

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**Βαλεργάκη Περσεφόνη Α.Μ. 9888
Γαβαλά Αφροδίτη Α.Μ. 9172**

"Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων: Επιστημονικός Συνεργάτης Νικόλαος Καραμπίνης

**Ηράκλειο,
Μάρτιος, 2015**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
FOREWORD.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	10
ΑΠΟ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	10
1.1 Μια εισαγωγή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	10
1.1.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	11
1.1.2 Το πεδίο όπου εφαρμόζονται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	11
1.2 Ιστορική εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	12
1.3 Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	13
1.3.1 Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	13
1.3.2 Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	15
1.3.3 Η Συμβουλευτική Επιτροπή των Προτύπων	16
1.3.4 Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	16
1.4 Διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου και η δομή του	17
1.4.1 Στάδια έκδοσης ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	17
1.4.2 Δομή ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	21
1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	24
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	24
2.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ	24
2.1.1 Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων.....	25
2.1.2 Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα.....	25
2.1.3 Δ.Λ.Π.7: Καταστάσεις ταμειακών ροών.....	26
2.1.4 Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη.....	26
2.1.5 Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού	27
2.1.6 Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα πάγια	27
2.1.7 Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα.....	27
2.1.8 Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε εργαζομένους & Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική απεικόνιση και πληροφόρηση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης	28
2.1.9 Δ.Λ.Π. 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος	29
2.1.10 Δ.Λ.Π. 23: Κόστος δναεισμού.....	29
2.1.11 Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	30

2.1.12 Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις & Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις & Δ.Λ.Π. 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες.....	31
2.1.13 Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.....	31
2.1.14 Δ.Λ.Π. 36: Μείωση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού	32
2.1.15 Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ..	32
2.2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που βρίσκονται σε ισχύ ...	32
2.2.1 Δ.Π.Χ.Π.1: Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.	33
2.2.2 Δ.Π.Χ.Π. 3: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	33
2.2.3 Δ.Π.Χ.Π. 5: Πάγια στοιχεία του ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες	34
2.2.4 Δ.Π.Χ.Π. 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	35
Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	35
3.1 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και τι ίσχυε πριν από αυτά (παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).....	35
3.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	36
3.2.1 Γενικά στοιχεία	36
3.2.2 Οι σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	37
3.2.3 Οι βασικές αρχές που διέπουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	38
3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	41
ΝΟΜΟΣ 4308/2014 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	41
4.1 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει του μεγέθους	41
4.1.1 Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής- υπόχρεες οντότητες.....	41
4.1.2 Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων	42
4.2 Λογιστικά αρχεία.....	43
4.2.1 Άρθρο 3: Σχέδιο λογαριασμών και λογιστικά αρχεία	43
4.2.2 Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία.....	45
4.2.3 Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος	46
4.2.4 Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων και χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	47
4.2.5 Άρθρο 7: Διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων	48
4.3 Παραστατικά πωλήσεων	48
4.3.1 Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης & Άρθρο 9: Περιεχόμενο του & Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης του	48
4.3.2 Άρθρο 14: Ηλεκτρονικά τιμολόγια & Άρθρο 15: Η αυθεντικότητα τους.....	52
4.3.3 Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών & Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης τους	53

4.4 Αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	54
4.4.1 Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	54
4.4.2 Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	55
4.5 Κανόνες επιμέτρησης	56
4.6 Προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές	57
4.6.1 Άρθρο 29: Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	57
4.6.2 Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές.....	57
4.7 Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	58
4.7.1 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για τους σκοπούς της ενοποίησης	58
4.7.2 Άρθρο 33: Οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση.....	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	60
ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν. 4308/2014	60
5.1 Τι αλλάζει με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων	60
5.2 Ορισμένα γενικά στοιχεία για τον νέο νόμο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ...	61
5.3 Η απλοποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με τον νέο νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	62
5.4 Οι νέες λογιστικές ρυθμίσεις που επέρχονται με το νέο νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	63
5.5 Καταχώριση σε διπλογραφικά βιβλία	64
5.6 Έκδοση παραστατικών.....	65
5.6.1 Παραστατικά διακίνησης.....	65
5.6.2 Παραστατικά πωλήσεων όσον αφορά την τιμολόγηση	69
5.6.3 Παραστατικά πωλήσεων όσον αφορά τους ιδιώτες.....	69
5.6.4 Τρόπος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.....	70
5.7 Ενημέρωση των λογιστικών αρχείων- ενημέρωση ποσοτικής απογραφής στο βιβλίο ισολογισμού και απογραφών ή στο απλογραφικό βιβλίο	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	73
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	73
6.1 Εισαγωγικά στοιχεία.....	73
6.2 Σύγκριση ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	73
6.2.1 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων	73
6.2.2 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης	74
6.2.3 Χρηματοδοτικές μισθώσεις	74
6.2.4 Ορισμοί και ομάδα 8	74
6.2.5 Αναβαλλόμενη φορολογία	75
6.2.6 Αποσβέσεις	75

6.2.7. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών	76
6.2.8 Εύλογη αξία.....	76
6.2.9 Συναλλαγματικές διαφορές	78
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	80
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	82

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που πλέον συμπεριλαμβάνουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπως ίσχυαν πριν και μετά τον νόμο 4308/2014.

Σημαντικές αλλαγές στο επιχειρηματικό περιβάλλον, στην λογιστική παρακολούθηση αλλά και στην φορολόγηση έχουν επέλθει με διάφορους νόμους στην χώρα μας. Όλα ξεκίνησαν με τον νόμο 4072/2012 με τον οποίο εισήχθη η νέα μορφή εταιρίας, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία. Έπειτα, με τα νόμο 4093/2012 θεσπίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προωθώντας την απλοποίηση των υποχρεώσεων των βιβλίων και στοιχείων. Στην συνέχεια, ακολούθησε ο νόμος 4172/2013 με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και ο νόμος 4223/2013 με τη θέσπιση του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων.

Η μεγαλύτερη βέβαια αλλαγή όλων είναι η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τον νόμο 4308/2014, ο οποίος αποτυπώνει σε 41 άρθρα και λίγες σελίδες, την προηγούμενη νομοθεσία των περίπου 1200 σελίδων. Μετά από δεκαετίες απλοποιείται ο τρόπος με τον οποίο καταγράφονται οι συναλλαγές για φορολογικούς σκοπούς, ενώ ύστερα από 35 χρόνια για πρώτη φορά, το Λογιστικό Δίκαιο αλλάζει, εκσυγχρονίζεται και αποτελεί ένα πολύ βασικό εργαλείο ανάπτυξης.

Από την παρούσα πτυχιακή γίνεται αντιληπτό ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα μπορούν ισάξια να αντικαταστήσουν το πλέον ξεπερασμένο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο από τις αρχές του 1980 έβαλε σε τάξη όλα τα συστήματα λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων, καθιερώνοντας κανόνες καθολικής ισχύς και το σχέδιο λογαριασμών.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε ήταν η παρουσίαση του νόμου, ο οποίος αφορά τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, με τον απαραίτητο σχολιασμό και τις εμφανιζόμενες διαφορές μεταξύ τους.

FOREWORD

The purpose of this thesis is to present the International Accounting Standards Board, which include the International Financial Reporting Standards and the Greek Accounting Standards applied before and after the law 4308/2014.

Significant changes in the business environment, accounting and taxation to have been made by various laws in our country. It all started with law 4072/2012 which introduced the new company form, Private Capital Company (I.K.E.). Then, with the law 4093/2012 introduced the Transaction Tax Reporting Code (K.F.A.S.) promoting simplify the obligations of books and records. Then followed the law 4172/2013 with the Income Tax Code and the law 4223/2013 establishing Consolidated Tax on Property Ownership (EN.F.I.A).

The biggest change of all is of course the introduction of Greek Accounting Standards by law 4308/2014, which captures in 41 articles and a few pages, the previous legislation of about 1200 pages. After decades of streamlining the way in which transactions are recorded for tax purposes, and after 35 years for the first time, the Accounting Law is changed, modernized and is an essential development tool.

Analyzing this thesis, is understood that the Greek General Chart of Accounts can equally replace the now outdated Greek General Chart of Accounts, which since early 1980 tidied all accounting business systems, establishing rules of universal validity and draft accounts.

The methodology used was the presentation of the law which deals with the new Greek Accounting Standards and International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards, with the necessary explanations and emerging differences.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής, αναφέρονται εισαγωγικά στοιχεία για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, αφού πλέον, εξαιτίας της διεθνοποίησης των δυνατοτήτων δανεισμού των επιχειρήσεων έχει δημιουργηθεί άνοιγμα των χρηματαγορών και των κεφαλαιαγορών, καθιστώντας απαραίτητη την εφαρμογή λογιστικών προτύπων σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο.

Έπειτα ακολουθεί η εξελικτική πορεία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από το έτος 1973 ως σήμερα και η παρουσίαση των βασικότερων οργάνων κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τέλος, αναλύεται η διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου όπου ακολουθούνται έξι συγκεκριμένα στάδια, η δομή του και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα βασικότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα και τι ίσχυε πριν από αυτά, δηλαδή τα παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Ο όρος Ε.Λ.Π. δεν είναι επίσημος, αλλά με αυτόν γίνεται αναφορά στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, στις αρχές τήρησης των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο κατάρτισης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Ε.Λ.Π. θεωρούνται τα εξής: (α) Ε.Γ.Λ.Σ. (β) Ν. 2190/1920, (γ) Κ.Β.Σ. (δ) Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και (ε) Π.Δ. 299/2003.

Παρακάτω παρουσιάζεται η έννοια, ο σκοπός και οι βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου το οποίο εισήχθη στην χώρα μας με το Π.Δ. 1123/1980 και τέλος, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται ο νέος νόμος 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο όλες οι αλλαγές οι οποίες επήλθαν με την θέσπιση αυτού του νέου

νόμου. Αυτές οι αλλαγές αφορούν κυρίως την καταχώριση των συναλλαγών και των γεγονότων στα διπλογραφικά βιβλία, την έκδοση παραστατικών και την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας, πραγματοποιείται μια προσπάθεια ανάλυσης των σημαντικότερων διαφορών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τις διαφορές που ήδη υπήρχαν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα ισχύοντα Ε.Λ.Π.

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί ότι η εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας ολοκληρώθηκε ισόποσα και από τις δύο σπουδάστριες. Ειδικότερα, η Βαλεργάκη Περσεφόνη ανέλυσε το πρώτο, το τρίτο και το πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας, ενώ η Γαβαλά Αφροδίτη ασχολήθηκε με το δεύτερο, το τέταρτο και το έκτο κεφάλαιο της εργασίας, προκειμένου να συμβάλλουν και οι δύο με τον καλύτερο δυνατό τρόπο στην ανάλυση και σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο όσον αφορά στις προϊσχύουσες αναφορές, όσον και σε εκείνες που ισχύουν σήμερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

1.1 Μια εισαγωγή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Εξαιτίας της διεθνοποίησης των δυνατοτήτων δανεισμού των επιχειρήσεων στον ιδιωτικό τομέα, έχει δημιουργηθεί άνοιγμα των χρηματαγορών καθώς επίσης και των κεφαλαιαγορών. Έτσι, την σημερινή εποχή, είναι απαραίτητη η εφαρμογή λογιστικών προτύπων στον ιδιωτικό καθώς επίσης και στον δημόσιο τομέα, σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο.

Λόγω του ανοίγματος των χρηματαγορών αλλά και των κεφαλαιαγορών, οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης οι οποίες δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις αποτελούν αντικείμενο μελέτης από διαφορετικές χώρες στις οποίες όπως είναι φυσικό ισχύουν διαφορετικοί κανόνες για την μέτρηση της περιουσίας καθώς επίσης και του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδη ή ζημιές) της δραστηριότητάς τους (Grant Thornton, 2006, σελ. 25).

Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει να υιοθετηθούν ενιαία λογιστικά πρότυπα έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις σε διάφορες χώρες. Για να επιτευχθεί λοιπόν ο στόχος της εξασφάλισης της συγκρισιμότητας θα πρέπει να περιοριστεί το εύρος αλλά και η ποικιλία των διαφορών που υπάρχουν σε διαφορετικές λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται, σε σχέση με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

Με την εφαρμογή των ενιαίων λογιστικών προτύπων από όλες τις χώρες σε σχέση με τις πληροφορίες οι οποίες δημοσιεύονται, γίνεται ευκολότερη η παρουσίαση της φιλοσοφίας η οποία ακολουθείται για την προετοιμασία των λογαριασμών.

Επίσης, με την χρήση των ενιαίων λογιστικών προτύπων, επιτυγχάνεται η καλύτερη συνοχή των οικονομικών καταστάσεων, αφού συντάσσονται σύμφωνα με ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών που έχουν μια λογική συνέχεια, αποφεύγοντας τις αντιθέσεις και τις αντιφάσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 25).

1.1.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Αποτελώντας ένα αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης αλλά και το βασικότερο από αυτά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι μια κωδικοποιημένη μορφή των λογιστικών πολιτικών και κανόνων οι οποίοι είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κρίνεται απαραίτητη για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς με αυτά επιτυγχάνεται ο τρόπος απεικόνισης συγκεκριμένων οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων.

Με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την δυνατότητα που προσφέρουν για συσχέτιση των οικονομικών καταστάσεων στην ενιαία αγορά, δημιουργούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και καθίσταται ευκολότερος ο ανταγωνισμός καθώς επίσης και η κυκλοφορία των κεφαλαίων (Grant Thornton, 2006, σελ. 26).

Τα πρότυπα των οποίων η έκδοση τους είχε γίνει από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- I.A.S.C.) κατά τα έτη 1973 έως 2001, λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards- I.A.S.). Τα πρότυπα τα οποία θα εκδίδονται από τον Μάρτιο του 2002 και μετά από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- I.A.S.B.), λέγονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financing Reporting Standards- I.F.R.S.) (Grant Thornton, 2006, σελ. 26).

1.1.2 Το πεδίο όπου εφαρμόζονται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) περιλαμβάνει σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν σχεδιαστεί κατά κύριο λόγο για συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, π.χ. εμπορικές επιχειρήσεις, βιομηχανικές επιχειρήσεις κ.λπ., αλλά από την άλλη έχουν την δυνατότητα να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς για

επιχειρήσεις οι οποίες είναι μη κερδοσκοπικές, π.χ. επιχειρήσεις δημόσιου τομέα κ.λπ. (Grant Thornton, 2006, σελ. 27).

1.2 Ιστορική εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Το 1973 ιδρύεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το 1975 εκδίδεται το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο από την επιτροπή αυτή. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής.

Σε δεύτερη φάση, το 1995 ο Διεθνής Οργανισμός Επιτρόπων Κεφαλαιαγοράς και η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συμφωνούν για την εκπόνηση μιας σειράς κάποιων κύριων λογιστικών προτύπων, ενώ το 1997 το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και η Ομάδα των 7 υποστηρίζει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (books.eudoxus.gr., 2010, σελ. 18).

Το έτος 1999 ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών για να συνεισφέρει στην επίλυση των προβλημάτων που δημιουργούνται κατά την πρακτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το 2000 ο Διεθνής Οργανισμός Επιτρόπων Κεφαλαιαγοράς προτείνει από τα μέλη του να αποδεχτούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την εισαγωγή τους σε πάνω από ένα χρηματιστήρια και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. προτείνει την αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για εισαγωγές σε χρηματιστήρια εντός και εκτός των Η.Π.Α. (books.eudoxus.gr., 2010, σελ. 18).

Το 2001 οι ευθύνες και οι εργασίες της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είχαν παρουσιάσει μεγάλη αύξηση με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ανταπόκριση της στα νέα δεδομένα αλλά και στις ανάγκες που υπήρχαν αλλά και ολοένα παρουσιάζονταν και επομένως οδηγείται σε αναδιάρθρωση. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναλαμβάνει την εκπόνηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα ήδη υπάρχοντα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται από το Συμβούλιο αυτό.

Το 2002 η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών μετονομάζεται σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και η Ευρωπαϊκή Ένωση ορίζει απαραίτητη την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο.

Το 2003 το σχέδιο βελτίωσης των Δ.Λ.Π. το οποίο είχε πραγματοποιηθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιφέρει αλλαγές και βελτιώσεις σε ήδη υπάρχοντα Δ.Λ.Π. τα οποία είχαν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και εκδίδεται το πρώτου Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το έτος 2005, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από πάρα πολλές χώρες παγκοσμίως (books.eudoxus.gr., 2010, σελ. 18)

1.3 Όργανα κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι τέσσερα και είναι τα εξής:

- ✚ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- I.A.S.C.).
- ✚ Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- I.A.S.B.).
- ✚ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council- S.A.C.).
- ✚ Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee- I.F.R.I.C.).
- ✚ Η Ευρωπαϊκή Ένωση (Grant Thornton, 2006, σελ. 28).

1.3.1 Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Έπειτα από συμφωνία επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ιρλανδίας, της Ολλανδίας, των Η.Π.Α. και της Αγγλίας, πραγματοποιήθηκε η σύσταση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 1973. Για την πραγματοποίηση του σκοπού της, ο οποίος ήταν η έκδοση των λογιστικών προτύπων, υπήρχαν 13 μέλη προερχόμενα από διάφορα γνωστικά αντικείμενα, π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.λπ. (Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, σελ.24).

Οι κύριοι σκοποί της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι οι εξής:

- ✚ Η διαμόρφωση και η δημοσίευση στο ευρύτερο κοινό λογιστικών προτύπων, των οποίων η τήρηση τους κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη.
- ✚ Η προώθηση της παγκόσμιας αποδοχής και τήρησης των προτύπων αυτών.
- ✚ Η βελτίωση και η εναρμόνιση των κανόνων, των διαδικασιών και των λογιστικών προτύπων σε σχέση με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, σελ.24).

Σύμφωνα με το καταστατικό της επιτροπής αυτής, οι στόχοι των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- ✚ Να δημιουργούν ένα ενιαίο σύνολο προτύπων τα οποία είναι σαφή, επιβλητέα και με υψηλή ποιότητα για το κοινό συμφέρον.
- ✚ Να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις λογιστικές καταστάσεις για να συμβάλλουν στις οικονομικές αποφάσεις και στην εισαγωγή επιχειρήσεων στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές.
- ✚ Να προωθούν την χρήση και την εφαρμογή των προτύπων.
- ✚ Να συγκλίνουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα μαζί τους για να επιτευχθούν υψηλής ποιότητας λύσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 29-30).

Την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελούν 22 μέλη, ονομαζόμενα ως θεματοφύλακες, και προέρχονται από διάφορες γεωγραφικές περιοχές έτσι ώστε να υπάρχει η εξασφάλιση μιας ευρείας διεθνούς βάσης. Έτσι, οι θεματοφύλακες, οι οποίοι ασχολούνται με την διοίκηση της επιτροπής προέρχονται από:

- ✚ Την Βόρειο Αμερική (έξι άτομα).
- ✚ Την Ευρώπη (έξι άτομα).
- ✚ Την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού (έξι άτομα).
- ✚ Κάθε άλλη περιοχή (τέσσερα άτομα) (Grant Thornton, 2006, σελ. 29-30).

Η επιτροπή αυτή, το 2002 πραγματοποίησε αναδιοργάνωση του τρόπου με τον οποία λειτουργούσε, έχοντας σαν αποτέλεσμα την ανασύσταση της ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός. Η θυγατρική της είναι το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μία ανεξάρτητη αρχή με έδρα το Λονδίνο, η οποία είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων και θα αναλυθεί αμέσως παρακάτω.

1.3.2 Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι μια ανεξάρτητη αρχή, ιδιωτικών χρηματοδοτούμενη και το οποίο είναι υπεύθυνο για την εκπόνηση και έκδοση λογιστικών προτύπων. Οι βασικότεροι χορηγοί του είναι πολυεθνικές λογιστικές και ελεγκτικές εταιρίες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, τράπεζες, επαγγελματικά σωματεία κ.λπ. Αποτελεί το διάδοχο της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων η οποία είχε πάνω από 95 λογιστικά σώματα χωρών.

Όμως, οι ευθύνες και οι εργασίες της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είχαν παρουσιάσει μεγάλη αύξηση με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ανταπόκριση της στα νέα δεδομένα αλλά και στις ανάγκες που υπήρχαν αλλά και ολοένα παρουσιάζονταν. Έτσι, δημιουργήθηκε το 2001 ο μη κερδοσκοπικός οργανισμός Ίδρυμα Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee Foundation- I.A.S.C.F.), με έδρα τις Η.Π.Α. και αποτελείται από 19 διαχειριστές οι οποίοι διορίζουν το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων και την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (books.eudoxus.gr, 2010, σελ. 1.7-1.10).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από 14 μέλη τα οποία προέρχονται από εννέα διαφορετικές χώρες και από χώρους με διαφορετικά γνωστικά αντικείμενα. Οι σκοποί του είναι οι παρακάτω:

- ✚ Η εκπόνηση ενός κοινού συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων προς το δημόσιο συμφέρον, τα οποία διαθέτουν υψηλή ποιότητα, σαφήνεια και εφαρμοσιμότητα. Καθιστούν απαραίτητη την παροχή υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας πληροφοριών για τις οικονομικές

καταστάσεις συμβάλλοντας στις οικονομικές αποφάσεις και στην εισαγωγή επιχειρήσεων στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές.

- ✚ Η προώθηση της χρήσης και η αυστηρή εφαρμογή των λογιστικών προτύπων.
- ✚ Η στενή συνεργασία με εθνικούς οργανισμούς εκπόνησης λογιστικών προτύπων για την σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων των διάφορων χωρών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (books.eudoxus.gr, 2010, σελ. 1.7-1.10).

1.3.3 Η Συμβουλευτική Επιτροπή των Προτύπων

Αποτελείται από πάνω από 30 μέλη, προερχόμενα από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους για την εξασφάλιση μιας ευρείας διεθνούς βάσης και ο διορισμός τους διαρκεί τρία χρόνια.

Για την εκπλήρωση των στόχων της προβλέπονται τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που έχουν σκοπό:

- ✚ Την παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με τα έργα της συγκεκριμένης κάθε φορά φάσης.
- ✚ Την πληροφόρηση του Συμβουλίου για τις επιπτώσεις που έχουν τα πρότυπα τα οποία προτείνονται στους χρήστες τους (Grant Thornton, 2006, σελ. 31).

1.3.4 Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Η συνεδρίαση της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης πραγματοποιείται όποτε αυτό κρίνεται απαραίτητο. Η κύρια αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των λογιστικών προτύπων αλλά και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σε σχέση με θέματα τα οποία δεν είναι επαρκώς αναλυμένα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που έχουν εκδοθεί.

Αποτελείται από 12 μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους και διορίζονται για τρία έτη (Grant Thornton, 2006, σελ. 31).

1.4 Διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου και η δομή του

Για να πάρουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης την μορφή με την οποία θα είναι εύκολη η μελέτη τους, είναι φυσικό πως περνάνε από μια αρκετά χρονοβόρα και σύνθετη διαδικασία. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει την ευθύνη ανάπτυξης τους, αλλά για την τελική τους έκδοση συμμετέχουν άτομα από διάφορους τομείς, όπως χρηματοοικονομικοί αναλυτές, λογιστές, ακαδημαϊκοί κ.λπ. (Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, σελ 27).

1.4.1 Στάδια έκδοσης ενός Διεθνές Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Κατά την διαδικασία έκδοσης λοιπόν ενός προτύπου ακολουθούνται έξι συγκεκριμένα στάδια και τα οποία είναι τα εξής:

- ✚ Καθορισμός της ατζέντας (Setting the agenda).
- ✚ Σχεδιασμός του πλάνου (Planning the project).
- ✚ Ανάπτυξη και δημοσίευση του εγγράφου συζήτησης, συμπεριλαμβανομένης και της δημόσιας διαβούλευσης (Developing and publishing the Discussion Paper, including public consultation).
- ✚ Ανάπτυξη και δημοσίευση του προσχέδιου, συμπεριλαμβανομένης και της δημόσιας διαβούλευσης (Developing and publishing the Exposure Draft, including public consultation).
- ✚ Ανάπτυξη και δημοσίευση του προτύπου (Developing and publishing the Standard).
- ✚ Διαδικασίες μετά από την έκδοση ενός προτύπου (Procedures after an I.F.R.S. is issued) (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Στάδιο 1^ο: Καθορισμός της ατζέντας (Setting the agenda)

Σε αυτό το στάδιο, ελέγχεται και αξιολογείται αν ένα λογιστικό θέμα πρόκειται να προστεθεί στην ατζέντα του Συμβουλίου, ώστε στην συνέχεια να μπει στην διαδικασία για να γίνει ένα πρότυπο. Με την ανάπτυξη προτύπων υψηλής ποιότητας, το Συμβούλιο επιδιώκει να ανταποκριθεί σε μια ζήτηση για πληροφορίες

υψηλής ποιότητας που έχει αξία σε όλους τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αξιολογεί τα πλεονεκτήματα ένταξης ενός προτύπου στην ατζέντα του και λαμβάνει υπόψη του τα εξής:

- ✚ Την συνάφεια των χρηστών των πληροφοριών και την αξιοπιστία των πληροφοριών που παρέχονται.
- ✚ Την διαθεσιμότητα της καθοδήγησης.
- ✚ Την δυνατότητα αύξησης της σύγκλισης.
- ✚ Την ποιότητα του προτύπου που πρόκειται να αναπτυχθεί.
- ✚ Τους περιορισμούς των πόρων (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Το προσωπικό του Συμβουλίου καλείται να μελετήσει, να προσδιορίσει, να επανεξετάσει και να θέσει όλα τα δυνατά και πιθανά λογιστικά θέματα τα οποία ίσως θα μπορούσαν να αποτελέσουν μέρος της ατζέντας του. Στην συνέχεια, το προσωπικό παρουσιάζει τα πιθανά θέματα, για να γίνει η αξιολόγηση τους. Για την λήψη της τελικής απόφασης οργανώνεται συνεδρίαση με την μόνη απαίτηση την απλή πλειοψηφία των μελών (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Στάδιο 2^ο: Σχεδιασμός του πλάνου (Planning the project)

Για κάθε στοιχείο το οποίο προστίθεται στην ατζέντα, αποφασίζεται αν θα διεξαχθεί το πλάνο από μόνο του ή αν θα γίνει από κοινού με κάποιο άλλο πρότυπο. Και στις δύο περιπτώσεις ακολουθείται παρόμοια διαδικασία.

Αφού μελετηθεί το σχέδιο από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, θα αποφασίσει αν θα καθιερωθεί μια συμβουλευτική ομάδα. Η ομάδα επιλέγεται από των διευθυντή τεχνικών δραστηριοτήτων και από τον διευθυντή ερευνών και ο διαχειριστής του πλάνου καταρτίζει ένα σχέδιο υπό την επίβλεψη αυτών των δύο διευθυντών. Ο ρόλος της είναι η αντιμετώπιση σημαντικών θεμάτων και η παροχή συμβουλευτικού ρόλου για όλο το προσωπικό. Στο πλάνο διαμορφώνεται και αναφέρεται μια επισκόπηση ενός πιθανού χρονοδιαγράμματος, της πιθανής διαδικασίας που θα ακολουθηθεί και των εγγράφων που πιθανόν θα δημιουργηθούν (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Στάδιο 3^ο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του εγγράφου συζήτησης (Developing and publishing the discussion paper)

Παρόλο που το έγγραφο συζήτησης δεν είναι υποχρεωτικό, συνήθως το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το δημοσιεύει σε κάθε σημαντικό νέο θέμα για να επεξηγήσει το θέμα και να αιτηθεί σχόλια και παρατηρήσεις από τους ψηφοφόρους σύντομα.

Συνήθως, ένα έγγραφο συζήτησης εμπεριέχει:

- ✚ Μια περιεκτική επισκόπηση του θέματος.
- ✚ Τις πιθανές προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση του ζητήματος.
- ✚ Τις αρχικές απόψεις των συντακτών του ή του Συμβουλίου.
- ✚ Τις προσκλήσεις για τις παρατηρήσεις και τα σχόλια των ενδιαφερομένων (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Ο χρόνος για τον σχολιασμό του θέματος του εγγράφου συζήτησης είναι συνήθως 120 μέρες, με δυνατότητα παράτασης λόγω σημαντικής αιτίας. Στο τέλος του σταδίου αυτού, αν κριθεί απαραίτητο, μπορεί να πραγματοποιηθεί και άλλη έρευνα για το θέμα και να αιτηθεί περισσότερα σχόλια και προτάσεις.

Η απόφαση για την έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης λαμβάνεται σε συνεδρίαση του Συμβουλίου και χρειάζεται απλή πλειοψηφία των μελών. Όλες οι συζητήσεις των τεχνικών θεμάτων οι οποίες έχουν σχέση με το σχέδιο του εγγράφου πραγματοποιούνται σε δημόσιες συνεδριάσεις (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Στάδιο 4^ο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του προσχεδίου (Developing and publishing the exposure draft)

Η δημοσίευση του προσχεδίου είναι υποχρεωτική στην διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου. Είτε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει εκδώσει προηγουμένως έγγραφο συζήτησης είτε όχι, υποχρεούται στην έκδοση ενός προσχεδίου έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί δημόσια διαβούλευση.

Αντίθετα από ένα έγγραφο συζήτησης, ένα προσχέδιο καθορίζει μια συγκεκριμένη πρόταση για την μορφή του προτύπου που προτείνεται ή του προτύπου που πρόκειται να τροποποιηθεί (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Η ανάπτυξη ενός προσχεδίου αρχίζει με το Συμβούλιο να λαμβάνει υπόψη:

- ✚ Ζητήματα σε σχέση με την έρευνα και τις προτάσεις του προσωπικού.
- ✚ Διάφορες παρατηρήσεις οι οποίες διατυπώθηκαν.
- ✚ Διάφορες προτάσεις και υποδείξεις της συμβουλευτικής ομάδας, των φορέων θέσπισης των λογιστικών προτύπων και από το κοινό.

Για να γίνει η έγκριση του προσχεδίου πρέπει να γίνει συνεδρίαση του Συμβουλίου και να υπάρχει η προσχέδιου 120 μέρες, με δυνατότητα παράτασης λόγω σημαντικής αιτίας. Με την ολοκλήρωση του προσχεδίου, δημοσιεύεται για δημόσιο σχολιασμό. Στο τέλος του σταδίου αυτού, όπως συμβαίνει και στο προηγούμενο στάδιο, αν κριθεί απαραίτητο, μπορεί να πραγματοποιηθεί και άλλη έρευνα για το θέμα και να αιτηθεί περισσότερα σχόλια και προτάσεις (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Στάδιο 5^ο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του προτύπου (Developing and publishing the standard)

Η ανάπτυξη ενός Διεθνές Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης πραγματοποιείται μέσα από συνεδριάσεις του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όταν το Συμβούλιο λάβει υπόψη του τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που έχει δεχτεί το προσχέδιο του προτύπου.

Μετά την επίλυση κάποιων θεμάτων που ίσως προκύψουν από το προσχέδιο του προτύπου, το Συμβούλιο αποφασίζει αν θα ακολουθήσει η όχι και κάποιο ακόμα προσχέδιο του προτύπου. Στην περίπτωση που θα αποφασιστεί να δημοσιευτεί ακόμα ένα προσχέδιο, η διαδικασία του 4^{ου} σταδίου ακολουθείται ξανά (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Όταν το Συμβούλιο πιστεύει ότι έχει φτάσει σε συμπέρασμα σε σχέση με τα θέματα τα οποία έχουν προκύψει από το προσχέδιο, ζητά από το προσωπικό του να σχεδιάσει το πρότυπο. Ακολουθεί συνεδρίαση του Συμβουλίου για να γίνει η

έγκριση του προτύπου. Για την έγκριση και την δημοσιοποίηση του προτύπου χρειάζεται η θετική ψήφος τουλάχιστον 9 μελών (I.F.R.S. Foundation, 2015).







Στάδιο 6^ο: Διαδικασίες μετά την έκδοση ενός προτύπου (Procedures after an I.F.R.S. is issued)

Μετά την έκδοση ενός Διεθνές Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, το προσωπικό και τα μέλη του Συμβουλίου, πραγματοποιούν τακτικές συνεδριάσεις με τα ενδιαφερόμενα μέλη, συμπεριλαμβανομένων και άλλων φορέων καθορισμού προτύπων, για να βοηθήσουν στην κατανόηση απρόβλεπτων θεμάτων που πιθανόν να προκύψουν σε σχέση με την πρακτική εφαρμογή του προτύπου και πιθανές επιπτώσεις των προτάσεων (I.F.R.S. Foundation, 2015).

Παράλληλα, πραγματοποιούνται διάφορες εκπαιδευτικές δραστηριότητες έτσι ώστε να διασφαλιστεί η συνοχή κατά την εφαρμογή του προτύπου. Μετά την έκδοση του προτύπου, το Συμβούλιο πιθανόν να αρχίσει διάφορες μελέτες προκειμένου να καταγραφούν όλες οι παρατηρήσεις σχετικά με την ποιότητα του προτύπου και τον απολογισμό της εφαρμογής του. Αυτές οι μελέτες ίσως οδηγήσουν σε νέα θέματα τα οποία μπορεί να προστεθούν στην ατζέντα του Συμβουλίου (I.F.R.S. Foundation, 2015).

1.4.2 Δομή ενός Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο το οποίο έχει μια συγκεκριμένη δομή η οποία περιλαμβάνει:

-  Την εισαγωγή.
-  Το περιεχόμενο του.
-  Τον σκοπό του.
-  Το πεδίο εφαρμογής του.
-  Τους ορισμούς που χρησιμοποιούνται σε αυτό.
-  Τις γνωστοποιήσεις οι οποίες είναι απαραίτητο να γίνονται για το συγκεκριμένο πρότυπο.

- ✚ Την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του προτύπου (Παζάρσκη Μιχαήλ, 2009, σελ. 3).

1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, υπάρχουν διαφορετικές γνώμες για το αν είναι προς όφελος των επιχειρήσεων ή όχι. Για τον λόγο αυτό, θα αναφερθούμε στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα κατά την εφαρμογή τους. Έτσι, πλεονεκτήματα των Δ.Λ.Π. αποτελούν τα παρακάτω:

- ✚ Η σύνταξη τους γίνεται από διεθνώς αναγνωρισμένες επιτροπές, προσδίδοντας τους κύρος και αξιοπιστία.
- ✚ Οι αρχές που τα διέπουν βασίζονται στην ουσία και όχι στον τύπο, καθιστώντας την απεικόνιση των συναλλαγών και της περιουσίας πιο αληθή.
- ✚ Η αξιολόγηση και η συγκρισιμότητα τους γίνεται ευκολότερη για τους εξωτερικούς αναλυτές, για τους χρήστες αυτών των καταστάσεων και για τους ενδιαφερόμενους επενδυτές, εξαιτίας της ενιαίας κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- ✚ Η είσοδος των επιχειρήσεων σε ξένες αγορές γίνεται ευκολότερη εξαιτίας του κοινού κώδικα επικοινωνίας, με την προϋπόθεση βέβαια να γνωρίζει και να είναι σε θέση να κατανοήσει τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που πιθανόν υπάρχουν.
- ✚ Ο μεγάλος όγκος πληροφοριών που οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συμπεριλαμβάνουν στις δημοσιευμένες οικονομικές τους καταστάσεις, παρέχει καλύτερη και πληρέστερη ενημέρωση (Ντζανάτος Δημήτριος, 2008, σελ. 72-73 & Elliott Barry & Elliott Jamie, 2011, σελ. 104).

Από την άλλη πλευρά όπως είναι φυσικό υπάρχουν και μειονεκτήματα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις και αυτά είναι τα εξής:

- ✚ Το κόστος εφαρμογής τους. Τα εθνικά πρότυπα κατά περίπτωση διαφέρουν αρκετά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και επομένως είναι απαραίτητη η

εκπαίδευση των εργαζομένων. Επίσης, υπάρχουν και εξωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι έχουν υπό την επίβλεψη τους την σωστή χρήση των προτύπων.

- ✚ Η ελευθερία επιλογής διάφορων λογιστικών μεθόδων, ορισμένες φορές έχει αρνητική επίδραση αφού δημιουργείται η ευκαιρία χειραγώγησης των λογιστικών μεγεθών.
- ✚ Η απαίτηση εκτιμήσεων για κάποια μεγέθη π.χ. υπολειμματική αξία των παγίων, πολλές φορές ίσως οδηγήσει σε λανθασμένες προβλέψεις και σε αβεβαιότητα για το ύψος των κονδυλίων αφού πως είναι φυσικό στηριζόμαστε σε υποθέσεις.
- ✚ Διαφορές ανάμεσα στις διατάξεις των Δ.Λ.Π. και της φορολογίας στην κάθε χώρα με αποτέλεσμα να αφήνονται πολλά ζητήματα ακάλυπτα.
- ✚ Τα πρότυπα ίσως επηρεάζονται περισσότερο από τα άτομα τα οποία έχουν ευκολότερη πρόσβαση στους φορείς καθορισμού των προτύπων.
- ✚ Μεγάλος όγκος πληροφοριών και μεγάλος αριθμός των προτύπων.
- ✚ Κάποια πρότυπα είναι πολύ λεπτομερή ενώ κάποια άλλα δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες (Ντζανάτος Δημήτριος, 2008, σελ. 72-73 & Elliott Barry & Elliott Jamie, 2011, σελ. 105).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

2.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ

Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών

Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Δ.Λ.Π. 11: Κατασκευαστικές συμβάσεις

Δ.Λ.Π. 12: Φόροι εισοδήματος

Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις

Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα

Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε εργαζόμενους

Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Δ.Λ.Π. 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος

Δ.Λ.Π. 23: Κόστος δανεισμού

Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική και πληροφόρηση προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία

Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Δ.Λ.Π. 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Δ.Λ.Π. 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες

Δ.Λ.Π. 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση

Δ.Λ.Π. 33: Κέρδη ανά μετοχή

Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 36: Μείωση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού

Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

Δ.Λ.Π. 38: Άυλα στοιχεία ενεργητικού

Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και αποτίμηση






Δ.Λ.Π. 40: Επενδύσεις σε ακίνητα (Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, σελ.11-12).

Παρακάτω θα γίνει συνοπτική παρουσίαση σε ορισμένα από τα βασικότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2.1.1 Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

Βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού (και όχι σε ενδιάμεσες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις) για να υπάρξει εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων άλλων χρήσεων της ίδιας επιχείρησης καθώς επίσης και των οικονομικών καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων (Grant Thornton, 2006, σελ. 55-56).

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο για την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης και οι οποίες είναι οι εξής:

-  Ο ισολογισμός.
-  Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
-  Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.
-  Η κατάσταση ταμειακών ροών.
-  Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων (Grant Thornton, 2006, σελ. 55-56).

2.1.2 Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός του πλαισίου παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται το κόστος, στην αναγνώριση του ως έξοδο αλλά και στην αποτίμηση των αποθεμάτων που ίσως πραγματοποιηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Τέλος, με το πρότυπο αυτό, επιτυγχάνεται ο καθορισμός των πληροφοριών σε σχέση με τα αποθέματα, οι οποίες είναι απαραίτητο να περιέχονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (Grant Thornton, 2006, σελ. 115-117).

2.1.3 Δ.Λ.Π.7: Καταστάσεις ταμειακών ροών

Ο σκοπός του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 7 είναι η παροχή πληροφοριών σε σχέση με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσα από την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και θέτει τους κανόνες και τις διαδικασίες σύμφωνα με τις οποίες θα πρέπει να συντάσσονται οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών (Grant Thornton, 2006, σελ. 139-141).

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η σύνταξη των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών, θεωρείται υποχρεωτική και αναπόσπαστο κομμάτι των λογιστικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

Οι ταμειακές ροές των επιχειρήσεων έχουν την δυνατότητα ένταξης σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- ✚ Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Οι βασικές δραστηριότητες οι οποίες δημιουργούν έσοδα και μπορούν να απεικονιστούν με την άμεση ή με την έμμεση μέθοδο.
- ✚ Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες. Η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων επενδύσεων οι οποίες δεν περιέχονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- ✚ Οι ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες που αφορούν μεταβολές του μεγέθους και της συγκρότησης των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού (Grant Thornton, 2006, σελ. 139-141).

2.1.4 Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Ο σκοπός αυτού του Δ.Λ.Π. είναι να ορίσει τον τρόπο με τον οποίο κατατάσσονται, γίνονται γνωστά και χειρίζονται λογιστικά κάποια οικονομικά

γεγονότα, προκειμένου να γίνεται ο χειρισμός αυτών με συνέπεια από όλες τις επιχειρήσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 176).

2.1.5 Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού

Το πρότυπο αυτό έχει σαν σκοπό τον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού ο οποίος είναι απαραίτητος όσον αφορά τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τον καθορισμό των πληροφοριών οι οποίες περιέχονται απαραίτητως στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, σε σχέση με την ημερομηνία έκδοσης τους και των γεγονότων μετά από αυτήν (Grant Thornton, 2006, σελ. 203).

2.1.6 Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματα πάγια

Ο σκοπός του είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν την δυνατότητα διάκρισης των σχετικών με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφοριών της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Ειδικότερα:

- ✚ Τον χρόνο της καταχώρησης τους.
- ✚ Τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας.
- ✚ Την δαπάνη αποσβέσεων που πρόκειται να λογιστεί για αυτά.
- ✚ Τους λογιστικούς χειρισμούς άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές τους αξίες (Παζάρσκης Μιχαήλ, 2009, σελ. 30).

2.1.7 Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα

Στο πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, έσοδα θεωρούνται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, με αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, διαφορετική από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια (E-forologia.gr, 2015).

Τα έσοδα συμπεριλαμβάνουν τα τακτικά και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών π.χ. πωλήσεις, αμοιβές, τόκους, μερίσματα, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης κ.λπ.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 18 είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, τα οποία προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανώς θα γίνει εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται τα κριτήρια αυτά και παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων (E-forologia.gr, 2015).

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- ✚ Από την πώληση αγαθών.
- ✚ Από την παροχή υπηρεσιών.
- ✚ Από την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα (E-forologia.gr, 2015).

2.1.8 Δ.Λ.Π. 19: Παροχές σε εργαζομένους & Δ.Λ.Π. 26: Λογιστική απεικόνιση και πληροφόρηση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης

Το Δ.Λ.Π. 19 έχει σαν σκοπό να προσδιορίσει την λογιστική απεικόνιση αλλά και τις γνωστοποιήσεις οι οποίες είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθούν για τις παροχές ενός εργοδότη σε έναν εργαζόμενο. Αυτές οι παροχές διακρίνονται σε πέντε κατηγορίες:

- ✚ Βραχυχρόνιες παροχές.
- ✚ Παροχές εξαιτίας της λήξης εργασιακής σχέσης.
- ✚ Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους.
- ✚ Παροχές μετά από την λήξη της απασχόλησης.
- ✚ Μακροχρόνιες παροχές (Grant Thornton, 2006, σελ. 483).

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 26 αποτελεί η αναφορά στον τρόπο με τον οποίο παρουσιάζονται οι οικονομικές εκθέσεις των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία, όταν είναι υποχρεωτική η κατάρτιση τέτοιων εκθέσεων. Επομένως, τα δύο αυτά πρότυπα παρόλο που διαπραγματεύονται το ίδιο αντικείμενο έχουν διαφορετικό περιεχόμενο και σκοπό (Grant Thornton, 2006, σελ. 483).

2.1.9 Δ.Λ.Π. 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος

Ο βασικός σκοπός του Δ.Λ.Π. 21 είναι ο προσδιορισμός του πρότυπου λογιστικού χειρισμού για να αναγνωριστούν και να γνωστοποιηθούν οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εργασίες στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μια επιχείρησης. Επίσης, καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις επιρροές που δέχεται από τις μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος, οι οποίες είναι απαραίτητο να εμπεριέχονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης (Grant Thornton, 2006, 539-542).

Το πεδίο εφαρμογής του ορίζεται:

- ✚ Κατά την λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένο νόμισμα.
- ✚ Κατά την μετατροπή των λογιστικών καταστάσεων των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης στο εξωτερικό, οι οποίες εμπεριέχονται στις λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.
- ✚ Κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης σε άλλο νόμισμα (Grant Thornton, 2006, 539-542).

2.1.10 Δ.Λ.Π. 23: Κόστος δανεισμού

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του πρότυπου λογιστικού χειρισμού και των πληροφοριών οι οποίες είναι απαραίτητο να γίνεται η γνωστοποίηση τους στις επεξηγηματικές σημειώσεις των λογιστικών καταστάσεων, όσον αφορά τις δαπάνες που άμεσα ή έμμεσα προκύπτουν από την λήψη δανείων μιας επιχείρησης (Γεωργίου Άθως, 2003, σελ. 215).

Το πεδίο εφαρμογής του είναι σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν δανειακό κόστος, αλλά δεν αναγνωρίζεται ως κόστος δανεισμού το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, όπως επίσης και του προνομιούχου κεφαλαίο το οποίο αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (Grant Thornton, 2006, σελ. 565).

Ως κόστος δανεισμού θεωρούνται όλοι οι τόκοι και τα λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα τα οποία βαρύνουν μια επιχείρηση για τα δάνεια που λαμβάνει, έχοντας σκοπό την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της. Επομένως, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 23, αυτό το κόστος των επιχειρήσεων, δηλαδή το κόστος δανεισμού μπορεί να περιέχει:

- ✚ Τους τόκους του βραχυπρόθεσμου αλλά και του μακροπρόθεσμου δανεισμού από τράπεζες και τους τόκους υπεραναλήψεων.
- ✚ Τις επιπλέον δαπάνες που έλαβαν μέρος έτσι ώστε να ληφθούν τα δάνεια.
- ✚ Τις λοιπές χρηματοοικονομικές προσαυξήσεις που προέρχονται από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- ✚ Τις χρεωστικές διαφορές συναλλαγμάτων από δάνεια που ελήφθησαν σε ξένο νόμισμα (Μπατσινίλας Επαμεινώνδας & Πατατούκας Κυριάκος, 2010, σελ. 456).

2.1.11 Δ.Λ.Π. 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει σαν σκοπό να θέσει ένα πλαίσιο από αρχές και κανόνες, που θα εξασφαλίζει ότι οι λογιστικές καταστάσεις περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και γνωστοποιήσεις. Πρέπει να εφαρμόζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να:

- ✚ Αναγνωρίζονται οι συναλλαγές και οι σχέσεις των συνδεδεμένων μερών.
- ✚ Αναγνωρίζονται τα διεταιρικά υπόλοιπα.
- ✚ Αναγνωρίζονται οι περιπτώσεις όπου η γνωστοποίηση των παραπάνω σχέσεων και των ανοιχτών υπολοίπων κρίνεται επιβεβλημένη.
- ✚ Να καθορίζονται οι γνωστοποιήσεις για τα παραπάνω γεγονότα (Grant Thornton, 2006, σελ. 623).

2.1.12 Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις & Δ.Λ.Π. 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις & Δ.Λ.Π. 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 27 είναι ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης των ατομικών και των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας. Επίσης, ορίζονται οι λογιστικοί χειρισμοί για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και σε κοινοπραξίες στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης (Grant Thornton, 2006, σελ. 641-642).

Το Δ.Λ.Π. 28 σκοπεύει στον προσδιορισμό του τρόπου με τον οποίο γίνεται η λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές τις επιχειρήσεις που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 641-642).

Τέλος το Δ.Λ.Π. 31 έχει σαν σκοπό την λογιστική απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες αλλά και την παρουσίαση των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων των κοινοπραξιών στις λογιστικές καταστάσεις των επενδυτών, με εξαίρεση αυτές τις επιχειρήσεις που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 641-642).

2.1.13 Δ.Λ.Π. 34: Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

Το Πρότυπο αυτό έχει ως βασικό σκοπό τον καθορισμό των κανόνων και των αρχών οι οποίοι είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται για την αποτίμηση, την παρουσίαση καθώς επίσης και την κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Προσδιορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών αλλά δεν προσδιορίζει ποια είδη επιχειρήσεων πρέπει να καταρτίσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, διότι αυτό καθορίζεται από την νομοθεσία κάθε χώρας (Grant Thornton, 2006, σελ. 1007).

2.1.14 Δ.Λ.Π. 36: Μείωση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού

Με αυτό το Δ.Λ.Π. εισάγεται η έννοια της μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, η οποία πριν την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. ήταν παντελώς άγνωστη στην χώρα. Ο σκοπός του προτύπου είναι:

- ✚ Η περιγραφή της μεθόδου ανίχνευσης πιθανής ζημιάς από την μείωση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μιας οντότητας, έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι αυτά τα στοιχεία δεν εμφανίζονται σε μεγαλύτερη αξία από την ανακτήσιμη αξία τους.
- ✚ Ο ποσοτικός προσδιορισμός του μεγέθους της ζημιάς εξαιτίας της μείωσης της αξίας.
- ✚ Οι προϋποθέσεις για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς εξαιτίας της μείωσης της αξίας (Grant Thornton, 2006, σελ. 1018).

2.1.15 Δ.Λ.Π. 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

Ο βασικότερος σκοπός του Δ.Λ.Π. 37 είναι η διασφάλιση της ακριβέστερης εφαρμογής των κριτηρίων και των βάσεων εκτίμησης, για να αναγνωρισθεί, εκτιμηθεί και λογιστικοποιηθεί μια πρόβλεψη, μια ενδεχόμενη υποχρέωση ή μια ενδεχόμενη απαίτηση. Έμφαση δίνεται στην διαφοροποίησης της έννοιας της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Η έννοια των προβλέψεων δεν πρέπει να συγχέεται με τα γεγονότα του χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων ως την ημερομηνία έγκρισης τους από την γενική συνέλευση (Grant Thornton, 2006, σελ. 1087).

2.2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που βρίσκονται σε ισχύ

Παρακάτω θα γίνει συνοπτική παρουσίαση σε ορισμένα από τα βασικότερα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τα οποία είναι τα εξής:

Δ.Π.Χ.Π. 1: Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Δ.Π.Χ.Π. 2: Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους

- Δ.Π.Χ.Π. 3: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- Δ.Π.Χ.Π. 4: Ασφαλιστικές συμβάσεις
- Δ.Π.Χ.Π. 5: Πάγια στοιχεία του ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- Δ.Π.Χ.Π. 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
- Δ.Π.Χ.Π. 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις
- Δ.Π.Χ.Π. 8: Λειτουργικοί τομείς
- Δ.Π.Χ.Π. 9: Χρηματοοικονομικά μέσα
- Δ.Π.Χ.Π. 10: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- Δ.Π.Χ.Π. 11: Κοινές ρυθμίσεις
- Δ.Π.Χ.Π. 12: Παρουσίαση των συμφερόντων σε άλλες οντότητες
- Δ.Π.Χ.Π. 13: επιμέτρηση της εύλογης αξίας (Grant Thornton, 2006).

2.2.1 Δ.Π.Χ.Π.1: Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

Αυτό το πρότυπο έχει σαν σκοπό την διασφάλιση ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., παρέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση. Αυτές οι πληροφορίες:

- ✚ Έχουν διαφάνεια και είναι συγκρίσιμες για τις περιόδους παρουσίασης τους.
- ✚ Δίνουν την κατάλληλη βάση έναρξης για την μετέπειτα λογιστική της οντότητας με βάση πάντα τα Δ.Π.Χ.Π.
- ✚ Το κόστος τους δεν υπερβαίνει τα οφέλη που προκύπτουν.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις συντασσόμενες με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. αλλά και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (Grant Thornton, 2006, σελ. 1247-1248).

2.2.2 Δ.Π.Χ.Π. 3: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

Αυτό το πρότυπο σκοπό έχει να καθορίσει την κατάλληλη χρηματοοικονομική παρουσίαση μιας επιχείρησης, στην περίπτωση που αυτή συμμετέχει σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων. Το Δ.Π.Χ.Π. καθορίζει ότι οι επιχειρηματικοί συνδυασμοί παρουσιάζονται εφαρμόζοντας την μέθοδο της αγοράς. Με αυτόν τον τρόπο ο αγοραστής, απεικονίζει τα αναγνωρίσιμα στοιχεία

του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις του και τις πιθανές υποχρεώσεις του αγοραζόμενου σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της αγοράς. (Grant Thornton, 2006, σελ. 1263).

2.2.3 Δ.Π.Χ.Π. 5: Πάγια στοιχεία του ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Το Δ.Π.Χ.Π. 5 καθορίζει την αναγνώριση, την αποτίμηση και την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των στοιχείων του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση και των διακοπείσων δραστηριοτήτων. Επίσης, καθορίζει όλες τις γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να εμπεριέχονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης (Grant Thornton, 2006, σελ. 1437).

2.2.4 Δ.Π.Χ.Π. 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις

Ο βασικός σκοπός του προτύπου είναι ο προσδιορισμός των γνωστοποιήσεων των επεξηγηματικών σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου οι χρήστες αυτών να έχουν την δυνατότητα αξιολόγησης της σημασίας κάθε χρηματοοικονομικού μέσου για την χρηματοοικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης (Grant Thornton, 2006, σελ. 1489).



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1 Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και τι ίσχυε πριν από αυτά (παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, θεσπίστηκε από την παράγραφο 1 του άρθρου 142 “Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων” και την παράγραφο 1 του άρθρου 143 “Μεταβατικές Διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων” του νόμου 2190/1920 και αναφέρεται ότι η πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα πραγματοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2004 (Κοινωνία της Πληροφορίας, σελ. 94-95).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντάσσονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Το Συμβούλιο εξέδωσε τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 για την εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αργότερα διάφορες τροποποιήσεις για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο (Κοινωνία της Πληροφορίας, σελ. 94-95).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση θέλει ουσιαστικά να επιτύχει την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο έτσι ώστε να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών. Με σκοπό την εξασφάλιση υψηλού επιπέδου διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, διαφυλάσσεται η εμπιστοσύνη προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και διευκολύνεται η διαπραγμάτευση κινητών αξιών σε διεθνές επίπεδο.

Ο Κανονισμός λοιπόν, στρέφεται προς τις εξής εταιρείες:

- ✚ Από το 2005 όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.
- ✚ Στις μη εισηγμένες που τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και οι οποίες μπορούν αν θέλουν να καταρτίσουν τις ετήσιες ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

- ✚ Στις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. είναι προαιρετική (Official Website of the European Union, 2015)

Για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Ελληνική Κυβέρνηση εξέδωσε το νόμο 3229/2004, όπου με βάση το άρθρο 13 στο κεφάλαιο Β΄ δίνεται η δυνατότητα σε Ανώνυμες Εταιρείες και σε Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης να προβλέπουν τις προϋποθέσεις και τις διαδικασίες που είναι απαραίτητο να ακολουθήσουν και να ρυθμίσουν διάφορα προβλήματα πρακτικής φύσεως, τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή του Κανονισμού (Taxheaven.gr, 2015).

Πριν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιούνταν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος αυτός δεν είναι επίσημος, αλλά χρησιμοποιείται για να γίνει αναφορά στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, όπως επίσης και στις αρχές που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο κατάρτισης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θεωρούνται τα εξής: **(α)** Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), **(β)** Ν. 2190/1920, **(γ)** Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), **(δ)** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), **(ε)** Π.Δ. 299/2003 (Αποσβέσεις πάγιων) (Παζάρσκης Μιχαήλ, 2009, σελ. 3).

3.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

3.2.1 Γενικά στοιχεία

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύστημα από κανόνες ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών και τυποποίησης της λογιστικής σε εθνικό επίπεδο. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε με τον νόμο 1041/1980 και ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980. Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Λεκαράκου Κατερίνα, 2012, σελ. 19-20).

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει δια των διατάξεων του τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 42α του νόμου 2190/1920 περιλαμβάνουν:

- ✚ Τον ισολογισμό.
- ✚ Τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.
- ✚ Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- ✚ Το προσάρτημα (Κοινωνία της Πληροφορίας, σελ. 33).

3.2.2 Οι σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι σκοποί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι οι παρακάτω τέσσερις:

- ✚ Η τυποποίηση των λογαριασμών οι οποίοι τηρούνται από τις οικονομικές οντότητες της χώρας μας και η λειτουργία τους με έναν ενιαίο τρόπο. Με την ύπαρξη μιας ενιαίας ορολογίας στους λογαριασμούς από όλες τις οικονομικές μονάδες, τυποποιείται το περιεχόμενο και η ερμηνεία τους και μειώνεται στο ελάχιστο η περίπτωση καταχώρισης λανθασμένης πληροφορίας.
- ✚ Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με παραδεκτές ενιαίες αρχές και μεθόδους.
- ✚ Η ενιαία κατάρτιση και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- ✚ Ο γενικότερος σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνικό επίπεδο (Λεκαράκου Κατερίνα, σελ. 20).

Πιο συγκεκριμένα βέβαια, με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκονται τα παρακάτω:

- ✚ Ο ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών και η ομοιόμορφη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.
- ✚ Η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.

- ✚ Η απλούστευση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων για να γίνουν κατανοητές από τους συναλλασσόμενους και από τους επενδυτές.
- ✚ Η αξιοποίηση των αξιόπιστων πληροφοριών με τυποποιημένο εννοιολογικό περιεχόμενο.
- ✚ Η αύξηση της παραγωγικότητας από την λογιστική τυποποίηση.
- ✚ Η διευκόλυνση των ελέγχων (Λεκαράκου Κατερίνα, σελ. 21).

3.2.3 Οι βασικές αρχές που διέπουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Οι αρχές που διέπουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι οι παρακάτω:

- ✚ Η αρχή της αυτονομίας.
- ✚ Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.
- ✚ Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές (Λεκαράκου Κατερίνα, σελ. 21-23).

3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Σε αυτό το σημείο, είναι σημαντικό να αναφερθούμε στα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζονται κατά την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, με τα οποία από τις αρχές του έτους 2016, θα κληθούν οι επιχειρήσεις να τα εφαρμόσουν και να κάνουν χρήση των νέων υποδειγμάτων για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ένα πολύ θετικό στοιχείο των Ε.Λ.Π. είναι ότι με τον νέο νόμο εισάγεται η επίσημη διεθνής ονοματολογία οικονομικών όρων και κανόνων.

Ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τις οντότητες είναι η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24 του νόμου 4308/2014. Υπάρχει η δυνατότητα για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014).

Για την καλύτερη κατανόηση του παραπάνω πλεονεκτήματος παρατίθεται ο ορισμός της εύλογης αξίας: η τιμή στην οποία ανταλλάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο ή διακανονίζεται μια υποχρέωση, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών τα οποία ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά, κατά την ημερομηνία μέτρησης ονομάζεται εύλογη αξία (Γιώργος Δαλιάνης, Θεωρητής Δεληγιάννης, 2014).

Παρακάτω παρουσιάζονται μερικά ακόμα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αυτά είναι τα εξής:

- ✚ Η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθίσταται καλύτερη και διαφανέστερη και προσεγγίζει πιο αξιόπιστα αλλά και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα και τη σύγκριση σχετικά με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές εταιρείες. Αυτό συμβαίνει εξαιτίας της κατάργησης των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των εκτάκτων αποτελεσμάτων, της ορθής απεικόνισης του leasing, της εμφάνισης του Φόρου Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κ.λπ. Η υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων έχει σαν αποτέλεσμα την απεικόνιση όμοιων συναλλαγών και οικονομικών συνθηκών με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές οντότητες. Έτσι, αυτή η συγκρίσιμη πληροφόρηση δίνει την δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως π.χ. τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες, προμηθευτές της καλύτερης αξιολόγησης.
- ✚ Το κόστος την ενδοομιλικής πληροφόρησης ελαχιστοποιείται και η αποτελεσματικότητα βελτιώνεται. Μεγάλος αριθμός από μητρικές εταιρείες του εξωτερικού έχουν την απαίτηση από τις θυγατρικές τους, της προσαρμογής των οικονομικών τους μεγεθών με βάση το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους, έχοντας σαν αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν: τοπικές αρχές και για σκοπούς ελέγχου και ενοποίησης στη μητρική. Η υιοθέτηση των Ε.Λ.Π. ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία της διοικητικής πληροφόρησης και των οικονομικών καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας.

- ✚ Η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων είναι ευκολότερη, αφού τα οικονομικά στοιχεία τα οποία εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών οντοτήτων θα μπορούν να είναι εναρμονισμένα με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014).

Από την άλλη πλευρά, όπως είναι φυσικό και συμβαίνει πάντα, υπάρχουν μειονεκτήματα από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τα κυριότερα από αυτά είναι τα εξής:

- ✚ Το κόστος σχετικά με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. όπως π.χ. το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος για την εκπαίδευση του προσωπικού, το κόστος εκτίμησης παγίων, το κόστος αναλογιστικών μελετών, αυξάνεται.
- ✚ Η ταυτόχρονη λειτουργία δύο λογιστικών συστημάτων, εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς, ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποια οντότητα έχει την δυνατότητα να ακολουθεί μόνο ένα λογιστικό σύστημα (Γιώργος Δαλιάνης, Θοδωρής Δεληγιάννης, 2014).

Συμπερασματικά, ο νέος νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, χαρακτηρίζεται ως ένα πολύ βασικό μεταρρυθμιστικό βήμα και ως ένα πολύ χρήσιμο και ουσιαστικό εργαλείο για όλες τις ελληνικές οντότητες στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο.

Παρέχεται η δυνατότητα αποσύνδεσης των οικονομικών καταστάσεων από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζεται με καλύτερο την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να εμπνέεται μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και να επιτυγχάνεται καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΝΟΜΟΣ 4308/2014 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΥΝΑΦΕΙΣ

ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

4.1 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει του μεγέθους

4.1.1 Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής- υπόχρεες οντότητες

Οι οντότητες οι οποίες υποχρεούνται στην εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων του νόμου είναι οι παρακάτω:

- ✚ Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τις εξής μορφές: **(α)** Ανώνυμες Εταιρίες, **(β)** Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, **(γ)** Ετερόρρυθμες κατά μετοχές Εταιρίες και **(δ)** Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες.
- ✚ Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν τις εξής μορφές: Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες με την προϋπόθεση ότι όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη.
- ✚ Οι ομόρρυθμες Εταιρίες, οι ετερόρρυθμες Εταιρίες, οι ατομικές επιχειρήσεις και οποιασδήποτε άλλης μορφής οντότητες του ιδιωτικού τομέα οι οποίες είναι υποχρεωμένες στην εφαρμογή του νόμου αυτού από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- ✚ Οι Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές Οντότητες οι οποίες ανήκουν στον δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (Financial press.gr, 2014).

Οι οντότητες οι οποίες υποχρεούνται να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι οι παρακάτω:

- ✚ Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.
- ✚ Οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα οντότητες οι οποίες είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ε.Ε., με την προϋπόθεση να αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά μεγαλύτερο ποσοστό από 5% του

καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.

- ✚ Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού 575/2013/ΕΕ, με την προϋπόθεση να υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- ✚ Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007.
- ✚ Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005.
- ✚ Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.
- ✚ Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.
- ✚ Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012.
- ✚ Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ✚ Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7651-7652).

4.1.2 Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 2, οι οντότητες ταξινομούνται στις παρακάτω τέσσερις κατηγορίες με βάση το μέγεθος τους, με τουλάχιστον δύο όρια από τα τρία κριτήρια, όπως εμφανίζονται στον ισολογισμό τους:

- ✚ **Πολύ μικρές οντότητες:** (α) σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <350.000 €, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <700.000 €, (γ) Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 10 άτομα.
- ✚ **Μικρές οντότητες:** (α) σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <4.000.000 €, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <8.000.000 €, (γ) Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 10 άτομα.
- ✚ **Μεσαίες οντότητες:** (α) σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) <20.000.000 €, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <40.000.000 €, (γ) Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκεια περιόδου 250 άτομα.

- ✚ **Μεγάλες οντότητες:** (α) σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία) >20.000.000 €, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών >40.000.000 €, (γ) Μέσος όρος απασχολούμενων διάρκειας περιόδου >250 άτομα (Financial press.gr, 2014).

4.2 Λογιστικά αρχεία

4.2.1 Άρθρο 3: Σχέδιο λογαριασμών και λογιστικά αρχεία

Στο Παράρτημα Γ' του νόμου προτείνεται το νέο Σχέδιο Λογαριασμών το οποίο το αποτελούν οι παρακάτω οκτώ ομάδες:

- ✚ Ομάδα 1: Ενσώματα και απλά μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία.
- ✚ Ομάδα 2: Αποθέματα.
- ✚ Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.
- ✚ Ομάδα 4: Καθαρή θέση.
- ✚ Ομάδα 5: Υποχρεώσεις.
- ✚ Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές.
- ✚ Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη.
- ✚ Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου (Financial press.gr, 2014).

Η κωδικοποίηση των λογαριασμών, πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και τριτοβαθμίων, χαρακτηρίζονται από δύο αριθμητικούς χαρακτήρες με δυνατότητα επέκτασης σε τεταρτοβάθμιους ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας. Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα διατήρησης του Ε.Γ.Λ.Σ. σε όσες οντότητες το επιθυμούν χωρίς όμως, της υποχρέωσης της διατήρησης της Ομάδας 9 των Αναλυτικών Λογαριασμών.

Η προσέγγιση του νομοθέτη είναι νεωτεριστική και στηρίζεται στην τήρηση αρχείων, ανάλογα με το μέγεθος και την φύση της οντότητας, και με κριτήριο την σημαντικότητα. Τέλος, δεν περιορίζεται η χειρόγραφη τήρηση βιβλίων. Τα προβλεπόμενα από τον νόμο αρχεία είναι αυτά που συνήθως περιλαμβάνόμενα στα μηχανογραφικά ή χειρόγραφα τηρούμενα συστήματα (Financial press.gr, 2014).

Ως μέρος του λογιστικού της συστήματος, η κάθε οντότητα τηρεί αρχείο του κάθε γεγονότος ή συναλλαγής που πραγματοποιείται καθώς επίσης και των προκύπτων εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών, αγορών, πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Το λογιστικό σύστημα της κάθε οντότητας:

- ✚ Παρακολουθεί κάθε στοιχείο του ισολογισμού και κάθε μεταβολή του σε αρχείο.
- ✚ Είναι απαραίτητο να παρακολουθεί την λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, έχοντας σκοπό την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
- ✚ Είναι υποχρεωτικό να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, έχοντας σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7653).

Όταν η οντότητα δεν καταρτίζει ισολογισμό τότε κάνει χρήση ενός κατάλληλου απλογραφικού συστήματος για να παρακολουθεί τα προαναφερόμενα στοιχεία (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7653).

Από την άλλη, όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, αντί την χρησιμοποίηση του προηγούμενου συστήματος, μπορεί να κάνει χρήση ενός κατάλληλου διπλογραφικού συστήματος για να παρακολουθεί τα προαναφερόμενα στοιχεία και τηρεί:

- ✚ Ημερολόγιο, δηλαδή αρχείο με αναλυτική καταχώριση κάθε συναλλαγής και γεγονότος.
- ✚ Αναλυτικό καθολικό, δηλαδή αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού.
- ✚ Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και των πιστώσεων και ισοζύγιο, δηλαδή το υπόλοιπο κάθε τηρούμενο λογαριασμού (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7653).

4.2.2 Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία

Κατά περίπτωση, η οντότητα εκτός από τα αρχεία του άρθρου 3 τηρεί και τα παρακάτω βιβλία, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία του ισολογισμού:

- ✚ Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Είναι το “Μητρώο παγίων” προσαρτημένο με τα άυλα πάγια όπως π.χ. υπεραξία, φήμη κ.λπ. Οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση είναι υποχρεωτικό να αναγραφεί σε αυτό το αρχείο με κόστος κτήσης αντίστοιχο της αγοράς του.
- ✚ Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Εδώ καταχωρούνται κατά τίτλο με μια συνοπτική περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας οι χρεωστικοί τίτλοι, οι τίτλοι καθαρής θέσης και οι λοιποί τίτλοι, όπως π.χ. μετοχές κ.λπ. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, ενώ αργότερα υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης ή σε επιμέτρηση της εύλογης αξίας τους (Γιαννάκη Βάνα, 2015).
- ✚ Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. Σε αυτό το αρχείο καταχωρούνται κατά είδος και αποθηκευτικό χώρο όλα τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής. Αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων καταργείται οριστικά η μέθοδος L.I.F.O.
- ✚ Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Εδώ καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αποθηκευτικό χώρο όλα τα αποθέματα τα οποία ανήκουν σε άλλη οντότητα.
- ✚ Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Εδώ καταχωρούνται κατά είδος τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με μια σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.
- ✚ Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης, όπως π.χ. τα ίδια κεφάλαια, τα αποθεματικά, οι καταθέσεις μετόχων κ.λπ.
- ✚ Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.
- ✚ Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Εδώ παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων ξένου νομίσματος για κάθε

περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση που εκφράζεται σε αυτό το νόμισμα (Γιαννάκη Βάνα, 2015).

4.2.3 Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Για να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, η διοίκηση της κάθε οντότητας είναι υποχρεωμένη να τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, με βάση τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Financial press.gr, 2014).

Επομένως, για να συμβεί αυτό, θα πρέπει τα λογιστικά αρχεία να πληρούν της παρακάτω προϋποθέσεις:

- ✚ Η τήρηση τους να γίνεται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή αλλά και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα.
- ✚ Η συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου.
- ✚ Η υποστήριξη της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, με βάσει τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από τις λογιστικές αρχές ή τα πρότυπα που έχουν χρησιμοποιηθεί για να γίνει η κατάρτιση τους, είναι υποχρεωτικό πριν την έκδοσή τους να εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο διοίκησης και να υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος της.

Κάθε συναλλαγή και γεγονός το οποίο αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά και τα οποία εκδίδονται είτε από την οντότητα, είτε από τους συναλλασσόμενους, είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα του παρόντος νόμου. Στα παραστατικά αναφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για να ταχτοποιηθεί η κάθε συναλλαγή ή γεγονός με ασφάλεια (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654).

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι απαραίτητο να παρέχονται με ευκολία, αναλυτικά αλλά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που

απαιτούνται για να είναι ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τον οποιοδήποτε έλεγχο (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654).

Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή των γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, επιτρέπεται να γίνει αλλαγή μόνο αν είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία στην οποία έγινε η αλλαγή.

Η οντότητα μπορεί να συνενώνει λογιστικά αρχεία μόνο εφόσον υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συνένωση τους.

Τέλος, τα λογιστικά αρχεία είναι υποχρεωτικό να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και αρχές μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ειδοποίηση, εκτός βέβαια αν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7654).

4.2.4 Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων και χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων προσδιορίζεται ανάλογα, με βασικό κριτήριο την κατάρτιση του ισολογισμού και πιο συγκεκριμένα:

- ✚ Όταν η οντότητα καταρτίζει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα.
- ✚ Όταν η οντότητα δεν καταρτίζει ισολογισμό, η ενημέρωση γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, με τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου.
- ✚ Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Financial press.gr, 2014).

Ο νόμος παραπέμπει σε σχετικές νομοθεσίες αναφέροντας ότι 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 (Financial press.gr, 2014).

Από την διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 6 δεν περιορίζεται η πιο έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων αν απαιτείται από διατάξεις λοιπών νόμων όπως π.χ. Φορολογικών διατάξεων ως προς την υποβολή των δηλώσεων (Financial press.gr, 2014).

4.2.5 Άρθρο 7: Διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: **(α)** πέντε χρόνια από τη λήξη της περιόδου, **(β)** το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, με την προϋπόθεση να υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

Ειδικότερα για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα τα οποία εξασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7655-7656).

4.3 Παραστατικά πωλήσεων

4.3.1 Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης & Άρθρο 9: Περιεχόμενο του & Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης του

Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 8 ορίζεται ως τιμολόγιο το στοιχείο του οποίου η έκδοση του γίνεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, όπως επίσης και σε κάθε

περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Πρόσθετα αναφέρεται θεωρείται τιμολόγιο:

- ✚ Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο.
- ✚ Κάθε έγγραφο το οποίο τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά σε ένα αρχικό τιμολόγιο (Financial press.gr, 2014).

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται για οποιαδήποτε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα αντικατάστασης του όρου «τιμολόγιο» ανάλογα με τις πρακτικές στους διάφορους κλάδους της οικονομίας. Εξαιρούνται της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου το δημόσιο, οι νομαρχίες, οι περιφέρειες, οι δήμοι και κοινότητες καθώς και οι λοιποί οργανισμοί του δημοσίου δικαίου (Financial press.gr, 2014).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 8, αναφέρεται η έκδοση τιμολογίου από τους αγοραστές στην περίπτωση που οι συναλλαγές τους είναι με πρόσωπα τα οποία δεν υποχρεούνται για έκδοση τιμολογίου ή στις περιπτώσεις συναλλαγής με οντότητα η οποία δεν εκδίδει τιμολόγια για οποιονδήποτε λόγο (Financial press.gr, 2014).

Αυτό το παραστατικό πρέπει να αναφέρει: **(α)** την ημερομηνία έκδοσης, **(β)** την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου, **(γ)** την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, **(δ)** την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, **(ε)** την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας και το συνολικό ποσό της συναλλαγής και **(στ)** το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7656).

Ο τρίτος ο οποίος πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της αλλά και έγγραφο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις που διενήργησε για λογαριασμό της οντότητας.

Ειδικότερα, για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, ο τρίτος εκδίδει τα προαναφερόμενα παραστατικά τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τα οποία έχει την υποχρέωση να τα αποστείλει έγκαιρα στο αγρότη παραγωγό για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης (Financial press.gr, 2014).

Το άρθρο 9 καλύπτει τις υποχρεωτικές ενδείξεις για το περιεχόμενο του τιμολογίου, ενώ το άρθρο 10 αναφέρεται στο απλοποιημένο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Τα ποσά του τιμολογίου μπορούν να είναι εκφρασμένα σε οποιοδήποτε νόμισμα αλλά το ποσό του Φ.Π.Α. εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή.

Το τιμολόγιο πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει:

- ✚ Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- ✚ Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων.
- ✚ Τον Α.Φ.Μ., με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών και τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7656- 7657).
- ✚ Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- ✚ Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- ✚ Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, στην περίπτωση που η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- ✚ Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- ✚ Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (Ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη,

σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7656- 7657).

- ✚ Τον όρο «Αυτοτιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- ✚ Τον όρο «αντίστροφη επιβάρυνση», όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α.,
- ✚ Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος με την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του προσώπου αυτού (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7656- 7657).

Με βάση το άρθρο 10, επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου, όταν: **(α)** το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ, ή **(β)** το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παραγράφου 3 του άρθρου 8, δηλαδή κάθε έγγραφο το οποίο τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά σε ένα αρχικό τιμολόγιο.

Το απλοποιημένο τιμολόγιο είναι υποχρεωτικό να αναφέρει:

- ✚ Την ημερομηνία έκδοσης του.
- ✚ Τον προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- ✚ Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- ✚ Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ✚ Αν το τιμολόγιο εκδοθεί με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 8, η αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τα συγκεκριμένα δεδομένα τα οποία τροποποιούνται (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657).

Επίσης, επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και το οποίο συμπεριλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657).

Τέλος, στο άρθρο 11 ορίζεται η υποχρέωση της έκδοσης του τιμολογίου που γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή και η παράδοση των αγαθών και υπηρεσιών. Ο χρόνος έκδοσης ορίζεται ως εξής:

- ✚ Στην περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο ή το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15^η μέρα του επομένου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.
- ✚ Στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15^η μέρα του επομένου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της αμοιβής απαιτείται (Financial press.gr, 2014).
- ✚ Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- ✚ Όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημοσίων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής (Financial press.gr, 2014).

4.3.2 Άρθρο 14: Ηλεκτρονικά τιμολόγια & Άρθρο 15: Η αυθεντικότητα τους

Ηλεκτρονικά τιμολόγια καλύπτονται από τις διατάξεις του άρθρου 14 και με τις διατάξεις του άρθρου 15 καλύπτεται η αυθεντικότητά τους.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, ορίζεται κάθε τιμολόγιο το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του υπόκειται στην αποδοχή του εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7659).

Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου εξασφαλίζεται με παρακάτω ενδεικτικούς τρόπους:

- ✚ Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα.
- ✚ Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, με βάση το άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ, εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.
- ✚ Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.
- ✚ Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7659).

4.3.3 Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών & Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης τους

Το θέμα αυτό καλύπτεται από τα άρθρα 12 και 13. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, δηλαδή απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Αντίτυπο αυτού τίθεται στη διάθεση του πελάτη (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658). Το στοιχείο λιανικής πώλησης είναι υποχρεωτικό να αναφέρει τις ενδείξεις που παρουσιάζονται παρακάτω:

- ✚ Την ημερομηνία έκδοσης.
- ✚ Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης.
- ✚ Τον Α.Φ.Μ., με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- ✚ Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ✚ Το συντελεστή Φ.Π.Α. και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658).

Ειδικότερα, στην παράγραφο 8 του άρθρου 12 παρέχονται στοιχεία για τη χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του νόμου 1809/1988 και την έκδοση στοιχείων λιανικής με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Συνεχίζει η χρήση φορολογικών μηχανισμών για τις λιανικές πωλήσεις, αφού ορίζεται ότι μπορεί να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρικών μηχανισμών. Τέλος, η έκδοση αυτών των παραστατικών μπορεί να είναι χειρόγραφη, αλλά επιτρέπεται και η χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (Financial press.gr, 2014).

Όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης των στοιχείων της λιανικής πώλησης, αυτός αντιστοιχεί:

- ✚ Στο χρόνο παράδοσης ή στην έναρξη της αποστολής, στην περίπτωση πώλησης αγαθών. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, η έκδοση πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.
- ✚ Στην ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής της υπηρεσίας, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών.
- ✚ Στον χρόνο απόκτησης του δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, στην περίπτωση απόκτησης τέτοιου δικαιώματος.
- ✚ Όταν μέρος της αμοιβής απαιτείται για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και με την ολοκλήρωσή τους, στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7657-7658).

4.4 Αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

4.4.1 Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το άρθρο 16, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο και απεικονίζουν εύλογα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της οντότητας και είναι οι παρακάτω:

- ✚ **Πολύ μικρές οντότητες και μικρές οντότητες:** (α) Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας) και (γ) Προσάρτημα (σημειώσεις).
- ✚ **Μεσαίες οντότητες:** (α) Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας), (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας) και (δ) Προσάρτημα (σημειώσεις).
- ✚ **Μεγάλες οντότητες:** (α) Ισολογισμός και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (πίνακας), (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (πίνακας), (δ) Κατάσταση Χρηματοροών (πίνακας) και (ε) Προσάρτημα (σημειώσεις) (Financial press.gr, 2014).

4.4.2 Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

- ✚ Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7660).
- ✚ Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδου) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.
- ✚ Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.
- ✚ Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

- ✚ Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7660).
- ✚ Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.
- ✚ Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.
- ✚ Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ✚ Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7660).

4.5 Κανόνες επιμέτρησης

Σε αυτό το κεφάλαιο του νόμου 4308/2014, από το άρθρο 18 ως το άρθρο 28, ορίζονται οι κανόνες επιμέτρησης διαφόρων στοιχείων των οντοτήτων, όπως για παράδειγμα τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα και οι υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις, οι κρατικές επιχορηγήσεις και οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, τα στοιχεία καθαρής θέσης, οι συναλλαγές και τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα κ.λπ.

Επίσης, στο άρθρο 28 αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο αναγνωρίζονται οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς επίσης και η διόρθωση λαθών (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7661-7667).

4.6 Προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές

4.6.1 Άρθρο 29: Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται με βάση τις παρακάτω αρχές:

- ✚ Οι οντότητες οι οποίες δεν είναι υποχρεωμένες να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου έχουν την δυνατότητα να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά.
- ✚ Οι πληροφορίες για τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με την ίδια σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ✚ Όταν χρησιμοποιούνται συντομεύσεις, διαγράμματα ή σύμβολα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες με σαφήνεια. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται γνωστή η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.
- ✚ Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρουσιάζονται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667-7668).

Το προσάρτημα περιλαμβάνει τουλάχιστον τις επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του παρόντος άρθρου, εκτός και αν προβλέπεται απαλλαγή βάση του παρόντος νόμου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667-7668).

4.6.2 Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Σε αυτό το άρθρο παρουσιάζονται αναλυτικά οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2α, 2β και 2γ του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, για τις μικρές οντότητες και για τις μεσαίες οντότητες.

Επίσης, αναφέρονται οι παρακάτω ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές:

- ✚ Η οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων, εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων εφόσον ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο των 8.000.000€.
- ✚ Όταν αυτή η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει αυτό το όριο για δύο διαδοχικές περιόδους, η παρεχόμενη δυνατότητα στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται ή αίρεται αντίστοιχα από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.
- ✚ Οι παρακάτω οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων: **(α)** Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968, **(β)** τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας και **(γ)** ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του νόμου 27/1975 (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7670-7671).

Τέλος, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων υπάρχει η δυνατότητα καθορισμού ειδικών απλουστεύσεων και απαλλαγών όσον αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων και την έκδοση λογιστικών στοιχείων για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7670-7671).

4.7 Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

4.7.1 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για τους σκοπούς της ενοποίησης

Σύμφωνα με το άρθρο 31, οντότητες και όμιλοι ταξινομούνται στις παρακάτω τρεις κατηγορίες:

- ✚ **Οι Μικροί Όμιλοι:** αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν

υπερβαίνουν δύο από τα τρία παρακάτω: (α) σύνολο ενεργητικού <4.000.000€, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <8.000.000€, (γ) άτομα >50.

✚ **Οι Μεσαίοι Όμιλοι:** αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν δύο από τα τρία παρακάτω: (α) σύνολο ενεργητικού <20.000.000€, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών <40.000.000€, (γ) άτομα <250.

✚ **Οι Μεγάλοι Όμιλοι:** αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, εφόσον σε ενοποιημένη βάση, δεν υπερβαίνουν δύο από τα τρία παρακάτω: (α) σύνολο ενεργητικού >20.000.000€, (β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών >40.000.000€, (γ) άτομα >250 (Financial press.gr, 2014).

4.7.2 Άρθρο 33: Οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση

Οι προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης αναφέρονται στο άρθρο 32, ενώ οι απαλλαγές από την ενοποίηση αναφέρονται στο άρθρο 33 του παρόντος νόμου. Οι κανόνες οι οποίοι διέπουν την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ορίζονται στο άρθρο 34.

Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7672-7673).

Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αν αυτή η απαλλασσόμενη οντότητα είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και: (α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της ή (β) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7672-7673).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ Ν. 4308/2014

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2015 έχουν συμβεί πολλές αλλαγές με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι σημαντικότερες από αυτές αφορούν την καταχώριση των συναλλαγών και των γεγονότων στα διπλογραφικά βιβλία, την έκδοση παραστατικών και την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων.

5.1 Τι αλλάζει με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων

Ο νόμος 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις” αποτελείται από 44 άρθρα όπως αναλύθηκαν παραπάνω. Με την εισαγωγή του νέου αυτού νόμου στην χώρα μας:

- ✚ Επιτυγχάνεται η καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας. Αυτό σημαίνει ότι για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων είναι συγκεντρωμένο σε ένα νομοθέτημα, το οποίο είναι διαρθρωμένο σύμφωνα με τις καλύτερες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις αλλά και για όλους τους λογιστές. Επίσης, ένα πολύ βασικό βήμα μεταρρύθμισης είναι η κωδικοποίηση η οποία επιτυγχάνεται και η οποία συντελεί στην αύξηση της ασφάλειας του δικαίου και στην μείωση του διοικητικού βάρους.
- ✚ Επιτυγχάνεται ευθυγράμμιση των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές που χρησιμοποιούνται και έτσι καθίστανται κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές τους (Ημερήσια.gr, 2014).
- ✚ Πραγματοποιείται η ολοκλήρωση της κατάργησης των διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι οποίες χαρακτηρίζονταν από μεγάλο κόστος αλλά και από γραφειοκρατία. Η κατάργηση αυτή είχε αρχίσει με την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

- ✚ Πραγματοποιείται η εισαγωγή ορισμένων κανόνων τήρησης λογιστικών βιβλίων οι οποίοι είναι ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Επομένως, το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων μειώνεται και η δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή και άλλων ελέγχων εξασφαλίζεται.
- ✚ Επιτυγχάνεται η διευκόλυνση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης στη χονδρική αλλά και στην λιανική με περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών (Ημερήσια.gr, 2014).

5.2 Ορισμένα γενικά στοιχεία για τον νέο νόμο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Ο νέος νόμος ανταποκρίνεται πλήρως στην ανάγκη του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων για εκσυγχρονισμό. Επιδιώκεται περαιτέρω απλούστευση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012) καθώς επίσης και ενοποίηση, βελτίωση αλλά και συμπλήρωση των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας, με την κωδικοποίηση και τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου της λογιστικής τυποποίησης που είχε εισάγει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Οι αλλαγές αυτές συνεχίζουν και ολοκληρώνουν την μεταρρύθμιση η οποία είχε αρχίσει με το νόμο 4093/2012 (Ημερήσια.gr, 2014).

Με την κωδικοποίηση, πραγματοποιείται η συγκέντρωση των κανόνων απεικόνισης των συναλλαγών, από λογιστική και από φορολογική άποψη, σε ένα ενιαίο κείμενο, διευκολύνοντας κατά πολύ τις επιχειρήσεις και ενισχύοντας την ασφάλεια δικαίου.

Ο νέος νόμος σκοπεύει στην δημιουργία ενός σύγχρονου ρυθμιστικού πλαισίου, στην μείωση του κόστους διοίκησης των επιχειρήσεων και στην βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, χωρίς όμως να δυσχεραίνεται το έργο των φορολογικών ή άλλων ελέγχων (Ημερήσια.gr, 2014).

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2015 επήλθαν πολύ βασικές βελτιώσεις αλλά και απλουστεύσεις σε θέματα τα οποία ρύθμιζε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η λειτουργία των λογιστηρίων, όσον αφορά την εφαρμογή των λογιστικών ρυθμίσεων, δεν επηρεάστηκε την 1^η Ιανουαρίου 2015, αφού οι νέοι

κανόνες αφορούν κυρίως θέματα αποτίμησης και κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων που οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εφαρμόσουν στις αρχές του 2016 για τις καταστάσεις του 2015. Επομένως, δίνεται αρκετός χρόνος προετοιμασίας.

Για να επιτευχθεί η ομοιόμορφη και η σωστή εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων, το κείμενο του νόμου συνοδεύεται από πλήρες γλωσσάριο όρων. Επίσης, σημαντικό είναι ότι οι υποχρεώσεις των υποκείμενων οντοτήτων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους (Ημερήσια.gr, 2014).

Ο νόμος είναι ευθυγραμμισμένος με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προκειμένου όλα μαζί τα νομοθετήματα να αποτελέσουν ένα ενιαίο, σύγχρονο και ασφαλές θεσμικό πλαίσιο, που θα είναι κατανοητό και άξιο εμπιστοσύνης από τις ελληνικές επιχειρήσεις και από την διεθνή επενδυτική κοινότητα (Ημερήσια.gr, 2014).

5.3 Η απλοποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με τον νέο νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η εισαγωγή των νέων ρυθμίσεων όσον αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων, βιβλίων και παραστατικών, γίνεται βάση με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Επιτυγχάνεται η μετάβαση από ένα τυπολατρικό και με μεγάλο κόστος νομοθετικό πλαίσιο σε ένα φιλικότερο περιβάλλον (Ημερήσια.gr, 2014).

Με την καθιέρωση διαδικασιών και μηχανισμών ελέγχου, εξασφαλίζεται η εύκολη συσχέτιση των συναλλαγών αλλά και των γεγονότων των οντοτήτων με τα λογιστικά αρχεία και τις οικονομικές καταστάσεις καθώς επίσης και η δυνατότητα διενέργειας αποδοτικών και αποτελεσματικών ελέγχων.

Επιτυγχάνεται ειδική ρύθμιση για την τεκμηρίωση της διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονισμός των ρυθμίσεων για το δελτίο αποστολής, προκειμένου να υπάρχει δυνατότητα ελέγχου. Επίσης, η τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων πραγματοποιείται σύμφωνα με σύγχρονες τεχνικές, συμβαδίζοντας με τη διεθνή πρακτική (Ημερήσια.gr, 2014).

Το τιμολόγιο αναγνωρίζεται πλέον ως το βασικό παραστατικό για οποιαδήποτε πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ενώ για τις λιανικές πωλήσεις προβλέπεται η απόδειξη λιανικής πώλησης. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου

πώλησης παρατείνεται μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή ή παράδοση των αγαθών. Όμως, παραμένει η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εντός του ίδιου έτους στο οποίο έγινε η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. Επεκτείνεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου πώλησης προς το δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. εντός του έτους στο οποίο οριστικοποιείται η συναλλαγή, προκειμένου να καλύπτει αδιάκριτα κάθε περίπτωση πώλησης προς το δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. (Ημερήσια.gr, 2014).

Η χρήση ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού για πωλήσεις λιανικής διατηρείται, με την δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών.

Η επιχείρηση συνεχίζει να είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και τα απαλλασσόμενα ή ειδικώς φορολογούμενα έσοδα για την ασφαλή συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης.

Οι επιχειρήσεις ελαφρύνονται σε μεγάλο βαθμό καθώς δεν συνεπάγεται κόστος προσαρμογής και δεν απαιτείται κάποια ιδιαίτερη προετοιμασία. Ζητήματα που προκύπτουν για ειδικές κατηγορίες, π.χ. αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ευκαιριακά απασχολούμενοι κ.λπ., αντιμετωπίζονται με ειδικές διευκολύνσεις και απλοποιήσεις για να μην υπάρξει κανένα πρόσθετο βάρος (Ημερήσια.gr, 2014).

5.4 Οι νέες λογιστικές ρυθμίσεις που επέρχονται με το νέο νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με την οδηγία 2013/31/ΕΕ, αντιμετωπίζονται κενά ή ασάφειες, στοχεύοντας στην μείωση του κόστους συμμόρφωσης και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου. Ουσιαστικά συμπληρώνονται, εκσυγχρονίζονται και ενοποιούνται σε ένα ενιαίο κείμενο οι διάσπαρτοι λογιστικοί κανόνες π.χ. Ε.Γ.Λ.Σ., Ν. 2190/1920, Ν. 3190/1955 κ.λπ. (Ημερήσια.gr, 2014).

Δεν επιβάλλονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά επιτρέπεται η χρήση των εύλογων αξιών με βάση την Οδηγία 2001/65/ΕΕ και δημιουργείται ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για την εφαρμογή και τον έλεγχο των εύλογων αξιών.

Το νέο, πλήρως εναρμονισμένο με τη διεθνή λογιστική πρακτική λογιστικό πλαίσιο, καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων

περισσότερο κατανοητές και αξιοποιήσιμες στο διεθνές επενδυτικό κοινό και τις διεθνείς χρηματαγορές (Ημερήσια.gr, 2014).

Για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων καθορίζεται ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών κανόνων. Όμως, για να ελαττωθεί το διοικητικό κόστος, διαβαθμίζονται οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους με βάση την Οδηγία 2013/34/ΕΕ η οποία τονίζει ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο απλούστερο είναι το λογιστικό της πλαίσιο (Ημερήσια.gr, 2014).

Σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων είναι ενταγμένα στο νόμο, όπως επίσης και ένα ευέλικτο και λειτουργικό σχέδιο λογαριασμών, το οποίο συμπεριλαμβάνει τους νέους λογιστικούς κανόνες και τη γενικευμένη χρήση πληροφορικής.

Οι επιχειρήσεις, εναλλακτικά του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών, έχουν την δυνατότητα χρησιμοποίησης του υφιστάμενου σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. Επομένως, δεν επιβάλλεται πρόσθετο κόστος ή κάποια αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας τους. Για διευκόλυνση των επιχειρήσεων υπάρχει διαθέσιμη η αντιστοίχιση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών του νόμου με τους κωδικούς του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ημερήσια.gr, 2014).

5.5 Καταχώριση σε διπλογραφικά βιβλία

Η καταχώριση πλέον γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως γινόταν και πριν τον νέο νόμο. Ο νόμος με την παράγραφο 9 του άρθρου 3, αλλά και η ΠΟΛ. 1003/2015 με τις παραγράφους 8 και 9, παρέχει την δυνατότητα στις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, να χρησιμοποιούνται υπάρχον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Απλά, υποχρεούνται στο τέλος του φορολογικού έτους 2015, να κάνουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραρτήματος Β, που περιλαμβάνει ο νόμος 4308/2014 (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Σχετικά με τα παραπάνω, είναι σημαντικό να παρουσιαστεί η παράγραφος 9 του άρθρου 3 του νόμου, αλλά και οι παράγραφοι 8 και 9 της Εγκυκλίου αντίστοιχα:

“Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το

νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014”.

“Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ’ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α’ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β’. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16”.

Από τα προαναφερθέντα είναι αντιληπτό ότι οι οντότητες οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία δεν πρέπει να ανησυχούν για την οργάνωση του λογιστικού τους συστήματος από την 1^η Ιανουαρίου του 2015, αφού έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν ακόμα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Στην πορεία θα είναι ευκολότερο για αυτές να ενταχθούν στο νέο λογιστικό σχέδιο εφόσον το επιλέξουν καθώς είναι προαιρετικό (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

5.6 Έκδοση παραστατικών

Όσον αφορά την έκδοση παραστατικών υπάρχουν κάποιες διαφορές σε σχέση με όσα ίσχυαν μέχρι την εφαρμογή του νέου νόμου.

5.6.1 Παραστατικά διακίνησης

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, από την 1^η Ιανουαρίου του 2014 είχε καταργηθεί η έννοια του Δελτίου Αποστολής τυπικά και είχε ίσχυε με την μορφή του “Συνοδευτικού Στοιχείου μη τιμολογημένων αποθεμάτων” ή “Δελτίο Αποστολής”.

Με τον νέο νόμο 4308/2014, η έννοια του Δελτίου Αποστολής εμφανίζεται και πάλι στο προσκήνιο στην διακίνηση των εμπορευμάτων και συνοδεύει αυτά στην περίπτωση που δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο. Επομένως, το τιμολόγιο παραμένει ως το κύριο φορολογικό έγγραφο και στην διακίνηση.

Τα αγαθά τα οποία δεν συνοδεύονται από τιμολόγιο, είναι υποχρεωτικό να συνοδεύονται από το παραστατικό διακίνησης το οποίο μπορεί να έχει οποιοδήποτε κατάλληλο τίτλο, ενδεικτικό της φύσης του, όπως π.χ. “Παραστατικό Διακίνησης”, “Δελτίο Αποστολής”, “Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων”, “Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων”, “Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης” κ.λπ. (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, πριν την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων και συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους. Διαφυλάσσεται από τους φορολογούμενους οι οποίοι πραγματοποιούν την συναλλαγή, εκτός βέβαια από τους ιδιώτες. Τέλος, εκδίδεται ανεξαρτήτως από το αν η διακίνηση πραγματοποιείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

Το Δελτίο Αποστολής έχει την δυνατότητα ηλεκτρονικής έκδοσης με την προϋπόθεση να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για σκοπούς ελέγχου (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Στην περίπτωση όπου δεν είναι γνωστοί οι αγοραστές, η διακίνηση και η διανομή αγαθών, γίνεται με το “Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης” και στα στοιχεία του πελάτη αναγράφεται η λέξη “Διάφοροι”. Επομένως, στην παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης, είτε νέο παραστατικό διακίνησης.

Κατά την επιστροφή αποθεμάτων τα οποία είναι μη παραδοθέντα, μπορεί να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναφέρεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων, όπως π.χ. “Παραστατικό Διακίνησης”, “Δελτίο Αποστολής”, “Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων”, κ.λπ. και το οποίο είναι ουσιαστικά το παλιό αντίστροφο Δελτίο Αποστολής, είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται κάποιο σχετικό αρχείο (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Με βάση την ΠΟΛ.1003/2015, η έκδοση του παραστατικού διακίνησης δεν είναι υποχρεωτική στις παρακάτω περιπτώσεις:

- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση αποθεμάτων ανάμεσα σε επαγγελματικές εγκαταστάσεις της ίδιας οντότητας, οι οποίες είναι στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο.
- ✚ Όταν η οντότητα κάνει χρήση εγκαταστάσεων οι οποίες είναι σε διπλανά ή αντικριστά ακίνητα και είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της.
- ✚ Όταν πραγματοποιείται παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών.
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος που παραλαμβάνεται από κτηνοτρόφους μπορεί η παραλαμβάνουσα οντότητα να εκδίδει το παραστατικό διακίνησης ή να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος του διακινούμενου γάλακτος και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση ελαιοκάρπου από τους παραγωγούς προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες, όπως π.χ. δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 και εφόσον δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου δεν έχουν και την υποχρέωση παρακολούθησης των αποθεμάτων τους.
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση παγίων και ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων μιας οντότητας, με την προϋπόθεση ότι δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται για την αποκατάσταση βλαβών.
- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).
- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση αγαθών τα οποία δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή κάποιον τρίτο και η διάθεση τους δεν

έχει κανένα έσοδο, δηλαδή άχρηστα ή ακατάλληλα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπολείμματα π.χ. διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων σε χώρους απόρριψης κ.λπ.

- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση αποθεμάτων τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για διακίνηση φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας.
- ✚ Όταν υπάρχουν διακινήσεις βιομηχανικών- βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές οι οποίοι διαθέτουν τα εμπορεύματά τους μόνο σε κινητές λαϊκές αγορές, παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες αυτών των συναλλαγών, εφόσον έχουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους. Δεν ισχύει για διακινήσεις αγροτικών προϊόντων προς και από τις λαϊκές αγορές (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).
- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση, από τους τεχνικούς, των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.
- ✚ Όταν υπάρχει διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις οντότητες έκδοσης ή διακίνησης τους.
- ✚ Όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα είδη αυτά παραδίδονται στους ασφαλισμένους.
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση υλικών εκσκαφής με ιδιότητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, αφού αυτά τα είδη δεν εκπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).
- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση: **(α)** αυτούσιων λατομικών προϊόντων από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες **(β)** μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο, σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης από μεταλλευτικές οντότητες και **(γ)** πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

- ✚ Όταν πραγματοποιείται διακίνηση από γραφεία τελετών, ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών τους με τα ειδικά αυτοκίνητα τους.
- ✚ Σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

5.6.2 Παραστατικά πωλήσεων όσον αφορά την τιμολόγηση

Στην τιμολόγηση η κυριότερη διαφορά είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, το οποίο και είναι το βασικότερο στοιχείο διακίνησης. Όμως, στην περίπτωση που γίνεται έκδοση στοιχείου διακίνησης, αυτό μπορεί να τιμολογηθεί ως τις 15 του επόμενου μήνα. Δηλαδή τα δελτία αποστολής τα οποία θα εκδοθούν από την 1^η Απριλίου 2015 ως 30^η Απριλίου 2015 μπορούν να τιμολογηθούν νόμιμα ως τις 15^η Μαΐου 2015.

Είναι αναγκαίο να παρουσιαστεί ένα παράδειγμα για την καλύτερη κατανόηση του χρόνου έκδοσης ενός τιμολογίου: Αν ένα εμπόρευμα φύγει από την αποθήκη μιας οντότητας στις 7 Απριλίου 2015, μπορεί να τιμολογηθεί από τις 7 Απριλίου ως τις 15 Μαΐου 2015 (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Όσον αφορά την τιμολόγηση στο τέλος του φορολογικού έτους, ισχύει η ίδια διάταξη. Επομένως, για τα παραστατικά διακίνησης των οποίων η έκδοση τους θα γίνει τον Δεκέμβριο του 2015, υπάρχει η δυνατότητα τιμολόγησης τους ως τον Ιανουάριο του 2016, χωρίς κανένα απολύτως πρόβλημα.

Σε αυτήν την περίπτωση, με την αρχή του δεδουλευμένου το σχετικό έσοδο θα λογιστεί στο φορολογικό έτος 2015, έστω και αν το τιμολόγιο έχει εκδοθεί το 2016. Ο νέος νόμος αποδεσμεύει την έκδοση του παραστατικού από τον χρόνο υπολογισμού του εσόδου ή του εξόδου ανάλογα, δηλαδή επιτρέπει την χρονική τακτοποίηση, ανεξαρτήτως αν τα βιβλία είναι απλογραφικά ή διπλογραφικά.

Όσον αφορά τον Φ.Π.Α., η απόδοση του ακολουθεί τον χρόνο έκδοσης του Τιμολογίου (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

5.6.3 Παραστατικά πωλήσεων όσον αφορά τους ιδιώτες

Πλέον η έκδοση τιμολογίου σε ιδιώτες επιτρέπεται προαιρετικά. Η έκδοση τιμολογίου σε ιδιώτες ακολουθεί τους ίδιους κανόνες των αποδείξεων λιανικών

πωλήσεων και όχι τους κανόνες του τιμολογίου για συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων. Με άλλα λόγια, τα τιμολόγια σε ιδιώτες δεν εκδίδονται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του νόμου 4308/2014 το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται:

- ✚ Σε περίπτωση αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή της έναρξης αποστολής.
- ✚ Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση τους.
- ✚ Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του.
- ✚ Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, όταν το μέρος της αμοιβής απαιτείται για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

5.6.4 Τρόπος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών

Η “Απόδειξη”, “Απόδειξη λιανικής”, “Απόδειξη λιανικής πώλησης”, “Απόδειξη παροχής υπηρεσιών”, “Απόδειξη λιανικών συναλλαγών” και “Τιμολόγιο Λιανικών Συναλλαγών”, εκδίδονται με την χρήση Φ.Η.Μ. (Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζει η ΠΟΛ. 1002/2015, όπου οι οντότητες μπορούν να μην χρησιμοποιούν Φ.Η.Μ., αρκεί να ακολουθούν τις οδηγίες της Εγκυκλίου (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Όταν η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για λιανικές πωλήσεις ή παροχές, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό. Αν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού, το τιμολόγιο εκδίδεται είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Σε περίπτωση περιστασιακών λιανικών πωλήσεων, οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να χρησιμοποιούν υπηρεσίες των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, όπως π.χ. ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Χειρόγραφα εκδίδονται και οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών όταν:

- ✚ Υπάρχει διακοπή του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας.
- ✚ Υπάρχει διακοπή λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. ή του μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
- ✚ Η οντότητα, τα εκδίδει εκτός έδρας σε προσωρινή εγκατάσταση όπως π.χ. σε μία έκθεση (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

5.7 Ενημέρωση των λογιστικών αρχείων- ενημέρωση ποσοτικής απογραφής στο βιβλίο ισολογισμού και απογραφών ή στο απλογραφικό βιβλίο

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου 4308/2014, η καταγραφή των αποθεμάτων της απογραφής κατά ποσότητα και αξία, έχουν την δυνατότητα να καταχωρηθούν στο λογιστικά αρχεία μέχρι και την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης και όχι μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου 2015 (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Επομένως, δεν υφίσταται η υποχρέωση ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού όπως ίσχυε, στις 20 Φεβρουαρίου 2015, αφού η εγκύκλιος δίνει την δυνατότητα εφαρμογής και για την απογραφή στις 31 Δεκεμβρίου 2014, της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του νόμου 4308/2014 η οποία αναφέρει: *“Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας”*.

Στην παράγραφο 2 της ΠΟΛ. 1003/2015 διευκρινίζονται τα εξής:

Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων διεξάγεται σε κατάλληλο χρόνο εξασφαλίζοντας την αξιοπιστία των δεδομένων σχετικά με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων, η φυσική απογραφή, ορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Αυτός ο χρόνος μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ειδικά όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

Όταν η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές για να προσδιορίσει την ποσότητα των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία μπορεί να πραγματοποιείται με αξιοπιστία σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου. Τέλος, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος μπορεί επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο.

Ανεξαρτήτως, από το χρόνο διενέργειας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων, η οντότητα υποχρεούται αξιόπιστης τεκμηρίωσης των ποσοτήτων της απογραφής μέσα στα χρονικά όρια κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου (Απόστολος Αλωνιάτης, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

6.1 Εισαγωγικά στοιχεία

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2015, όπως έχει ήδη αναφερθεί, όλες οι ελληνικές οντότητες, εκτός από τους αγρότες του Ειδικού Καθεστώτος και τους ελεύθερους επαγγελματίες με τζίρο κάτω από 10.000€, έχουν την υποχρέωση προσαρμογής τη τήρησης των λογιστικών τους βιβλίων και της κατάρτισης των οικονομικών τους καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος τους, με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στην ουσία βέβαια, το νέο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, η μέθοδος αποτίμησης παγίων καθώς και ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εναρμονίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και καθιστούν την αποδοτικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων συγκρίσιμη με τις αντίστοιχες επιχειρήσεις διεθνώς (Γιαννάκη Βάνα, 2015).

Επομένως, οι πολλές διαφορές που υπήρχαν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π.- Δ.Π.Χ.Π. και στα Ε.Λ.Π. πριν την θέσπιση του νέου νόμου, έχουν ελαχιστοποιηθεί σε πολύ μεγάλο βαθμό. Παρακάτω ακολουθεί η σύγκριση ανάμεσα στα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

6.2 Σύγκριση ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

6.2.1 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Όσον αφορά την δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, στις διατάξεις του νόμου 4308/2014 συμπεριλαμβάνονται ορισμένα υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με την ταξινόμηση μιας οντότητας σε μεγάλο, μεσαίου, μικρού ή πολύ μικρού μεγέθους. Η δομή των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες είναι υιοθετημένες από τον νέο αυτό νόμο για τις μεγάλες και τις μεσαίες οντότητες, μοιάζουν πιο πολύ σε αυτές τις καταστάσεις οι οποίες είναι

υιοθετημένες από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

6.2.2 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Όσον αφορά τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και εφόσον, όπως είναι φυσικό, δεν υπάρχει η δυνατότητα πώλησης τους χαρακτηρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία εξέπνευσαν. Το ίδιο ακριβώς ισχύει και με το νέο νόμο των Ε.Λ.Π. (Taxpress.gr, 2014).

6.2.3 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Όσον αφορά την λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων (leasing), ένα περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται στην μισθώτρια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται από αυτήν ως περιουσιακό στοιχείο με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει αν αυτό το στοιχείο είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα- υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μεταγενέστερα, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα ιδιόκτητα, ενώ η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο.

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα, η απαίτηση αυτή αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

6.2.4 Ορισμοί και ομάδα 8

Πλέον, οι όλοι οι ορισμοί βρίσκονται στο παράρτημα Α' του νέου νόμου και έχουν αντληθεί από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις μικρές και τις μεσαίες οντότητες.

Ο νέος νόμος δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.

6.2.5 Αναβαλλόμενη φορολογία

Όσον αφορά την αναβαλλόμενη φορολογία, παλαιότερα μία από τις διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα Δ.Λ.Π. ήταν ότι δεν προβλεπόταν η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή των υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, σε περιπτώσεις, όπου υπήρχε ετεροχρονισμός της αναγνώρισης κάποιων λογιστικοποιηθέντων εσόδων και εξόδων από την Φορολογική αρχή. Από την άλλη πλευρά, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται η απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις με βάση το Δ.Λ.Π. 12 (Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, σελ. 130).

Πλέον με το άρθρο 23 του νόμου 4308/2014 εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι οντότητες μπορούν να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις. Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

6.2.6 Αποσβέσεις

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους. Πλέον, όπως ισχύει και στα Δ.Π.Χ.Π., η διοίκηση της οντότητας ευθύνεται για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και της συστηματικής κατανομής της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014). Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., η εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός στοιχείου είναι στην κρίση της οντότητας και όχι έτσι όπως ίσχυε με το Ε.Γ.Λ.Σ., όπου η υπολειμματική αξία των ενσωμάτων παγίων ήταν 0,01€ (Taxpress.gr, 2014).

6.2.7. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου 4308/2014, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

- ✚ Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής στην έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.
- ✚ Των εσόδων, των κερδών, των εξόδων και των ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667).

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667).

Με βάση τα προϊσχύοντα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν η διόρθωση σοβαρών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, ενώ από την άλλη με βάση το Δ.Λ.Π. 8, στην περίπτωση σοβαρών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, υπάρχει η δυνατότητα αναπροσαρμογής τους μέσω του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέον (Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, σελ. 124-125).

6.2.8 Εύλογη αξία

Όσον αφορά, την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, πλέον ισχύει ότι ισχύει και στα Δ.Π.Χ.Π.: σύμφωνα με το άρθρο 24, παρέχεται η εναλλακτική δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Όταν έστω ένα στοιχείο ή μια υποχρέωση ενός

κονδυλίου του ισολογισμού επιμετρώνται στην εύλογη αξία, τότε όλα τα επιμέρους στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του κονδυλίου αυτού επιμετρώνται στην εύλογη αξία (Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014).

Παλαιότερα, ο τρόπος αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των οικονομικών μονάδων, βασιζόταν κατά κανόνα στην αρχή του ιστορικού κόστους, που εξακολουθεί και σήμερα να αποτελεί το βασικό προσδιοριστικό παράγοντα της αξίας.

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν δύο εναλλακτικές μορφές επιμέτρησης. Η πρώτη, η οποία είναι υποχρεωτική, δεν διαφέρει κατά πολύ από τους γνωστούς κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. και ειδικότερα:

Τα πάγια στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος. Οι αποσβέσεις έχουν την δυνατότητα να διενεργούνται με τη σταθερή ή με την φθίνουσα ή με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, ο προσδιοριστικός παράγοντας είναι η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου.

Αξιοσημείωτο είναι ότι και το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου στοιχείου, προκειμένου να υπολογίζονται σύμφωνα με αυτήν και οι αποσβέσεις του. Παρόλα αυτά, η οντότητα έχει την δυνατότητα σε κάθε περίπτωση να συνεχίσει να κάνει χρήση των φορολογικών συντελεστών απόσβεσης, έτσι ώστε να μην αυξηθεί το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της.

Το νέο δεδομένο είναι η απομείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων στην περίπτωση που υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Και εδώ, η οντότητα είναι αυτή που θα εκτιμήσει κατά πόσο μια απομείωση αξίας είναι μόνιμου ή μη μόνιμου χαρακτήρα (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

Όσον αφορά τα αποθέματα που μετά την αρχική αναγνώριση τους με το κόστος κτήσης, συνεχίζουν να επιμετρώνται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως συνέβαινε και με το Ε.Γ.Λ.Σ. Πλέον όμως, η μέθοδος L.I.F.O. καταργείται οριστικά.

Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης αλλά μεταγενέστερα είναι απαραίτητο να επιμετρούνται στο κόστος μείον τις ζημίες απομείωσης (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, ο κύριος τρόπος αναγνώρισης είναι αυτός που ίσχυε, δηλαδή του οφειλόμενου ποσού, αλλά παρέχεται η δυνατότητα μεταγενέστερης επιμέτρησης της υποχρέωσης με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

Μετά την παραπάνω επεξήγηση, καλό θα ήταν να αναφερθούμε στην εύλογη αξία. Όπως είναι ήδη γνωστό, τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν σαν στόχο την εναρμόνιση του ελληνικού λογιστικού συστήματος με τα διεθνή δεδομένα. Οι προαναφερόμενοι μέθοδοι επιμέτρησης εξασφαλίζουν μια μικρή συμμόρφωση προς αυτά, χωρίς όμως να προθέτουν μεγάλο βάρος στις οντότητες. Χρειάζεται όμως να υπάρχει η δυνατότητα μεγαλύτερης συμμόρφωσης προς τα Ε.Λ.Π. σε όσες οντότητες το επιθυμούν. Έτσι λοιπόν, ως εναλλακτική μέθοδος επιμέτρησης εισάγεται η εύλογη αξία (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

Η εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Η επιμέτρηση με την εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους (Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014).

6.2.9 Συναλλαγματικές διαφορές

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές, στο άρθρο 27 του νόμου 4308/2014 ορίζονται τα εξής:

- ✚ Οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία η οποία διαφέρει από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη κατάρτιση προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

✚ Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται άμεσα ως στοιχείο στην καθαρή θέση. Αυτό το στοιχείο της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Ν.4308/2014, σελ. 7667).

Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., οι οποιοσδήποτε συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσεως. Τέλος, σύμφωνα με τα παλαιά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προέκυπταν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ από οποιοσδήποτε απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνταν στα έξοδα εγκαταστάσεως ή στο παθητικό ή στα αποτελέσματα (Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, σελ. 125).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο συγκεκριμένος νόμος 4308/2014 εισάγει την έννοια της οντότητας, η οποία συμπεριλαμβάνει όλους τους υπάρχοντες στην νομοθεσία μας εταιρικούς τύπους και ταξινομεί τις οντότητες αυτές αναλόγως του μεγέθους τους σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες, έχοντας σαν κριτήρια τον αριθμό των εργαζομένων, το ενεργητικό και τον κύκλο εργασιών τους.

Οι λογιστικές υποχρεώσεις των οντοτήτων και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζουν ανεξαιρέτως όλες οι επιχειρήσεις, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται με βάση την ένταξη τους στις παραπάνω κατηγορίες.

Το λογιστικό σύστημα της κάθε οντότητας είναι απαραίτητο να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των εσόδων, των εξόδων, των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, έχοντας σαν σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι υποχρεωτικό να παρακολουθεί και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, των εξόδων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, έχοντας σαν σκοπό τη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την κατάρτιση και υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Από την 1^η Ιανουαρίου 2015, κάθε οντότητα έχει την δυνατότητα χρήσης του παλιού Ε.Γ.Λ.Σ. ή άλλων σχεδίων λογαριασμών με βάση τις ανάγκες της και με την κατάλληλη προσαρμογή. Επίσης, για την καλύτερη προσαρμογή και ευκολία των οντοτήτων ο νόμος παρέχει συνδεσμολογία των λογαριασμών του νέου σχεδίου τόσο με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων όσο και με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. στο παράρτημα Γ' του νόμου.

Η σημαντικότερη διαφορά με τις ήδη υπάρχουσες διατάξεις είναι ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι προαιρετικό.

Τα κεφάλαια 4 ως 7 εμπεριέχουν ουσιαστικά τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ενώ τα κεφάλαια 2 και 3 εμπεριέχουν τον νέο "μίνι Κ.Φ.Α.Σ." ο οποίος αποτελείται από τα άρθρα 3 ως 15, αφού ο Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε.

Όπως είναι λοιπόν φανερό, ο νέος νόμος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχει επιφέρει πάρα πολλές σημαντικές αλλαγές στα ήδη υπάρχοντα δεδομένα, προσπαθώντας να επιτύχει την εναρμόνιση του ελληνικού λογιστικού συστήματος με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. οι βασικότερες αναφέρονται παρακάτω.

Με την κωδικοποίηση, πραγματοποιείται η συγκέντρωση των κανόνων απεικόνισης των συναλλαγών, από λογιστική και από φορολογική άποψη, σε ένα ενιαίο κείμενο, διευκολύνοντας κατά πολύ τις επιχειρήσεις και ενισχύοντας την ασφάλεια δικαίου.

Δημιουργείται ένα σύγχρονο ρυθμιστικό πλαίσιο, στην μείωση του κόστους διοίκησης των επιχειρήσεων και στην βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, χωρίς όμως να δυσχεραίνεται το έργο των φορολογικών ή άλλων ελέγχων. Με την καθιέρωση διαδικασιών και μηχανισμών ελέγχου, εξασφαλίζεται η εύκολη συσχέτιση των συναλλαγών αλλά και των γεγονότων των οντοτήτων με τα λογιστικά αρχεία και τις οικονομικές καταστάσεις καθώς επίσης και η δυνατότητα διενέργειας αποδοτικών και αποτελεσματικών ελέγχων.

Η εισαγωγή των νέων ρυθμίσεων όσον αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων, βιβλίων και παραστατικών, γίνεται βάση με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Επιτυγχάνεται η μετάβαση από ένα τυπολατρικό και με μεγάλο κόστος νομοθετικό πλαίσιο σε ένα φιλικότερο περιβάλλον.

Επιτυγχάνεται ειδική ρύθμιση για την τεκμηρίωση της διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονισμός των ρυθμίσεων για το δελτίο αποστολής, προκειμένου να υπάρχει δυνατότητα ελέγχου. Επίσης, η τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων πραγματοποιείται σύμφωνα με σύγχρονες τεχνικές, συμβαδίζοντας με τη διεθνή πρακτική.

Το τιμολόγιο αναγνωρίζεται πλέον ως το βασικό παραστατικό για οποιαδήποτε πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ενώ για τις λιανικές πωλήσεις προβλέπεται η απόδειξη λιανικής πώλησης. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου πώλησης παρατείνεται μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή ή παράδοση των αγαθών.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- ✓ Elliott Barry & Elliott Jamie, 2011, *“Financial Accounting and reporting”*, εκδόσεις Pearson Education Limited”, 14^η έκδοση, Essex.
- ✓ Grant Thornton, 2006, *“Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.)- Αναλυτική παρουσίαση”*, Β' έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

- ✓ Γεωργίου Άθως, 2003, *“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- IAS”*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη.
- ✓ Λεκαράκου Κατερίνα, 2012, *“Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”*, εκδόσεις Λεκαράκου, Αθήνα.
- ✓ Πρωτοψάλτης Νικόλαος & Λουμιώτης Βασίλειος, 2009, *“Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης”*, Ινστιτούτο εκπαίδευσης σώματος ορκωτων ελεγκτών λογιστών, Αθήνα.
- ✓ Μπατσινίλας Επαμεινώνδας & Πατατούκας Κυριάκος, 2010, *“Σύγχρονη Λογιστική”*, εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- ✓ Ντζανάτος Δημήτριος, 2008, *“Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά”*, εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- ✓ Παζάρσκης Μιχαήλ, 2009, *“Θεωρία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”*, Διδακτικό υλικό μαθήματος ΤΕΙ Σερρών.
- ✓ Σακέλλης Εμμανουήλ, 2002, *“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”*, Τόμος Α', εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ

- ✓ Αλωνιάτης Απόστολος, 2015, *“Όλες οι αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα”*, <http://www.newmoney.gr/sumvoulos/item/217376-oles-oi-allages-pou-epiferoun-ta-ellinika-logistika-protipa>
- ✓ Γιαννάκη Βάνα, 2015, *“Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- νόμος 4308, μεταμορφώνει το Ε.Γ.Λ.Σ. σε Δ.Λ.Π.”*, <http://www.power-tax.gr/el/normal/35/4454/ViewArticle.aspx>

- ✓ Δαλιάνης Γιώργος, Δεληγιάννης Θοδωρής, 2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Η αναγκαία εξέλιξη”, http://www.capital.gr/tax/news_tax.asp?id=2149458
- ✓ Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΦΕΚ 251, Τεύχος Α', Ν.4308/2014
- ✓ E- forologia.gr, 2015, “Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18”, <http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=CB057FA7AA58ABD6.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- ✓ Financial Press.gr, 2014, “Όλες οι αλλαγές που φέρνουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα” <http://www.fpress.gr/oikonomia/forologia/item/26049-oles-oi-allages-poy-fernoyn-ta-nea-ellinika-logistika-protypa>
- ✓ Ηλεκτρονική υπηρεσία ολοκληρωμένης διαχείρισης συγγραμμάτων και λοιπών βοηθημάτων Εύδοξος, 2010, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Globaltraining, http://books.eudoxus.gr/publishers/CID_222/CID_00222_0404-ABS.pdf
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “How we develop I.F.R.S.s”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Setting the agenda”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Planning the project”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Development and publication of a discussion paper”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Development and publication of an exposure draft”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-exposure-draft.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Development and publication of an I.F.R.S.”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-IFRS.aspx>
- ✓ I.F.R.S. Foundation, 2015, “Procedures after an I.F.R.S is issued”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Procedures-after-an-IFRS-is-issued.aspx>

- ✓ Imerisia.gr, 2014, “Τι αλλάζει στα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων (όλο το νομοσχέδιο)” <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=27686&subid=2&pubid=113372131>
- ✓ Κοινωνία της Πληροφορίας, “Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών”, σελ. 94-95, http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf
- ✓ Κοτσιλάρας Παναγιώτης, 2014, “Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα”, <http://www.forologikanea.gr/news/nea-ellinika-logistika-protupaa/>
- ✓ Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014, “Η επιμέτρηση στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π.”, <http://epixeirisi.gr/ΣΗΜΕΙΩΜΑ-ΤΗΣ-ΣΥΝΤΑΞΗΣ/19794/Η-επιμέτρηση-στο-πλαίσιο-των-ΕΛΠ>
- ✓ Official Website of the European Union, 2015, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/l26040_el.htm#amendingact
- ✓ Taxheaven.gr, 2015, “Νόμος υπ’ αριθμόν 3229/2004”, <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/127>
- ✓ Taxpress.gr, 2014, “Εφαρμογή Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων”, <http://taxpress.gr/archives/17843>