Ελληνική Λογιστική πρακτική. Όπως προαναφέρθηκε οι πληροφορίες που παρέχονται για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι αξιόπιστες, αμερόληπτες και επαληθεύσιμες, γι' αυτό οι λογιστικές



μετρήσεις δεν πρέπει να επηρεάζονται από υποκειμενικές εκτιμήσεις και κρίσεις σχετικά με τα εξωτερικά λογιστικά γεγονότα, όπως πωλήσεις, αγορές, πληρωμές και επιπροσθέτως πρέπει να υποστηρίζονται από αποδεικτικά στοιχεία , δικαιολογητικά έγγραφα, ή παραστατικά τα οποία τεκμηριώνουν την ύπαρξη των λογιστικών γεγονότων της επιχείρησης. Αρχή της Αντικειμενικότητας λοιπόν είναι μία λογιστική αρχή που ορίζει ότι κάθε λογιστική πληροφορία πρέπει να δίνει την πραγματική εικόνα της κατάστασης ή του γεγονότος στο οποίο αναφέρεται.

Η αρχή της αντικειμενικότητας και της επαληθευσιμότητας δε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει απόλυτη ισχύ. Η εφαρμογή της είναι σχετική, αφού υπάρχουν περιπτώσεις όπου εισέρχεται το υποκειμενικό στοιχείο. Η αλόγιστη εξάλλου εφαρμογή της μπορεί ενδεχόμενα να οδηγήσει σε πληροφορίες μη χρήσιμες για εκείνους που τις χρησιμοποιούν, επειδή δεν είναι σχετικές, παρά το γεγονός ότι είναι αντικειμενικές και βασίζονται σε έγγραφα, ενώ πιο σχετικές με ένα συγκεκριμένο θέμα μπορεί να είναι πληροφορίες που βασίζονται σε μεγέθη που προκύπτουν από εκτίμηση.(Ναούμ Χ.)

Σύμφωνα με τ α Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (N 4308/2014), δεν μπορεί να δικαιολογηθεί κανένα έξοδο αν πρώτα δεν έχει εκδοθεί το απαραίτητο παραστατικό έγγραφο και δεν μπορεί να επαληθευθεί καμία συναλλαγή με τρίτους αν πρώτα δεν υπάρχουν τα απαραίτητα παραστατικά έγγραφα.

Τα δικαιολογητικά ανάλογα με την προέλευση και τον προορισμό τους διακρίνονται σε αυτά που εκδίδονται από α) την επιχείρηση και παραδίδονται σε τρίτους, β) την επιχείρηση και παραμένουν σ' αυτή και γ) τρίτους και παραδίδονται στην επιχείρηση

Επειδή τα δικαιολογητικά έγγραφα είναι ο ακρογωνιαίος λίθος του λογιστικού συστήματος, οι επιχειρήσεις τα διαφυλάσσουν για μεγάλο χρονικό διάστημα. Η αρχειοθέτησή τους γίνεται με χρονολογική σειρά, γιατί μ' αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η άμεση συσχέτισή τους με τα λογιστικά γεγονότα, στα οποία αναφέρονται. Αυτό διευκολύνει τον έλεγχο της αξιοπιστίας τους από τρίτους, δηλαδή ότι δεν είναι εικονικά και τεκμηριώνουν υπαρκτές συναλλαγές.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### **2.1 Δικαιολογητικά των λογιστικών εγγραφών**

Σύμφωνα με το **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** κάθε εγγραφή στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων πρέπει να αποδεικνύεται με δικαιολογητικά ή παραστατικά έγγραφα.

Τα δικαιολογητικά διακρίνονται στις κατηγορίες:

α) Δικαιολογητικά (ή παραστατικά) προβλεπόμενα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

β) Λοιπά δικαιολογητικά

### **2.2 Δικαιολογητικά (ή παραστατικά) προβλεπόμενα από τον Ε.Λ.Π.**

Τα άρθρα 3 έως 7 των Ε.Λ.Π. περιγράφουν τις αρχές εκδόσεως των παραπάνω στοιχείων. Μεταξύ άλλων αναφέρουν:

1. Η καταχώριση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

3. Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, κατά περίπτωση, με χρήση χημικού χάρτη, αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.

5. Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τον τίτλο τους, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του υπόχρεου σε έκδοση, τον ΑΦΜ και την αρμόδια ΔΟΥ της έδρας.

6. Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλα και όλα τα στοιχεία φέρουν ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο, η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με γνωστοποίηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ.

7. Στα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό αναγράφεται ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσής τους. Επίσης φέρουν χειρόγραφη ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που ορίστηκε από αυτόν, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.

8. Επιτρέπεται, για τα αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών, η χρήση κωδικών αριθμών, καθώς και στην έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης και οι αποδείξεις αυτές εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Επίσης επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών στην έκδοση και των λοιπών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, εφόσον σε οποιονδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφύλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και τη ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Τα δικαιολογητικά αυτά, σύμφωνα με τις αρχές διαφύλαξης και ακύρωσης δικαιολογητικών, επιβάλλεται να διαφυλάσσονται μέχρι τις χρονικές προθεσμίες που επιβάλλουν οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και ακόμη πρέπει να ακυρώνονται για να μην υπάρξει περίπτωση διπλής χρησιμοποίησής τους.

Βάσει των διατάξεων του Ε.Λ.Π, τα δικαιολογητικά με τα οποία αποδεικνύονται οι συναλλαγές των επιχειρήσεων και προβλέπονται από τον Κώδικα μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω κατηγορίες:

α) Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα κατά τη διακίνηση των αγαθών (δελτίο αποστολής, δελτίο εσωτερικής διακίνησης κλπ.)

β) Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση εσόδων (τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κλπ.)

γ) Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση αγορών, αγαθών και εξόδων.

### **2.3. Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα κατά τη διακίνηση των αγαθών**

**α) Δελτίο αποστολής** Το στοιχείο αυτό εκδίδεται για να συνοδεύσει τα αγαθά όταν αυτά διακινούνται εκτός επιχείρησης για οποιονδήποτε λόγο (χονδρική πώληση, παράδοση, διακίνηση είτε μεταξύ επιχειρήσεων είτε μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων). Είναι πάντοτε θεωρημένο και κατά την διακίνηση τα αγαθά συνοδεύονται με το πρώτο αντίτυπό του. Στα υπόλοιπα αντίτυπα, που εκδίδονται για την ίδια διακίνηση, πρέπει να αναγράφεται ότι δεν αποτελούν συνοδευτικό μεταφοράς.

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

- Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη
- Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής
- Τα στοιχεία του μεταφορικού μέσου με το οποίο η διακίνηση πραγματοποιείται (αριθμός κυκλοφορίας φορτηγού αυτοκινήτου, όνομα πλοίου)
- Ο τόπος προορισμού των αγαθών καθώς και ο τόπος του αποστολέα.
- Η ημερομηνία έκδοσης καθώς και ο σκοπός διακίνησης (πώληση, αποστολή για φύλαξη ή για επεξεργασία κλπ.)
- Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών.

Τέλος το δελτίο αποστολής πρέπει να φέρει την υπογραφή του εκδότη.

**β) Δελτίο εσωτερικής διακίνησης.** Το στοιχείο αυτό είναι αθεώρητο και εκδίδεται από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις: i) όταν εξάγουν πρώτες και βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας από τις αποθήκες υλικών κατά την παραγωγική διαδικασία ή όταν τα παραπάνω αγαθά επανεισάγονται στην αποθήκη υλικών επειδή δεν χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή και ii) όταν τα έτοιμα προϊόντα εισάγονται στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων από την παραγωγική διαδικασία.

Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφεται το είδος, η ποσότητα των αγαθών και ο τόπος προορισμού ή προέλευσης. Πρέπει δε να φέρει και αυτό την υπογραφή του εκδότη.

**γ) Φορτωτική** Όταν τα αγαθά που διακινούνται με δελτίο αποστολής παραδίδονται σε μεταφορέα για να παραδοθούν με δικά του μεταφορικά μέσα ή μεταφορικά μέσα που ο μεταφορέας εκμεταλλεύεται, τότε ο μεταφορέας εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, θεωρημένη φορτωτική κατά φορτωτή (φορτωτής είναι το πρόσωπο που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς) και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα

Το πρώτο αντίτυπο που συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί συνοδευτικό παραδόσεως και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη "αποδεικτικό δαπάνης" και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και τέλος το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Η φορτωτική πρέπει να περιέχει τα πλήρη στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης, τα στοιχεία του δελτίου αποστολής του αποστολέα, περιγραφή των μεταφερόμενων ειδών (αριθμός δεμάτων κλπ ), το κόμιστρο, τον αριθμό κυκλοφορίας και την υπογραφή του εκδότη.

#### **2.4 Δικαιολογητικά εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση εσόδων**

**α) Έσοδα από χονδρικές πωλήσεις αγαθών - Τιμολόγιο πώλησης αγαθών.** Χονδρική πώληση ονομάζεται η πώληση αγαθών σε άλλο επιχειρηματία ή επαγγελματία (επιτηδευματίας) για την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπού του. Για τη χονδρική πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης αγαθών. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη κατά περίπτωση, οπότε στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο πώλησης είναι συνενωμένο με το δελτίο αποστολής και εκ του λόγου τούτου είναι θεωρημένο και επίσης χαρακτηρίζεται ως "Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής".

Όταν έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής για τη διακίνηση, τότε το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση των συμβαλλόμενων.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται: η ημερομηνία έκδοσής του, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

Τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής είναι το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και φυσικά η υπογραφή του εκδότη. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται με τις ίδιες διακρίσεις

***β) Έσοδα από λιανικές πωλήσεις αγαθών - Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.***

Η πώληση αγαθών προς το καταναλωτικό κοινό ονομάζεται λιανική πώληση. Για τη λιανική πώληση για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών. Όταν κατά την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών δεν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή, οι αποδείξεις αυτές πρέπει να είναι θεωρημένες.

Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέχρι τη δεκάτη πέμπτη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών αναγράφεται ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης. Για αποδείξεις άνω των τριάντα ευρώ αναγράφεται το όνομα του αγοραστή. Επίσης αναγράφεται το είδος, η ποσότητα και η αξία πώλησης, ενώ πρέπει να υπάρχει και η υπογραφή του εκδότη.

***γ) Έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπηρεσιών - Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.***

Η πώληση υπηρεσιών σε άλλον επιχειρηματία ή επαγγελματία (επιτηδευματία) ονομάζεται χονδρική πώληση υπηρεσιών. Για τη χονδρική πώληση υπηρεσιών εκδίδεται θεωρημένο τιμολόγιο πώλησης υπηρεσιών ή παροχής υπηρεσιών. Το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής χρήσεως που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που η επιμέτρηση πραγματοποιήθηκε.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων, τα στοιχεία της συναλλαγής (είδος υπηρεσίας και αμοιβή), ενώ πρέπει να υπάρχει και η υπογραφή του εκδότη.

Ως πώληση υπηρεσιών θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής με την προϋπόθεση ότι από την χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο προϊόν.

**δ) Έσοδα από λιανικές πωλήσεις υπηρεσιών - Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.**

Λιανική πώληση υπηρεσιών θεωρείται η πώληση υπηρεσιών προς το καταναλωτικό κοινό. Επίσης θεωρείται λιανική πώληση υπηρεσιών και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής με την προϋπόθεση ότι από την χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο προϊόν. Για τη λιανική πώληση υπηρεσιών εκδίδεται θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί εκδίδεται η απόδειξη κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Η απόδειξη δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής χρήσης που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης. Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης υπηρεσιών πρέπει οπωσδήποτε να αναγράφεται ο τόπος, η ημερομηνία έκδοσης, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη καθώς και το είδος της υπηρεσίας ή του έργου ή της εγκατάστασης ενώ πρέπει να υπάρχει και η υπογραφή του εκδότη.

**ε) Έσοδα από πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούμενες από τρίτους - Εκκαθάριση.**

Τα προϊόντα των επιχειρήσεων (εμπορεύματα, υπηρεσίες) είναι δυνατόν να τα πωλούν μέσω τρίτων. Οι τρίτοι όταν παραλαμβάνουν τα εμπορεύματα τα παρακολουθούν σε λογαριασμούς τάξεως κατά εντολέα. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούν και τις πωλήσεις των παραπάνω αγαθών.

Στο τέλος του μήνα, ο τρίτος συντάσσει διπλότυπη εκκαθάριση κατά εντολέα. Η εκκαθάριση είναι ένα φορολογικό στοιχείο αξίας και είναι αθεώρητο. Πρόκειται για ένα τιμολόγιο στο οποίο εκτός της αμοιβής (ή προμήθειας) του αντιπροσώπου - τρίτου αναγράφονται και άλλα στοιχεία όπως τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων, ο Φ.Π.Α καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του τρίτου, ενώ υπάρχει η υπογραφή του εκδότη.

Το ένα αντίτυπο της εκκαθάρισης με τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δέκατη πέμπτη ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

## **2.5 Δικαιολογητικά λογιστικοποίησης αγορών και εξόδων**

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν τα δικαιολογητικά με τα οποία οι επιχειρήσεις λογιστικοποιούν τις αγορές και τα έξοδά τους. Οι αγορές π.χ αγαθών λογιστικοποιούνται με τα θεωρημένα τιμολόγια πώλησης, που είναι νόμιμα δικαιολογητικά τα οποία εκδίδουν οι προμηθευτές, οι αγορές υπηρεσιών λογιστικοποιούνται με τα επίσης νόμιμα παραστατικά, τα θεωρημένα τιμολόγια πώλησης υπηρεσιών που εκδίδονται από τους προμηθευτές, οι αγορές νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, η παροχή τηλεφωνικών υπηρεσιών κλπ. λογιστικοποιούνται με τους "Λογαριασμούς" που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π.

Για κάποιες συναλλαγές δεν εκδίδονται στοιχεία των Ε.Λ.Π, αλλά συντάσσονται δημόσια έγγραφα . Οι συναλλαγές αυτές λογιστικοποιούνται με δικαιολογητικό το δημόσιο έγγραφο, π.χ για τις πωλήσεις ακινήτων και βιομηχανοστασίων νόμιμο δικαιολογητικό είναι το συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου.

Τα δικαιολογητικά με τα οποία λογιστικοποιούνται οι αγορές αγαθών και εξόδων στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, εκδίδονται από τρίτους (προμηθευτές κλπ.).

Τα παραστατικά των συναλλαγών εκδίδονται από την ίδια την επιχείρηση και όχι από τρίτους όταν πρόκειται για:



- **Αυτοπαράδοση αγαθών ή υπηρεσιών.** Σ' αυτήν την περίπτωση εκδίδεται από την ίδια την επιχείρηση απόδειξη αυτοπαράδοσης.
- **Δαπάνες για τις οποίες ο τρίτος δεν υποχρεούται να εκδώσει παραστατικό.** Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση εκδίδει "απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης". Στην απόδειξη αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του συμβαλλόμενου τρίτου, ο οποίος υπογράφει και την απόδειξη αυτή, ενώ πρέπει να υπάρχει και η υπογραφή του εκδότη.
- **Μισθοί, ημερομίσθια.** Στην περίπτωση καταβολής μισθών, ημερομισθίων ή άλλων παροχών σε μισθωτούς, νόμιμα δικαιολογητικά είναι η μισθοδοτική κατάσταση που φέρει τις υπογραφές των μισθωτών ή η έγγραφη εντολή των μισθωτών για κατάθεση του μισθού τους σε συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό. Τέλος επί των άνω δικαιολογητικών πρέπει να υπάρχει η υπογραφή του εκδότη.

## 2.6 Λοιπά δικαιολογητικά

Τα λοιπά δικαιολογητικά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- α) Δικαιολογητικά διαχείρισεως (εισπράξεις, πληρωμές) μετρητών και λοιπών αξιών**
- β) Δικαιολογητικά συμψηφιστικών πράξεων.**

## 2.7 Δικαιολογητικά διαχείρισεως (εισπράξεις, πληρωμές) μετρητών και λοιπών αξιών

Στην κατηγορία αυτή παραστατικών ανήκουν:

- **Γραμμάτια είσπραξης ή αποδείξεις εισπράξεως μετρητών και λοιπών αξιών** (επιταγών εισπρακτέων, συναλλαγματικών εισπρακτέων κλπ). Οι επιχειρήσεις, συνήθως, χρησιμοποιούν τις εξής σειρές γραμματίων ή αποδείξεων εισπράξεως:
  1. **Σειρά πρώτη.** Γραμμάτια ή αποδείξεις εισπράξεως μετρητών. Με τη σειρά αυτή ενημερώνεται ο λογαριασμός "Ταμείο" με τις εισπράξεις μετρητών. Στο γραμμάτιο είσπραξης αναγράφονται η επωνυμία της επιχείρησης, ο τόπος και η ημερομηνία, ο

χρεούμενος λογαριασμός "Ταμείο" και ο κωδικός του πιστούμενου λογαριασμού, το ποσό αριθμητικώς και ολογράφως και τίθενται οι υπογραφές του ελέγχοντος, του εκδότη του ταμία και του καταβάλλοντος το ποσό.

2. **Σειρά δεύτερη.** Γραμμάτια ή αποδείξεις εισπράξεως επιταγών εισπρακτέων. Με τη σειρά αυτή ενημερώνεται ο λογαριασμός "Επιταγές Εισπρακτέες" με τις εισπράξεις επιταγών εισπρακτέων (ημέρας ή μεταχρονολογούμενες) κυρίως από τους πελάτες σε εξόφληση υποχρεώσεων τους λόγω πωλήσεων σε αυτούς αγαθών ή υπηρεσιών με πίστωση. Στην απόδειξη εισπράξεως επιταγών αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο τόπος και η ημερομηνία, ο χρεούμενος λογαριασμός "Επιταγές Εισπρακτέες", ο κωδικός του πιστούμενου λογαριασμού, ο αριθμός της επιταγής, η Τράπεζα που την εξέδωσε, ο εκδότης -πελάτης, η ημερομηνία λήξης, το ποσό αριθμητικώς και ολογράφως και η αιτιολογία και τέλος οι υπογραφές του ελέγχοντος, του διαχειριστή, του παραλαβόντος και του παραδώσαντος.

- **Εντάλματα πληρωμής ή αποδείξεις πληρωμής με μετρητά και λοιπές αξίες** (επιταγές, συναλλαγματικές κλπ.).

Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις παρακάτω σειρές ενταλμάτων ή αποδείξεων πληρωμής:

1. **Σειρά πρώτη.** Εντάλματα ή αποδείξεις πληρωμής με μετρητά. Με τη σειρά αυτή ενημερώνεται ο λογαριασμός "Ταμείο" ως προς τις πληρωμές με μετρητά. Στο ένταλμα ή απόδειξη πληρωμής αναγράφονται η επωνυμία της επιχείρησης, ο τόπος και η ημερομηνία, ο κωδικός του χρεούμενου λογαριασμού όπως και ο κωδικός του πιστούμενου λογαριασμού, η αιτιολογία, το ποσό αριθμητικώς και ολογράφως και τέλος οι υπογραφές του ελέγχοντος - εγκρίναντος, του εκδότη, του ταμία και του λαβώντος.
2. **Σειρά δεύτερη.** Εντάλματα ή αποδείξεις πληρωμής με επιταγές εισπρακτέες. Με τη σειρά αυτή ενημερώνεται ο λογαριασμός "Επιταγές Εισπρακτέες" όταν αναλαμβάνονται οι επιταγές εισπρακτέες για κατάθεση στην τράπεζα την ημερομηνία εξόφλησης αυτών. Στην περίπτωση αυτή τα παραπάνω στοιχεία ονομάζονται "Πινάκια καταθέσεων επιταγών στην τράπεζα" και

αναγράφονται σ' αυτά η επωνυμία της επιχείρησης, ο τόπος και η ημερομηνία, ο κωδικός του χρεούμενου λογαριασμού όπως και ο κωδικός του πιστούμενου λογαριασμού, ο αριθμός επιταγής, η Τράπεζα που την εξέδωσε, το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η ημερομηνία λήξης το ποσό αριθμητικώς και ολογράφως και οι υπογραφές του εγκρίναντος, του εκδότη, του διαχειριστή και του παραδώσαντος.

## **2.8 Δικαιολογητικά συμψηφιστικών πράξεων**

Τα δικαιολογητικά συμψηφιστικών πράξεων χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση των λοιπών μη ταμειακών λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων. Στα δελτία συμψηφιστικών πράξεων αναγράφονται η επωνυμία της επιχείρησης ημερομηνία και ο τόπος, ο κωδικός του χρεούμενου λογαριασμού και το ποσό, ο κωδικός του πιστούμενου λογαριασμού και το ποσό, η αιτιολογία και τέλος ακολουθούν οι υπογραφές του εγκρίναντος και του λογιστή.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### **3. 1 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Η Λογιστική Οργάνωση των επιχειρήσεων αναφέρεται στα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα τα οποία διαδέχθηκαν τον Κ.Φ.Α.Σ. Πρόκειται για μια ολόκληρη νομοθεσία η οποία αφορά όλες τις επιχειρήσεις, αλλά και μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα και σημαντικό αριθμό φυσικών προσώπων (ελεύθερους επαγγελματίες). Τα Ε.Λ.Π. ρυθμίζουν δύο μεγάλες κατηγορίες ζητημάτων:

- Η πρώτη αφορά τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων. Στην ουσία, οι διατάξεις αυτές διαδέχονται τον Κ.Φ.Α.Σ., ο οποίος ρύθμιζε τα ζητήματα αυτά μέχρι την 31/12/2014. Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών είναι καθολική από όλες τις οντότητες που υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, που θα εξεταστούν στη συνέχεια.

- Η δεύτερη μεγάλη κατηγορία αφορά τους κανόνες και τον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις πληροφορίες εν γένει που υποχρεούται να παράσχει μία οντότητα.

Για τον λόγο αυτό τα δύο πρώτα άρθρα των Ε.Λ.Π. προσδιορίζουν τις οντότητες εκείνες που αφορά ο νόμος και τον τρόπο προσδιορισμού του μεγέθους τους. Εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων της δεύτερης κατηγορίας βρίσκονται:

α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.

β) η Τράπεζα της Ελλάδος

γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.

δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες του νόμου 4099/2012 είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου. Επίσης, όσον αφορά τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του νόμου για τα Ε.Λ.Π.

## **3.2 Νομοθεσία Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

### **Άρθρο 1.-Πεδίο εφαρμογής**

Το άρθρο 1 αναφέρεται στις οντότητες που εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. Όλα τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. Επίσης, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη. Στην συνέχεια η ετερόρρυθμη, η ομόρρυθμη, η ατομική και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Στο τέλος αυτού του άρθρου αναφέρεται ότι όλες οι παραπάνω οντότητες πρέπει να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους καθώς και όλες οι οντότητες του δημοσίου ενδιαφέροντος.

### **Άρθρο 2.-Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων**

Στο άρθρο αυτό αναφέρονται τα μεγέθη στα οποία κατατάσσονται οι οντότητες. Πολύ μικρές οντότητες είναι αυτές που δεν υπερβαίνουν καθαρό κύκλο εργασιών 700.000 ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενων 10 άτομα. Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν καθαρό κύκλο εργασιών 8.000.000 ευρώ και αριθμό απασχολούμενων 50 άτομα. Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν καθαρό κύκλο εργασιών 40.000.000 ευρώ και αριθμό απασχολούμενων 250 άτομα. Μεγάλες οντότητες είναι αυτές που υπερβαίνουν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τους καθαρό κύκλο εργασιών 40.000.000. ευρώ και μέσο όρο απασχολούμενων 250n άτομα.

### **Άρθρο 3.- Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία.**

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.(Σγουρινάκης Ν) .Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Η τήρηση των αρχείων του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημα τους ορίζεται με σαφήνεια. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Οι οντότητες που συντάσσουν ισολογισμό πρέπει να τηρούν για την παρακολούθηση των στοιχείων τους αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο), αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό) και σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). Οι εταιρείες που δεν συντάσσουν ισολογισμό πρέπει να χρησιμοποιούν ένα κατάλληλο απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων-εξόδων).

#### **Άρθρο 4.-Άλλα λογιστικά αρχεία.**

Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού.) Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα

σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

#### **Άρθρο 5. - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.**

Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α, κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσης τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. Στα παραστατικά πρέπει να αναγράφεται η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο,

η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν την συγχώνευση ή συνένωση τους. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της οντότητας, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην Ελληνική γλώσσα και στο Εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα.

Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο όπως η οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιοδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.



#### **Άρθρο 6.- Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.**

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων γίνεται όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό γίνεται κάθε μήνα το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

#### **Άρθρο 7.- Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.**

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από πέντε έτη από τη λήξη της περιόδου ή το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### 4.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Οι γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής αποτελούνται από μία σειρά κανόνων και παραδοχών. Οι αρχές αυτές συμβάλλουν στο να παρέχονται στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τα λειτουργικά αποτελέσματα της εταιρίας, την οικονομική της θέση και τις ταμειακές της ροές, οι οποίες είναι απαραίτητες στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Συνεπώς, είναι αναγκαίο οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να είναι αντικειμενικές, δηλαδή είναι αμερόληπτες, ουσιαστικές και χωρίς το στοιχείο της υποκειμενικής κρίσης.

Σε μία προσπάθεια να δώσει ένα σαφή προσδιορισμό της έννοιας της αντικειμενικότητας για τη λογιστική πληροφόρηση, ο Arnett (1961) αναφέρει ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι αντικειμενική όταν:

1. Είναι αμερόληπτη και δεν επηρεάζεται από προσωπικές γνώμες και εκτιμήσεις. Αυτό με τη σειρά του προϋποθέτει να υπάρξει μια ανταλλαγή αγαθών τα οποία έχουν αξία που μπορεί να εκτιμηθεί και για την οποία να ισχύουν τα παρακάτω:
  - a. Η ανταλλαγή να αποτελεί μία καθαρά εμπορική συναλλαγή,
  - b. Η αξία της συναλλαγής να είναι μετρήσιμη σε νομισματικές μονάδες, και
  - c. Ένας από τους συναλλασσόμενους να είναι αυτός ο οποίος θα καταχωρήσει τη συναλλαγή στις οικονομικές του καταστάσεις.
2. Μπορεί να επιβεβαιωθεί και επαληθευθεί από ένα τρίτο ανεξάρτητο ελεγκτή.

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω ορισμό, η αρχή της αντικειμενικότητας επιβάλλει ότι οι μετρήσεις που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να βασίζονται σε επαληθεύσιμα αποδεικτικά στοιχεία, όπως ένα ηλεκτρονικό ή έντυπο παραστατικό το οποίο θα επιβεβαιώνει τις συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε πρακτικό επίπεδο, ένα σημαντικό χαρακτηριστικό αντικειμενικότητας της κάθε μέτρησης στις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις είναι ότι το ίδιο αποτέλεσμα θα μπορούσε να εξάγουν δύο ανεξάρτητοι παρατηρητές, οι οποίοι δεν επηρεάζονται από προσωπικές απόψεις ή αντιλήψεις.

Κατά πόσο όμως είναι αντικειμενικές οι λογιστικές μετρήσεις αποτελεί ένα θέμα που συνεχίζει να απασχολεί τους θεωρητικούς της λογιστικής επιστήμης. Για παράδειγμα, ο Staubus (1985, 2004), στην προσπάθειά του να θεμελιώσει μία ενιαία λογιστική θεωρία, επισημαίνει ότι η «αρχή της οντότητας» προϋποθέτει πως όλες οι λογιστικές ενέργειες και δραστηριότητες είναι ειδικές για την οντότητα-επιχείρηση και δεν μπορούν να γενικευθούν. Οι λογιστές επηρεάζονται από τους στόχους που θέτει το μάνατζμεντ της επιχείρησης και η επιρροή αυτή αποτυπώνεται στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούν τις λογιστικές μετρήσεις για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων. Κατά συνέπεια, η κρίση του κάθε λογιστή είναι δυνατό να επηρεάσει τον τρόπο με τον οποίο αποτυπώνονται τα λογιστικά στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο Arnett (1961) επίσης πιστεύει ότι οι λογιστικές μετρήσεις δεν μπορεί να είναι αντικειμενικές. Ως παραδείγματα μη-αντικειμενικών λογιστικών μετρήσεων αναφέρει την περίπτωση που κάποιος εταίρος ενοικιάζει ένα προσωπικό του ακίνητο στην εταιρία στην οποία συμμετέχει. Στην περίπτωση αυτή όπως αναφέρει ο Arnett τα δύο μέρη που συμμετέχουν στην συναλλαγή έχουν κοινά συμφέροντα και κατά συνέπεια η συναλλαγή δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως καθαρά εμπορική καθώς δεν θα υπάρξει διαπραγμάτευση μεταξύ των δύο μερών. Συνεπώς το ενοίκιο δεν μπορεί να θεωρηθεί αντικειμενικό ακόμη και εάν προσδιορίζεται με βάση αντικειμενικούς τρόπους που επικρατούν στην αγορά. Ο Arnett επίσης αναφέρει και τον προσδιορισμό των αποσβέσεων ως ένα κλασικό παράδειγμα μίας μη αντικειμενικής λογιστικής μέτρησης. Οι αποσβέσεις, όπως αναφέρει, για να είναι αντικειμενικές πρέπει να καταλογίζονται με βάση την πραγματική διάρκεια ζωής των παγίων. Στις περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις εξακολουθούν να κατέχουν και να χρησιμοποιούν πλήρως αποσβεσμένα περιουσιακά στοιχεία οι αποσβέσεις του στοιχείου αυτού υπερκαταλογίστηκαν και άρα δεν μπορεί να θεωρηθούν αντικειμενικές. Τέλος ο Arnett χρησιμοποιεί την αποτίμηση αποθεμάτων για να τονίσει την ασυνέπεια των λογιστικών μετρήσεων. Στη λογιστική, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος και στην τρέχουσα αξία (αγοραία αξία) γεγονός που υποδηλώνει πως οι λογιστές θεωρούν ως αντικειμενικές τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά όταν είναι χαμηλότερες από το κόστος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων. Αφού όμως οι αγοραίες τιμές είναι αντικειμενικές όταν είναι χαμηλότερες από το κόστος γιατί να μην είναι αντικειμενικές και όταν είναι υψηλότερες από αυτό; Εδώ λοιπόν κατά τον Arnett έχουμε μια περίπτωση που μία λογιστική αρχή υπερκεράζει μία άλλη καθώς φαίνεται

ότι η αρχή της συντηρητικότητας θεωρείται ως σημαντικότερη από την αρχή της αντικειμενικότητας.

Ακόμη όμως και με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ), σύμφωνα με τα οποία απαξιώθηκε η αρχή της συντηρητικότητας, οι λογιστικές μετρήσεις δεν θεωρούνται αντικειμενικές από πολλούς ερευνητές της λογιστικής. Η εισαγωγή της έννοιας της «εύλογης αξίας» δημιουργεί σοβαρά ερωτηματικά όσον αφορά την αντικειμενικότητα των λογιστικών μετρήσεων. Για τον λόγο αυτό, όπως αναφέρει ο Καραγιώργος (2006), στα ΔΠΧΠ η αρχή της αντικειμενικότητας έχει μετονομαστεί σε αρχή της «ακριβοδίκαιης παρουσίασης». Το περιεχόμενο της αρχής αυτής ουσιαστικά συνοψίζεται στο ίδιο νόημα με την αρχή της αντικειμενικότητας, μόνο που παρουσιάζονται περισσότερες προσθήκες και διευκρινήσεις, ορισμένες φορές με κάποιες αποκλίσεις.

Έτσι, το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (financial reporting) που θέτει το International Accounting Standards Board (IASB,2010) επισημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις τυχόν μεταβολές στην οικονομική θέση (ταμειακές ροές) των οντοτήτων-επιχειρήσεων προκειμένου οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να συγκρίνουν και αξιολογούν τις οικονομικές καταστάσεις των διαφόρων οντοτήτων. Αυτό σύμφωνα με την Pratt (2014) προϋποθέτει ότι οι λογιστές είναι αμερόληπτοι κατά την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, που σημαίνει ότι τα οικονομικά στοιχεία που δημοσιοποιούνται δεν αντικατοπτρίζουν τις προσωπικές αντιλήψεις του λογιστή που συνέταξε τις καταστάσεις. Η αντικειμενικότητα επιβάλλει επίσης ο συντάκτης των οικονομικών καταστάσεων να ερμηνεύει τις λογιστικές πολιτικές κατά τρόπο αληθή.

Η αντικειμενικότητα επίσης προϋποθέτει ότι ο τρόπος με τον οποίο αποτιμώνται τα περιουσιακά στοιχεία και γίνονται οι λογιστικές μετρήσεις είναι αντικειμενικός, το οποίο, με τη σειρά του, παρέχει τη διαβεβαίωση ότι τα δεδομένα είναι αξιόπιστα και ομοιόμορφα. Δηλαδή, οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι σε θέση να αντιλαμβάνονται τις μετρήσεις από διαφορετικές εταιρείες με τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Ως εκ τούτου, πρέπει να υπάρξει κοινός τρόπος για τη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων από τους λογιστές και την ερμηνεία αυτών από τους χρήστες. Ο κοινός αυτός τρόπος πρέπει να προσδιορίζει ακριβώς τι είναι αυτό που μετρούν οι λογιστές και πώς ερμηνεύουν

αυτές τις μετρήσεις οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά συνέπεια, είναι λογικό να υποθέσουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμες εάν τα στοιχεία τους αξιολογούνται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο από όλους ανεξαιρέτως τους χρήστες (Pratt, 2014).

Σύμφωνα με το IASB (2010) ένα στοιχείο για να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Η βασική προϋπόθεση για την αναγνώριση ενός στοιχείου που πρόκειται να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις είναι ο προσδιορισμός του κόστους και της αξίας του. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 83 αναφέρεται ότι «ένα στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν:

1. όλα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν προς ή θα εκρεύσουν από την οντότητα, και
2. το εν λόγω στοιχείο έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία.

Επιπλέον στην παράγραφο 49 δίνεται ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου ως εξής: «Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας οικονομικός πόρος που ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα. Ένας οικονομικός πόρος πρέπει να έχει τρία χαρακτηριστικά πριν να θεωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο:

- α) θα πρέπει να παρέχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη,
- β) τα οφέλη αυτά θα πρέπει να είναι υπό τον έλεγχο της επιχείρησης, και
- γ) πρέπει να έχει ήδη συντελεστεί το γεγονός το οποίο παραχωρεί το δικαίωμα στην εταιρία για έλεγχο πάνω στον πόρο και στα μελλοντικά οφέλη που αυτός θα αποφέρει. (παρελθοντικό γεγονός)».

Οι παραπάνω ορισμοί καθιστούν σαφές ότι η ύπαρξη αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώριση ενός στοιχείου που πρόκειται να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη όμως είναι προσδοκίες και η μέτρηση τους είναι μία υποκειμενική διαδικασία. Επιπλέον οι λογιστές έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν εάν θα μετρήσουν το κόστος ή την αξία ενός στοιχείου υπονοώντας ότι το κόστος και η αξία είναι δύο έννοιες που μπορεί η μία να υποκαταστήσει την άλλη. Σε αυτό συνηγορεί και το ΔΛΠ 38 (Νεγκάκης, 2015) το οποίο ορίζει ως κόστος «το ποσό

των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή την εύλογη αξία που καταβλήθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του ... Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή το ποσό των ταμιακών ισοδυνάμων ή οι μονάδες των εύλογης αξίας που καταβάλλονται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος χρησιμοποιείται ως η τιμή της συνάρτησης μέτρησης».

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, οι Vorsteretal. (2008) αναφέρουν ότι για να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο και να καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις:

1. Θα πρέπει να πληροί τα χαρακτηριστικά ενός εκ των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
2. Θα πρέπει να είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν προς ή από την οντότητα, και
3. Θα πρέπει να έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις δείχνουν ότι ένα στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να αναγνωρίζεται, αν η οικονομική οντότητα αναμένει από αυτό να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ένα στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναγνωρίζεται αν έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι αναγνωρίζεται πως θα υπάρξουν μελλοντικά οφέλη από το στοιχείο αυτό δεν υπάρχει κανένας τρόπος να υπολογιστούν αντικειμενικά και με βεβαιότητα τα οφέλη αυτά. Έτσι, δεν είναι δυνατόν να μετρηθεί αξιόπιστα κάτι που βασίζεται σε προσδοκίες. Είναι μόνο η προσδοκία του φαινομένου που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Είναι γενικά παραδεκτό ότι οι λογιστές δεν μπορούν να συμφωνήσουν σχετικά με τα χαρακτηριστικά της αξίας. Θα πρέπει να τονιστεί ότι δεν είναι δυνατόν να μετρηθεί μια διφορούμενη έννοια. Σύμφωνα με τον Stevens (1951), οι μετρήσεις είναι δυνατές μόνο για γεγονότα που έχουν συμβεί. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να μετρηθούν ανύπαρκτα γεγονότα καθώς είναι αδύνατο να προσδιοριστούν επακριβώς τα χαρακτηριστικά τους. Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι τα κριτήρια αναγνώρισης ενός στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να είναι αντικειμενικά. Οι Vickrey (1970) Willet (1987, 1988) και Ryanetal., (2002) από την άλλη πλευρά, ισχυρίζονται ότι δεν υπάρχει καμία απολύτως σχέση ανάμεσα στο ύψος των νομισματικών μονάδων που καταβάλλονται για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων και της πραγματικής αξίας αυτών και ότι η μέτρηση της πραγματικής αξίας

είναι καθαρά υποκειμενική διαδικασία. Οι Sorter (1969), Johnson (1970), Cushing (1989) και Goldberg (2001) επισημαίνουν ότι οι λογιστικές συναλλαγές που βασίζονται σε προβλεπόμενα γεγονότα δεν είναι πραγματικές. Υποστηρίζουν ότι οι συναλλαγές αυτές καταχωρούνται ως λογιστικές εγγραφές οι οποίες όμως δεν αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα. Τα προβλεπόμενα γεγονότα δεν είναι πραγματικότητα, καθώς δεν έχουν ακόμα συμβεί. Ως εκ τούτου, πολλές καταχωρήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται αντικειμενικές γιατί πολύ απλά δεν έχουν ακόμη συμβεί και η αντικειμενικότητα των λογιστικών μετρήσεων περιορίζεται μόνο σε συναλλαγές που αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα.

Προσπαθώντας να δώσει μία πρακτική λύση η Pratt(2014) προτείνει τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνουν προπληρωμένα έξοδα, άυλα περιουσιακά στοιχεία, χρεόγραφα, ακίνητα και εξοπλισμό πρέπει να αποτιμώνται στον ισολογισμό στο αρχικό κόστος, το οποίο είναι το τίμημα που καταβάλλεται κατά το χρόνο απόκτησής των περιουσιακών στοιχείων. Εναλλακτικά, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία, η οποία είναι το αρχικό κόστος αναπροσαρμοζόμενο με το ποσό των αποσβέσεων κάθε χρήσης. Όπως αναφέρει η Pratt, η χρήση του αρχικού κόστους είναι αποδεκτή σε αυτή την περίπτωση, επειδή η αξιοπιστία των δεδομένων κόστους υποστηρίζεται από τεκμηριωμένα στοιχεία, που επιτρέπει τα δεδομένα που πρέπει να επαληθεύονται αντικειμενικά.

Αντίστοιχα η Pratt αναφέρει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε ένα περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται και καταχωρείται στον ισολογισμό στην εύλογη αξία του. Αυτές διέπονται από την αρχή της αντικειμενικότητας η οποία επιτρέπει την αποτίμηση στην εύλογη αξία - που αντιπροσωπεύει τις μελλοντικές ταμειακές ροές που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες στον παρόντα χρόνο-μόνο εάν οι μελλοντικές ταμειακές ροές προκύπτουν από κάποια σύμβαση και μπορεί να προσδιοριστούν αντικειμενικά.

Ωστόσο οι Πατατούκας και Παπάκης (2014) θεωρούν ότι εφόσον οι λογιστές έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν εάν θα χρησιμοποιήσουν το κόστος ή την εύλογη αξία, πλήττεται σημαντικά η αξιοπιστία και η συνάφεια των οικονομικών καταστάσεων. Όπως αναφέρουν μία πληροφορία είναι αξιόπιστη εάν είναι επαληθεύσιμη. Οι αποτιμήσεις που γίνονται με την εύλογη αξία δεν μπορούν να είναι αξιόπιστες καθώς στηρίζονται στην εμπειρία του εκτιμητή αλλά και στις διάφορες τεχνικές που χρησιμοποιεί. Επομένως όπως υποστηρίζουν με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που εμφανίζεται στις

οικονομικές καταστάσεις είναι περισσότερο «αντικειμενική», ενώ με τη μέθοδο της εύλογης αξίας είναι «υποκειμενική». Ο όρος «υποκειμενική» ή «αντικειμενική» πληροφορία συνήθως συνδέεται με το κατά πόσον η πληροφορία αυτή είναι επαληθεύσιμη. Συνεπώς η αποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία είναι «υποκειμενική» είναι δύσκολα επαληθεύσιμη και συνεπώς είναι δύσκολο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να βασισθούν πάνω σε αυτήν.

Από την άλλη μεριά, η συνάφεια προϋποθέτει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες για διενέργεια σχετικών εκτιμήσεων, όπως εκτίμηση των πωλήσεων ή εκτίμηση των καθαρών κερδών ή εκτίμηση ταμειακών ροών, καθώς επίσης και άλλων χρηματοοικονομικών μεγεθών. Επιπλέον, οι λογιστικές πληροφορίες θα πρέπει να βοηθούν τους χρήστες να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν τις προηγούμενες εκτιμήσεις τους για τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Για να είναι συναφείς οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει οι αποτιμήσεις των κονδυλίων του ισολογισμού, καθώς επίσης και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές τις αποτιμήσεις, να είναι αμερόληπτες. Αμερόληπτες αποτιμήσεις είναι εκείνες οι οποίες δεν επηρεάζονται από «υποκειμενικές» εκτιμήσεις και κρίσεις. Στην πράξη είναι δύσκολο να υπάρξει πλήρης αμεροληψία. Όπως τονίζουν οι Πατατούκας και Παπάκης (2014) η αμεροληψία δεν πρέπει να συγχέεται με την αντικειμενικότητα. Για παράδειγμα αναφέρονται οι αποτιμήσεις των χρηματοοικονομικών μέσων που προκύπτουν από οργανωμένες αγορές, όπως η χρηματιστηριακή αγορά. Είναι πιθανό ότι οι πληροφορίες που προκύπτουν από αυτές τις αγορές είναι «αντικειμενικές» και συνεπώς εύκολα επαληθεύσιμες. Δεν είναι όμως και απαραίτητα αμερόληπτες. Αυτό συμβαίνει διότι οι τιμές των μετοχών διαμορφώνονται ενδεχομένως από παράγοντες όπως η εσωτερική πληροφόρηση, η κερδοσκοπία κ.ά. Επομένως, η εύλογη αξία των μετοχών η οποία προκύπτει από χρηματιστηριακές συναλλαγές περιέχει μεγάλο βαθμό αβεβαιότητας και συνεπώς οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται περισσότερο μεροληπτικές, μειώνοντας την αξιοπιστία τους. Δηλαδή προσβάλλεται η διαφάνεια και η ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων, πράγμα που είναι πολύ σημαντικό για τους επενδυτές.

Συνοψίζοντας οι Πατατούκας και Παπάκης (2014) εξάρουν το ρόλο των ορκωτών λογιστών οι οποίοι καλούνται να επιβεβαιώσουν την αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τέλος αυτό που θεωρούν ως λύση για την αποκατάσταση της χαμένης αντικειμενικότητας της λογιστικής πληροφόρησης είναι η Κατάσταση Ταμειακών



Ροών η οποία ξεπερνάει ως ένα σημείο τα προβλήματα που δημιουργεί η λογιστική της εύλογης αξίας, και παρέχει πληρέστερη πληροφόρηση στη διοίκηση της εταιρείας, στους μετόχους – επενδυτές, και στους υπόλοιπους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Ανακεφαλαιώνοντας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι λογιστικές πληροφορίες, για να έχουν χρηστική αξία για κάθε ενδιαφερόμενο, θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τις βασικές λογιστικές αρχές, δηλ., να είναι κατανοητές, συναφείς, αξιόπιστες και ουδέτερες.

Ήδη από το 1961 ο Arnett επεσήμανε τη σπουδαιότητα της αρχής αυτής αναφέροντας ότι η λογιστική πληροφόρηση για να έχει χρηστική αξία για κάθε ενδιαφερόμενο πρέπει να είναι αμερόληπτη, απαλλαγμένη δηλ. από υποκειμενικές απόψεις και εκτιμήσεις και να μπορεί να επαληθευθεί από έναν τρίτο ανεξάρτητο ελεγκτή.

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν ή αναμένεται να παρουσιάσουν, να βασίζονται δηλ. σε επαληθεύσιμα αποδεικτικά στοιχεία, όπως ένα ηλεκτρονικό ή έντυπο παραστατικό το οποίο θα επιβεβαιώνει τις συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτό σε πρακτικό επίπεδο σημαίνει ότι δύο ανεξάρτητοι παρατηρητές απαλλαγμένοι από προσωπικές απόψεις και αντιλήψεις μελετώντας τις μετρήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να εξάγουν το ίδιο αποτέλεσμα.

Έτσι, τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την αρχή της αντικειμενικότητας, σύμφωνα με την οποία για να είναι αξιόπιστες οι λογιστικές πληροφορίες που συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις, πρέπει να είναι ουδέτερες, δηλ., απαλλαγμένες από προκαταλήψεις. Με την καθιέρωση της αρχής αυτής, τα Ε.Λ.Π. επιβάλλουν όλα τα στοιχεία που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να αποδεικνύονται με αντικειμενικό τρόπο, δηλ., για κάθε συναλλαγή θα πρέπει να υπάρχει το ανάλογο παραστατικό, που να δικαιολογεί την εγγραφή αυτή, έτσι ώστε να μπορούν ανά πάσα στιγμή ζητηθεί, να επαληθευτούν τα στοιχεία αυτά. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υιοθετούν την αρχή αυτή, αναφέροντας ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί κανένα έξοδο αν πρώτα δεν έχει εκδοθεί το απαραίτητο παραστατικό έγγραφο ή ότι δεν μπορεί να επαληθευθεί καμία συναλλαγή με τρίτους αν δεν υπάρχουν τα απαραίτητα παραστατικά έγγραφα.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και την εισαγωγή της έννοιας της " εύλογης αξίας" δημιουργούνται

κάποια προβλήματα ως προς την αντικειμενικότητα των μετρήσεων. Γι' αυτό το λόγο η αρχή της αντικειμενικότητας μετονομάστηκε σε "αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίας" που στην ουσία έχει το ίδιο νόημα με την αρχή της αντικειμενικότητας, με περισσότερες όμως προσθήκες και διευκρινήσεις. Σύμφωνα λοιπόν με αυτή την αρχή οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις τυχόν μεταβολές στην οικονομική θέση (ταμειακές ροές) των επιχειρήσεων ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να συγκρίνουν και αξιολογούν τις οικονομικές καταστάσεις των διαφόρων επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι οι λογιστές, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι αμερόληπτοι και στα οικονομικά στοιχεία που δημοσιοποιούνται δεν αντικατοπτρίζονται οι προσωπικές τους αντιλήψεις. Η αντικειμενικότητα επίσης προϋποθέτει ότι τα δεδομένα που καταχωρούνται είναι αξιόπιστα και ομοιόμορφα. Με άλλα λόγια οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αντιλαμβάνονται τις μετρήσεις από διαφορετικές εταιρείες με τον ίδιο ακριβώς τρόπο δηλ. να υπάρχει κοινός τρόπος για τη σύνταξη και την ερμηνεία των λογιστικών μετρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμες εφόσον τα στοιχεία τους αξιολογούνται με τον ίδιο τρόπο από όλους ανεξαιρέτως τους χρήστες. Τα προβλήματα λοιπόν που δημιούργησε η λογιστική της εύλογης αξίας μπορούν να επιλυθούν με την βοήθεια των καταστάσεων των ταμειακών ροών οι οποίες παρέχουν πληρέστερη πληροφόρηση στη διοίκηση της εταιρείας, στους μετόχους - επενδυτές και στους υπόλοιπους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **A. ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

Αληφαντής Γ (2008) Χρηματοοικονομική Λογιστική Τόμος Α΄ Αθήνα Εκδόσεις ΠΑΣΙΣΟΣ

Γκίκας Δ, Παπαδάκη Α (2012) Χρηματοοικονομική Λογιστική International Financial Reporting Standard Δ΄ Έκδοση Αθήνα Εκδόσεις Γ. Μπένου

Γκίνογλου Δ, Ταχυνάκης Π, Μωυσή Σ (2005) Λογιστική Εκδόσεις Rossili

Καζάντζης Ι. Χρήστος (2006) Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων Πειραιάς Εκδόσεις BUSINESS PLUS A.E

Καραγιώργος, Θ. (2006). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Βασικές Λογιστικές Αρχές. Τιμητικός Τόμος «Μαρίας Νεγρεπόντη-Δελιβάνη», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Μπάλλας Α. Απόστολος, Χέβας Λ. Δημοσθένης (2011) Χρηματοοικονομική Λογιστική Γ΄ Έκδοση Αθήνα Εκδόσεις Γ. Μπένου

Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - Θεωρία και Εφαρμογές. Θεσσαλονίκη.

Νεγκάκης Ι Χρήστος και Ταχυνάκης Δ Παναγιώτης (2013) Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου Αθήνα Εκδόσεις Διπλογραφία

Παπάς Α (2011) Χρηματοοικονομική Λογιστική Θεωρητικά και πρακτικά θέματα . Αρχές Λογιστικής. Γ.Λ.Σ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αθήνα Εκδόσεις Γ. Μπένου

Πατατούκας, Κ. και Παπάκης, Ν. (2014). Η Αξιοπιστία και η Σχετικότητα της Εύλογης Αξίας. Accountancy Greece, 13: 29-34.

Σακελλής Ε, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Εκδόσεις Σακελλή

Σγουρινάκης Ν, Μιχελινάκης Β, Βλησμάς Ο, Ναούμ Β. Χ, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ερμηνευτική προσέγγιση και παραδείγματα Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη.

## B. ΞΕΝΗ

- Arnett, H.E. (1961). What does "Objectivity" Mean to Accountants? *Journal of Accountancy*, 111(5): 63-68
- Cushing, B.E. (1989). On the Feasibility and Consequences of a Data Base Approach to Corporate Accounting. *Journal of Information Systems*, 3(2): 29-52
- Goldberg, L. (2001). *A Journey into the Accounting Thought*. Edited by: Leech, S.L. Routledge, London.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2010) *International Financial Reporting Standards (IFRS), Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- Johnson, O. (1970). Towards an Events Theory of Accounting. *The Accounting Review*, 3: 641-653.
- Pratt, J. (2014). *Financial Accounting in an Economic Context*, New York: Wiley.
- Ryan, B., Scapens, R.W., and Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Second Edition, Mitcham, Surrey, International, Padstow, Cornwall.
- Sorter, H.G. (1969). An Events Approach to Basic Accounting Theory, *The Accounting Review*, January: 12-90.
- Staubus, G. J. (1985). An induced Theory of Accounting Measurement, *The Accounting Review*, January, 60(1): 53-75.
- Staubus, G. J. (2004). Two Views of Accounting Measurement. *Abacus*, 40 (3): 265-279.
- Stevens, S.S. (1951). Mathematics, Measurement and Psychophysics, in (Ed), *Handbook of Experimental Psychology*, New York: Wiley.
- Vickrey, D. W. (1970). Is Accounting a Measurement Discipline? *Accounting Review*, 45 (4): 731-742.
- Vorster, Q., koornhof, C., Oberholster, J., Koppeschaar, Z., Coetzee, S., Jansevan Rensburg, C. and Binnekade, C. (2008). *Introduction to IFRS*. Lexis Nexis, Durban. and *Business Research*, 19: 79-91.
- Willet, R.J. (1987). An Axiomatic Theory of Accounting Measurement. *Accounting and Business Research*, 18: 155-171.
- Willet, R.J. (1988). An Axiomatic Theory of Accounting Measurement – Part 2, *Accounting*