

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



Επιμέλεια
Δρακωνάκη Αναστασία Α.Μ. 8874
Καλαϊτζάκη Πολύμνια Α.Μ. 8609

"Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ"

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων: Επιστημονικός Συνεργάτης κος Καραμπίνης Νικόλαος

Ηράκλειο
Μάιος, 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	8
Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ 20ου ΑΙΩΝΑ	8
ΚΑΙ Ο Ν.2190/1920.....	8
1. Η λογιστική στην Ελλάδα	8
1.1.1 Η έννοια της λογιστικής	8
1.1.2 Ο ρόλος του λογιστή – Σκοποί και κλάδοι της λογιστικής	9
1.1.3 Η λογιστική στην αρχαία Ελλάδα.....	11
1.2 Η εφεύρεση της Διπλογραφικής Μεθόδου	13
1.2.1 Τι είναι η Διπλογραφική Μέθοδος.....	13
1.2.2 Βασικά συστατικά που οδήγησαν στην δημιουργία της Διπλογραφικής Μεθόδου ...	14
1.3 Η δημιουργία της τάξης των λογιστών – Ο Νόμος 2190/1920	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	16
Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΜΦΥΛΙΟΥ ΚΑΙ Ο ΕΡΧΟΜΟΣ ΑΓΓΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	16
2.1 Ιστορική αναδρομή στα χρόνια μετά τον εμφύλιο.....	16
2.1.1 Αναφορά στον φορολογικό κώδικα 272/1947 και στον φορολογικό κώδικα 578/1948	16
2.1.2 Η δημιουργία και η ιστορική εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα ..	17
2.1.3 Ο ερχομός των Άγγλων ελεγκτών.....	19
2.1.4 Έργο, προσόντα και αρχές ορκωτών ελεγκτών λογιστών.....	20
2.1.5 Πλεονεκτήματα από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών	21
2.2 Ίδρυση του Σ.Ο.Λ.	22
2.2.1 Τι είναι Σ.Ο.Λ.	22
2.3 Είδη και διακρίσεις λογιστικών- διαχειριστικών ελέγχων	23
2.4 Έκθεση ελέγχου	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	26
ΟΙ ΔΙΑΔΟΧΙΚΕΣ ΣΥΓΚΡΟΥΣΕΙΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	26
3.1 Διάφορες πληροφορίες για το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα πλεονεκτήματα εφαρμογής του	26
3.2 Νομοθετική καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. στην Ελλάδα	27
3.3 Αναφορά στον Νόμο 1041/1980.....	28
3.3.1 Άρθρο 47	28

3.3.2 Άρθρο 48	28
3.3.3 Άρθρο 49	29
3.4 Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	30
3.4.1 Η αρχή της αυτονομίας	30
3.4.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων εξόδων- εσόδων.....	31
3.4.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.	32
3.4.4 Γενικές αρχές τήρησης λογαριασμών	32
3.5 Η λογιστική τυποποίηση του και η σταδιακή υποχρεωτική εφαρμογή του.....	33
3.5.1 Περίοδος 1982-1986	33
3.5.2 Περίοδος 1987.....	33
3.5.3 Περίοδος 1991.....	34
3.5.4 Περίοδος 1993.....	35
3.5.5 Περίοδος 1997-2006	36
3.5.5.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.....	37
3.5.5.2 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου και Λογιστικής Τυποποίησης.	39
3.5.6 Περίοδος 2007 μέχρι σήμερα	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	42
Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308/2014.....	42
4.1 Αναφορά στα βασικότερα άρθρα του Νόμου 4308/2014.....	42
4.1.1 Άρθρο 1 και άρθρο 2	42
4.1.2 Άρθρο 3 και άρθρο 5	43
4.1.3 Άρθρο 6	44
4.1.4 Άρθρο 14 και άρθρο 15	45
4.1.5 Άρθρο 16	45
4.2 Κυριότερες αλλαγές που επέρχονται με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	46
4.3 Τι ισχύει όσον αφορά την καταχώριση σε διπλογραφικά βιβλία.....	46
4.4 Αλλαγές στην έκδοση παραστατικών	46
4.5 Ενημέρωση των λογιστικών αρχείων.....	51
4.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	54
Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	54
5.1 Ορισμός- κύρια χαρακτηριστικά φορολογίας και το αντικείμενο φόρου των Ανωνύμων Εταιρειών.....	54
5.2 Η επίδραση της φορολογικής νομοθεσίας στη λογιστική και οι θεμελιώδεις αρχές της	55

5.3 Ιστορική επίδραση της φορολογίας στην εξέλιξη της ελληνικής λογιστικής	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	59
Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ Ή ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	59
6.1 Έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	59
6.1.1 Ιστορική Αναδρομή	59
6.2 Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα	61
6.3 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	62
6.4 Επιδράσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Φορολογία	63
6.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	64
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	68

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής είναι η ιστορική εξέλιξη της λογιστικής και η αλληλεπίδραση της με διάφορα γεγονότα ανά τα έτη. Στην ουσία, σκοπεύει στην παρουσίαση μιας αναλυτικής ιστορικής ανασκόπησης ξεκινώντας από το έτος 1920 με το Νόμο 2190/1920, συνεχίζοντας στην καθιέρωση των δύο πρώτων φορολογικών κωδίκων, του 272/1947 και του 578/1948, στην νομοθετική καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τον Νόμο 1041/1980 έως την σημερινή εποχή με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014.

Η μεθοδολογία που ακολουθείται στην παρούσα εργασία είναι αυτή της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, όπου καταγράφονται στοιχεία, σύμφωνα με έγκυρες πηγές, έτσι ώστε να καλυφθεί το θέμα από όλες τις πλευρές και να υπάρχει μία ορθή συνοχή του κειμένου και ουσιώδες περιεχόμενο.

ABSTRACT

The purpose of this project is the historical development of accounting and its interaction with various events over the years. In essence, it aims to provide a detailed historical review starting from the year 1920 to the Law 2190/1920, continuing to establish the first two tax codes of 272/1947 and 578/1948, the legislative introduction of Greek General Accounting Plan to Law 1041/1980 to the current era with the adoption of Greek Accounting Standards according to Law 4308/2014.

The methodology followed in this work is the literature review, which records data, according to reliable sources, so as to cover the issue from all sides and there is a good consistency of the text and essential content.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όσον αφορά το θέμα της παρούσας πτυχιακής «Η ιστορική εξέλιξη της λογιστικής την Ελλάδα», θεωρήθηκε πρέπον να αναλυθεί σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται η λογιστική πραγματικότητα στις αρχές του 20^{ου} αιώνα και ο Νόμος 2190/1920, ενώ στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η κατάσταση της χώρας μας στο τέλος του εμφυλίου πολέμου και ο ερχομός των Άγγλων ελεγκτών. Επιμέρους θέμα του κεφαλαίου αποτελεί η ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Στο επόμενο κεφαλαίο αναλύονται οι διαδοχικές συγκρούσεις που υπήρξαν από την υιοθέτηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ως την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τον Νόμο 4308/2014 και ο οποίος παρουσιάζεται συνοπτικά στο τέταρτο κεφάλαιο, καθώς αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα γεγονότα στην ιστορία της λογιστικής στην χώρα μας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση της επίδρασης της φορολογίας στην λογιστική, των θεμελιωδών αρχών της καθώς και του φορολογικού ελέγχου των Ανώνυμων Εταιρειών. Τέλος, το έκτο κεφάλαιο της εργασίας αναφέρεται στην εισαγωγή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα, στις επιδράσεις του στην φορολογία, στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους κ.α.

Για την ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής εργασίας, εργάστηκαν από κοινού οι σπουδάστριες. Συγκεκριμένα, η Δρακωνάκη Αναστασία ασχολήθηκε με το τρίτο, τέταρτο και πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας, ενώ η Καλαϊτζάκη Πολύμνια ανέλυσε το πρώτο, δεύτερο και έκτο κεφάλαιο αυτής, έχοντας και οι δύο σπουδάστριες ως γνώμονα την από κοινού εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας, με την ακρίβεια που απαιτούσε το θέμα κάθε κεφαλαίου ξεχωριστά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ 20ου ΑΙΩΝΑ

ΚΑΙ Ο Ν.2190/1920

1. Η λογιστική στην Ελλάδα

1.1.1 Η έννοια της λογιστικής

Ο όρος "λογιστική" προέρχεται από το ρήμα "λογίζω", καθώς αντικείμενο της λογιστικής είναι η τήρηση λογαριασμών μέσω των οποίων αντικατοπτρίζεται ο λογισμός, δηλαδή η καταγραφή-αποτύπωση, λογιστικών γεγονότων. Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος της λογιστικής είναι "accounting" που προέρχεται από το "account" που σημαίνει "λογίζω", "λογαριάζω >λογαριασμός", "λαμβάνω υπόψη" καθώς η λογιστική τηρεί λογαριασμούς για την αποτύπωση των γεγονότων (Βικιπαίδεια, Ερμηνεία έννοιας "λογιστικής").

"Λογιστική είναι η συστηματική τεχνική παρακολούθησης των οικονομικών μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων που διαθέτει μια επιχείρηση. Η λογιστική είναι ένα σύστημα λογικών συνδυασμών με τη συνδρομή κανόνων κοινά παραδεκτών. Η ετυμολογική έννοια της λογιστικής μπορεί εύκολα να αναζητηθεί στη λογική, που απαιτεί όμως και κάποιες οικονομικές γνώσεις και έννοιες, που εδώ συμβολίζονται με τη συλλαβή -στι.

Η λογιστική συλλέγει πληροφορίες και στοιχεία που περιέχονται στην οικονομική μονάδα, τα αξιολογεί, τα κατατάσσει, τα καταγράφει με μια ορισμένη τεχνική, τα παρακολουθεί, τα συγκεντρώνει και σε τακτά χρονικά διαστήματα συντάσσει καταστάσεις, πίνακες, όπου προκύπτουν χρήσιμες – σημαίνουσες – πληροφορίες τόσο για τους ίδιους τους διοικούντες την οικονομική μονάδα, όσο και τη πολιτεία ή τους τρίτους που συναλλάσσονται μαζί της. Τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει μια επιχείρηση ή ένας οργανισμός τα συντονίζει σε ένα κοινό πρόγραμμα δράσης, ώστε να πετύχει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Επειδή η λογιστική, παρακολουθεί τις κατ' αξία μεταβολές των περιουσιακών αυτών στοιχείων της επιχείρησης λέγεται και χρηματο-οικονομική λογιστική" (Ντιμέρης, Καλαμαράς, 2001).

1.1.2 Ο ρόλος του λογιστή – Σκοποί και κλάδοι της λογιστικής

Ο ρόλος του λογιστή στην επιχείρηση είναι πολύ σημαντικός. Αυτό, γιατί ο λογιστής είναι εκείνος που συλλέγει τις διάφορες πληροφορίες από τα λογιστικά βιβλία που τηρεί και είναι σε θέση να τις αξιολογεί πρώτος καθώς και να προτείνει τις καλύτερες λύσεις σε θέματα διοίκησης (Ψηφιακό Σχολείο, Έννοια της λογιστικής).

Η λογιστική συγκεντρώνει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, όπως τα στοιχεία των αγορών, πωλήσεων κλπ. Καταγράφει, κατατάσσει και αναλύει τα επιχειρηματικά γεγονότα. Βοηθάει στον προσδιορισμό του κόστους και στην άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής. Επίσης, ετοιμάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως τον Ισολογισμό και τον λογαριασμό “Αποτελέσματα Χρήσεως”, την Ταμειακή Κατάσταση Ροών, την Κατάσταση πηγών και διάθεσης κεφαλαίων κλπ. Τέλος βοηθάει το Management στη λήψη αποφάσεων (Κεχράς, 2010).

Υπάρχουν πολλές ομάδες χρηστών των λογιστικών πληροφοριών για μια επιχείρηση όπως οι σημερινοί ιδιοκτήτες, οι υποψήφιοι επενδυτές, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι σε αυτήν, οι φορολογικές αρχές κ.ο.κ. Καθεμιά από αυτές έχει τις δικές της πληροφοριακές ανάγκες. Για το λόγο αυτό έχουν αναπτυχθεί διάφοροι κλάδοι της λογιστικής που καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης. Έτσι έχουμε: Την Χρηματοοικονομική Λογιστική που αφορά την παραγωγή πληροφοριών που απευθύνονται πρωτίστως σ' αυτούς που βρίσκονται εκτός της οικονομικής της μονάδας και δεν έχουν πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία (π.χ. Πιστωτές, επενδυτές στο χρηματιστήριο, χρηματοοικονομικοί αναλυτές, κ.λπ.).

Επειδή τα λογιστικά βιβλία μια επιχείρησης δεν είναι προσβάσιμα στο ευρύ κοινό δημιουργείται ένα πρόβλημα αξιοπιστίας των λογιστικών της καταστάσεων που δυσκολεύει τις συναλλαγές. Για το λόγο αυτό, η Ελεγκτική είναι ο κλάδος της λογιστικής που ασχολείται, μεταξύ άλλων, με τη διατύπωση γνώμης για το αν οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν την αληθή εικόνα μιας επιχείρησης. Τη Διοικητική Λογιστική όπου έχει αποκλειστικά σαν σκοπό να βοηθήσει τη διοίκηση της επιχείρησης στην υλοποίηση του έργου της. Επίσης έχουμε τη Φορολογική Λογιστική και τη Διεθνή Λογιστική (Μπάλλας, Χέβας, 2008). Ακόμα η Λογιστική διακρίνεται σε Δημόσια και Ιδιωτική.

- Η Δημόσια Λογιστική είναι βασικά απλογραφική, επειδή το Δημόσιο: δεν παρακολουθεί λογιστικά τις μεταβολές της περιουσίας του, και
- δεν πραγματοποιεί οικονομικό αποτέλεσμα

Αντίθετα, η Ιδιωτική Λογιστική, που έχει αντικείμενο:

- να παρακολουθεί λογιστικά την εξέλιξη της επιχειρηματικής περιουσίας
- όχι μόνο να διαπιστώνει, αλλά και να διερευνά το οικονομικό αποτέλεσμα και τις αιτίες της κάθε φορά διαμόρφωσης του
- να παρέχει πολύτιμα οικονομικά στοιχεία για τη διοίκηση της επιχείρησης

Η ιδιωτική λογιστική εφαρμόζει, προκειμένου να παρακολουθεί τις οικονομικές πράξεις των επιχειρήσεων, τη διπλογραφική μέθοδο και το σύστημα που κάθε φορά ανταποκρίνεται καλύτερα στους ειδικούς όρους της καθεμιάς από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις (Πομόνης, 2004).

Σκοπός ωστόσο της λογιστικής είναι η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκρότησης ενός οικονομικού οργανισμού, η οποία πραγματοποιείται με την απογραφή, τους λογαριασμούς και με τις συσχετίσεις των λογαριασμών των εσόδων και των εξόδων, τόσο κατά κλάδο επιχείρησης όσο και για ολόκληρη την επιχείρηση (Έλεγχοι και σύνταξη οικονομικών καταστάσεων).

Σκοπός της λογιστικής είναι επίσης οι έλεγχοι για τις μεταβολές που δημιουργούνται στα μεγέθη της περιουσιακής διάρθρωσης. Οι έλεγχοι διακρίνονται σε τακτικούς, έκτακτους, προληπτικούς, κατασταλτικούς και μπορεί να έχουν χαρακτήρα τυπικό (ελέγχουν δηλαδή τον τύπο των λογιστικών πράξεων, την εμπρόθεσμη καταχώρηση αυτών, τη νομιμότητα αυτών), αριθμητικό (όπου γίνεται η διασταύρωση και η σωστή καταχώρηση των οικονομικών πράξεων). Και τέλος, σκοπός της λογιστικής είναι η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και η παροχή αριθμητικών δεδομένων τα οποία προσδιορίζουν εκτός άλλων και τα οικονομικά αποτελέσματα.

Η λογιστική επιστήμη εφαρμόζεται σήμερα από όλους τους οικονομικούς οργανισμούς, τόσο γιατί το επιβάλλουν οι ανάγκες της σύγχρονης οικονομικής ζωής,

όσο και γιατί αυτό προβλέπεται από τη νομοθεσία όλων των σύγχρονων και οργανωμένων κρατών (Ντιμέρης, Καλαμαράς, 2001).

1.1.3 Η λογιστική στην αρχαία Ελλάδα

Η αρχή της λογιστικής, της καταγραφής δηλαδή των δοσοληψιών με συστηματικό τρόπο χάνεται στα βάθη της ιστορίας και η εξέλιξη της συνδέεται στενά με την ανάπτυξη της ανθρώπινης κοινωνίας και του εμπορίου. Η ανάγκη παρακολούθησης των συναλλαγών οδήγησε από πολύ νωρίς στην εφαρμογή συστημάτων παρακολούθησής και ελέγχου αυτών. Αποδεικτικά στοιχεία οικονομικών/λογιστικών καταγραφών έχουν βρεθεί σε κείμενα διάφορων λαών της αρχαιότητας (Σουμέριων, Βαβυλώνιων, Αιγύπτιων, Ελλήνων, Ρωμαίων κτλ.) (Νικηφορόπουλος, 2013).

Η ανάπτυξη της λογιστικής στην Ελλάδα μπορεί να συνδέεται τόσο με συγκεκριμένους πολιτιστικούς παράγοντες, όπως τη γλώσσα, τη δομή της οικογένειας και του πολιτισμού των επιχειρήσεων, όσο και με θεσμικούς παράγοντες. Ένας από τους πιο γνωστούς θεσμικούς παράγοντες που διαμορφώνουν την ανάπτυξη που υπήρξε ήταν η χρήση της λογιστικής ως εργαλείο της κυβερνητικής πολιτικής, κυρίως της φορολογικής πολιτικής.

Πολλοί συγγραφείς που ασχολήθηκαν με την ιστορία της λογιστικής υποστηρίζουν ότι οι «Εφευρέτες» της λογιστικής, είτε ήταν οι αρχαίοι Έλληνες είτε οι Φοίνικες (από τους οποίους οι Έλληνες θα μπορούσαν να έχουν μάθει). Ωστόσο, δεν υπάρχει κανένα ιστορικό στοιχείο, σε ελληνικά κείμενα που επιβίωσαν μέσα από τους αιώνες ή από αρχαιολογικές ανασκαφές, για να υποστηρίξουν αυτές τις θεωρίες (Μπάλλας, 1994).

"Ο λογιστής στην Αρχαία Αθήνα, κατά την κλασική εποχή, ήταν μέλος μιας επιτροπής αρχόντων, η οποία ασκούσε τον έλεγχο του απολογισμού της οικονομικής διαχείρισης των αρχόντων στη λήξη της θητείας τους. Όπως μας πληροφορεί ο Αριστοτέλης στην «Αθηναίων Πολιτεία», οι λογιστές ήταν δέκα και εκλέγονταν με κλήρο από το σώμα των βουλευτών. Για τη διαχείριση και λογιστική των δημοσίων οικονομικών μονάδων (πόλεων, ναών κ.λ.π.) στην αρχαία Ελλάδα, οι πληροφορίες είναι άφθονες.

Για τη διαχείριση, όμως, και τη λογιστική των ιδιωτικών επιχειρήσεων οι πληροφορίες είναι πολύ περιορισμένες. Από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις σχετικά περισσότερες πληροφορίες υπάρχουν για τη διαχείριση και λογιστική των τραπεζών. Από διάφορες πηγές είναι γνωστό ότι οι Τραπεζίτες τηρούσαν βιβλία που ονομάζονταν «υπομνήματα ή «γράμματα» ή «γραμματεία» ή «εφημερίδες».

Δεν έχει διευκρινισθεί αν πρόκειται για διάφορα βιβλία, με διαφορετικό περιεχόμενο το καθένα ή για διαφορετική ονομασία του ίδιου βιβλίου που τηρούσαν όλοι οι τραπεζίτες.

Είναι όμως βέβαιο ότι στα βιβλία αυτά καταχωρούσαν το ποσό των χρημάτων που ελάμβαναν ή απέδιδαν, το όνομα αυτού που έδινε ή ελάμβανε τα χρήματα, τον χρόνο λήψης ή απόδοσης και κάθε άλλη σχετική πληροφορία. Εάν π.χ. επρόκειτο για κατάθεση με τον όρο της απόδοσης σε τρίτο πρόσωπο καταχωρούσαν και το όνομα του τρίτου αυτού προσώπου.

Από τα αρχαία κείμενα προκύπτει ότι λογιστές του δημοσίου τομέα και «λογιστές – γραφείς» του ιδιωτικού τομέα τηρούσαν λογαριασμούς απογραφής. Από τη μελέτη των πινακίδων που βρέθηκαν σε έπαυλη στην περιοχή Αγίας Τριάδας νότια της Φαιστού, οι ειδικοί ερευνητές έχουν καταλήξει στα ακόλουθα συμπεράσματα:

1. Είχαν εγκατασταθεί λογιστήρια σε κατάλληλα διαμερίσματα της έπαυλης και των γειτονικών οικιών.
2. Οι λογαριασμοί χαρασσόταν στις πήλινες πινακίδες όταν ο πηλός ήταν μαλακός. Η αποξήρανση του πηλού γινόταν είτε με ψήσιμο είτε με έκθεση στο ύπαιθρο.
3. Στη συνέχεια οι πινακίδες συνδέονταν κατά ομοιογενείς ομάδες και τοποθετούνταν στο αρχείο.
4. Από τα κείμενα των πινακίδων συμπεραίνεται ότι αυτά ήταν λογαριασμοί εισαγωγής και εξαγωγής διαφόρων ποσοτήτων προϊόντων.
5. Ένας π.χ. Λογαριασμός φαίνεται ότι περιλαμβάνει ποσότητα εξαχθέντος οίνου τμηματικά.
6. Άλλοι λογαριασμοί της έπαυλης περιλαμβάνουν ποσοτικές εγγραφές βιομηχανικών φυτών (μηκώνων, κισσού, ζαφοράς, καλάμου κ.α.).
7. Μερικοί λογαριασμοί από αυτούς είναι σύνθεση ειδικών λογαριασμών δηλαδή είναι λογαριασμοί δευτέρου βαθμού επεξεργασίας.

8. Επικεφαλής κάθε λογαριασμού υπάρχουν σημεία ενδεικτικά της ονομασίας του λογαριασμού.

9. Τέλος σημειώνεται το άθροισμα των επιμέρους ποσών

Ωστόσο, έχουν βρεθεί αρχεία των ακινήτων στα ερείπια της Πύλου και της Κνωσού, γραμμένα στη Γραμμική Γραφή Β από την Μινωική περίοδο (δηλαδή κυρίως τον ενδέκατο αιώνα π.χ.).

Το περιεχόμενο των πήλινων πινακίδων της Γραμμικής Β αποτελούν βασικά αρχεία απογραφής και λογιστικής παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων των ανακτόρων. Στις πινακίδες αυτές:

1. καταγραφόταν ολόκληρη η περιουσία του βασιλιά: ποιμνία, γεωργικά προϊόντα, άρματα, είδη οπλισμού, δούλοι, άνδρες και γυναίκες κ.λπ.
2. καθαρίζονταν οι διανομές ειδών, οι παραχωρήσεις γαιών, οι μετακινήσεις στρατιωτών, οι προσφορές σε θεότητες κ.α.

Από το περιεχόμενο των πινακίδων αυτών διαπιστώνεται ότι τα ανάκτορα είχαν θέσει ολόκληρη την οικονομική δραστηριότητα κάτω από τον έλεγχο ενός ακριβολόγου λογιστικού συστήματος.

1.2 Η εφεύρεση της Διπλογραφικής Μεθόδου

1.2.1 Τι είναι η Διπλογραφική Μέθοδος

Διπλογραφική Μέθοδος: Η ονομασία της προέρχεται από το γεγονός ότι κάθε Λογιστικό γεγονός προκαλεί μεταβολή σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς. Παράδειγμα: Η είσπραξη χρημάτων από πελάτη αυξάνει – χρεώνει το λογαριασμό "Ταμείο" και μειώνει – πιστώνει το λογαριασμό "Πελάτες".

Τα πλεονεκτήματα της Διπλογραφικής μεθόδου σε σχέση με τη μέθοδο της Απλογραφίας είναι ότι δίνει τη δυνατότητα συγκέντρωσης παροχής και επεξεργασίας πληροφοριών. Υπάρχει διευκόλυνση του ελέγχου της ακρίβειας των συναλλαγών, της διαπίστωσης σφαλμάτων καταχωρίσεων. Επίσης δίνει τη δυνατότητα προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων με λογιστικές εγγραφές (Παπαδόπουλος, 2010).

1.2.2 Βασικά συστατικά που οδήγησαν στην δημιουργία της Διπλογραφικής Μεθόδου

Τον 13ο αιώνα ανακαλύφθηκε η θεμελιώδης αρχή της διπλογραφικής μεθόδου και τελειοποιήθηκε το 1494 από τον μοναχό Λουκά Πατσιόλο, και από την εποχή εκείνη έχουμε ανάπτυξη της λογιστικής, τόσο στο πρακτικό όσο και στο θεωρητικό επίπεδο. (Cirolla C. M., 1974, Η οικονομική ιστορία της ανθρωπότητας).

Η ιστορία της λογιστικής σχετίζεται άμεσα με τη ανάπτυξη του εμπορίου και την συσσώρευση κεφαλαίων, τα οποία χρειάζεται να παρακολουθούνται. Οι καινοτόμοι Ιταλοί της Αναγέννησης (14ος-16ος αιώνας) είναι ευρύτατα αναγνωρισμένοι ως οι πατέρες της σύγχρονης λογιστικής. « Σε μια προσπάθεια να εξηγήσει γιατί η διπλογραφική μέθοδος αναπτύχθηκε το 14ο αιώνα στην Ιταλία αντί της αρχαίας Ελλάδα ή της Ρώμης, ο λόγιος της λογιστικής A.C. Littleton περιγράφει επτά «βασικά συστατικά» που οδήγησαν στη δημιουργία της:

- Η προσωπική ιδιοκτησία
- Το κεφάλαιο
- Το εμπόριο
- Η πίστωση
- Η γραπτή αποτύπωση (ένας μηχανισμός για την δημιουργία ενός μόνιμου αρχείου σε μια κοινή γλώσσα, δεδομένων των ορίων της ανθρώπινης μνήμης)
- Τα χρήματα
- Η αριθμητική

Οι παράγοντες αυτοί αν και προϋπήρχαν από την αρχαιότητα, βρέθηκαν σε μεγαλύτερη αλληλεπίδραση τον Μεσαίωνα, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί η διπλογραφική μέθοδος (Νιφορόπουλος, 2013).

1.3 Η δημιουργία της τάξης των λογιστών – Ο Νόμος 2190/1920

Ο νόμος 2190/1920 υπήρξε μια εκσυγχρονιστική τομή στην ελληνική εμπορική νομοθεσία όταν υιοθετήθηκε. Στις διατάξεις του περιλαμβάνονται κανόνες περί σωστής λειτουργίας των ανωνύμων εταιρειών. Το 1955, η εταιρική νομοθεσία συμπληρώθηκε με το νόμο 3190/1955 περί εταιρειών περιορισμένης

ευθύνης. Όπως και κάθε ελληνικός νόμος έτσι και ο 2190 έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές.

Στην αρχική του μορφή, ο 2190 περιέχει την απαίτηση οι ΑΕ να δημοσιεύουν λογιστικές καταστάσεις και να τηρούν βιβλία. Επιπλέον, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση, ήταν από τα πρώτα νομοθετήματα στην Ευρώπη που περιείχε διατάξεις για το περιεχόμενο των καταστάσεων και κανόνες αποτίμησης (Μπάλλας, Χέβα, 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΜΦΥΛΙΟΥ ΚΑΙ Ο ΕΡΧΟΜΟΣ ΑΓΓΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

2.1 Ιστορική αναδρομή στα χρόνια μετά τον εμφύλιο

2.1.1 Αναφορά στον φορολογικό κώδικα 272/1947 και στον φορολογικό κώδικα 578/1948

Οι δύο πρώτοι φορολογικοί κώδικες οι οποίοι υιοθετήθηκαν στην Ελλάδα με τη συγκατάθεση του κοινοβουλίου ήταν ο 272/1947 και ο 578/1948. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι εκείνη την εποχή εξαιτίας του εμφυλίου πολέμου, το κοινοβούλιο δεν είχε τον έλεγχο της νομοθεσίας αλλά συναινούσε στις προτάσεις της εκτελεστικής εξουσίας (Ballas A., Hevas D.).

Η ανάγκη για τήρηση βιβλίων πρωτοεμφανίστηκε στην Ελλάδα στον εμπορικό κώδικα, ο οποίος χρονολογείται από την έναρξη του ελληνικού κράτους, όπου όλοι οι έμποροι ήταν υποχρεωμένοι να διατηρούν αρχείο των καθημερινών συναλλαγών τους χωρίς όμως να υπάρχει κάποια συγκεκριμένη μορφή. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 6 του φορολογικού κώδικα 272/1947 αυτό άλλαξε και πλέον η καταγραφή όλων των γεγονότων, τα οποία ξεπερνούσαν κάποια συγκεκριμένα όρια, έπρεπε να βασίζονται σε έγγραφα με συγκεκριμένη μορφή.

Σύμφωνα με το πρώτο άρθρο του φορολογικού κώδικα 272/1947 οι επιχειρήσεις χωρίζονταν σε τέσσερις κατηγορίες ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα τους και τα βιβλία τους έπρεπε να είναι θεωρημένα από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Οι επιχειρήσεις που άνηκαν στις πρώτες τρεις κατηγορίες εφάρμοζαν απλογραφική μέθοδο, ενώ αυτές που άνηκαν στην κατηγορία Δ' ήταν υποχρεωμένες να τηρούν τα βιβλία τους με διπλογραφική μέθοδο (Ballas A., Hevas D.).

Επίσης, προέβλεπε ότι έπρεπε να εκδίδεται ένα τιμολόγιο την ημέρα που πραγματοποιούταν μια συναλλαγή. Επομένως, τα έσοδα αναγνωρίζονταν με αυτήν την ημερομηνία, γεγονός που συνεπάγεται στην υιοθέτηση της αρχής του δεδουλευμένου (Ballas A., Hevas D.).

Ο πρώτος φορολογικός κώδικας 272/1947 προέβλεπε βαριά πρόστιμα για όσους φορολογούμενους δεν ακολουθούσαν συγκεκριμένες λογιστικές πρακτικές. Έτσι, παρά τις έντονες διαμαρτυρίες, οι περισσότερες επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες τις υιοθέτησαν σύντομα (Ballas A., Hevas D.).

2.1.2 Η δημιουργία και η ιστορική εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι την δεκαετία από το 1945 ως το 1955, μέσα στο ασυνήθιστο ιστορικό πλαίσιο στο οποίο έκανε την εμφάνιση του το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα αλλά και η κρατική χορηγία σε μορφή συλλογικής δράσης, το ελεγκτικό επάγγελμα ουσιαστικά δεν ήταν αποτέλεσμα των αναγκών των επιχειρήσεων αλλά της επιδίωξης του ελληνικού κράτους να εδραιώσει την εξουσία του.

Ο έλεγχος θεωρήθηκε ως συμβολή για την ανασυγκρότηση της πολιτικής τάξης η οποία υπήρχε πριν το Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο και η οποία αποτελούσε προτεραιότητα για το ελληνικό κράτος την συγκεκριμένη περίοδο. Οι Έλληνες πολιτικοί έλαβαν τον έλεγχο σαν μια τεχνολογία για την εξάλειψη των δόλιων επιχειρηματικών πρακτικών και για την αύξηση των φορολογικών εσόδων. Επομένως, η κυβέρνηση δεν συμμετείχε στην απόφαση για την δημιουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Η χρήση του ελέγχου με αυτόν τρόπο έρχεται σε αντίθεση με τις παραδοσιακές εξηγήσεις του ελέγχου σε άλλες κοινωνικές ρυθμίσεις της επαγγελματοποίησης των ελεγκτών, όπου δίνεται έμφαση στην εμπλοκή τους με την επιβεβαίωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η πρώτη ανάγκη για νομοθετημένους ελέγχους κάνει την εμφάνιση της στον Κωδικοποιημένο Νόμο 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών. Ωστόσο ο καθένας θα μπορούσε να ορισθεί ως ελεγκτής, γεγονός το οποίο στην πράξη σήμαινε ότι ως ελεγκτές ορίζονταν φίλοι της διοίκησης ή των υπαλλήλων της επιχείρησης. Οι ελεγκτές ως επάγγελμα με εξειδικευμένες γνώσεις χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά από την ελληνική κυβέρνηση το 1948 κατά την διάρκεια του ελληνικού εμφυλίου πολέμου (Ballas A., 1998).

Στην κοινωνιολογική βιβλιογραφία, τα επαγγέλματα εκλαμβάνονται ως στρατηγικές από συγκεκριμένες επαγγελματικές ομάδες να ασκήσουν έλεγχο σε πελάτες ως μέθοδο άσκησης εξουσίας στην κοινωνία και να μεγιστοποιήσουν τα οφέλη για τα μέλη τους. Έτσι, οι περισσότερες έρευνες όσον αφορά την επαγγελματοποίηση των λογιστών, εστιάζουν στο τρόπο με τον οποίο έχουν εκμεταλλευτεί την σχέση κράτους-επαγγέλματος για να προωθήσουν τα συμφέροντα τους.

Το ελληνικό κράτος και οι σύμμαχοι του κατά την διάρκεια του εμφύλιου πολέμου, έκαναν χρήση του ελεγκτικού επαγγέλματος για την προώθηση των συμφερόντων του κράτους. Οι λογιστές δεν ασχολούνται με αμετάβλητα στοιχεία της φύσης, αλλά με κοινωνικές δομές, όπως χρηματοοικονομικές καταστάσεις, γενικές παραδεκτές αρχές λογιστικής κ.α. και επομένως, τις περισσότερες φορές οι πελάτες είναι το ίδιο ικανοί με τους ελεγκτές για την πραγματοποίηση αυτών των εργασιών.

Έτσι, αυτό που κάνει τους ελεγκτές μία ξεχωριστή επαγγελματική ομάδα, ουσιαστικά δεν είναι οι εξειδικευμένη γνώση τους αλλά η αντιληπτή τους ανεξαρτησία. Αυτή η ανεξαρτησία των ελεγκτών, κάτω από τις περιστάσεις της μεταπολεμικής Ελλάδας, θα μπορούσε να είχε παραχωρηθεί μόνο από το κράτος, καθώς μια κυβέρνηση η οποία είναι νικηφόρα μετά από έναν εμφύλιο πόλεμο έχει την μέγιστη αυτονομία δράσης και επομένως και την μέγιστη ικανότητας και αποφασιστικότητα να διαμορφώσει επαγγελματική ανάπτυξη.

Ένα παράδειγμα μιας τέτοιας συμπεριφοράς παράλληλα με την δημιουργία του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος είναι η συμπεριφορά της μεταπολεμικής βρετανικής κυβέρνησης προς την ενοποίηση των σωματείων λογιστικής με την νομοθεσία.

Το ελληνικό κράτος για την δημιουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος υποκινούνταν κυρίως από συμφέροντα του και όχι για άλλα συμφέροντα ως ορθή ανταπόκριση στις προκλήσεις που αντιμετώπιζε. Το κράτος σύντομα έγινε ο μεγαλύτερος εργοδότης αλλά και ο καθοριστικός παράγοντας για την κανονή του εισοδήματος και την επιτυχία ή αποτυχία των στρατηγικών να προωθήσει τα συμφέροντα συγκεκριμένων επαγγελματικών ή κοινωνικών ομάδων (Ballas A., 1998).

2.1.3 Ο ερχομός των Άγγλων ελεγκτών

Όταν τελείωσε ο εμφύλιος πόλεμος στην Ελλάδα με την ήττα των κουμουνιστών, οι περισσότεροι από αυτούς έφυγαν από την χώρα για χώρες του ανατολικού μπλοκ, ενώ αυτοί που έμειναν δεν μπορούσαν να προσληφθούν από το κράτος και αναγκάστηκαν να γίνουν επιχειρηματίες. Μεταξύ των ετών 1944 και 1946, με την απελευθέρωση της Ελλάδας από την γερμανική κατοχή, η Βρετανία παρείχε οικονομική και τεχνική υποστήριξη μέσω της Βρετανικής Οικονομικής Αποστολής Β.Ε.Μ. Στην Β.Ε.Μ εργάζονταν ορκωτοί λογιστές οι οποίοι παρείχαν τις συμβουλές τους στην ελληνική κυβέρνηση σε σχέση με την κοστολόγηση διαφόρων προϊόντων για σκοπούς ελέγχου των τιμών.

Το 1947 με το δόγμα του Τρούμαν δόθηκε κρατική βοήθεια από τις Η.Π.Α. και η Ελλάδα διαβεβαίωσε τα σχέδια της για την χρήση αυτής της βοήθειας. Αυτή η συμφωνία προέβλεπε ότι η κρατική βοήθεια θα διοχετευόταν στην Ελλάδα μέσω της ειδικής αποστολής της Οικονομικής Συνεργασίας. Περίπου έναν χρόνο αργότερα η συμφωνία αυτή τροποποιήθηκε για τις ανάγκες του σχεδίου Μάρσαλ. Κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου, πρωτοεμφανίστηκε η ελεγκτική ως επάγγελμα στην Ελλάδα (Ballas A., 1998).

Το 1948, όταν είχε πλέον αποφασιστεί ότι εφόσον δεν υπάρχουν έλληνες λογιστές δημοσίου, θα βρεθούν από τις Η.Π.Α. ή από την Μ. Βρετανία, η ελληνική κυβέρνηση αποφάσισε με την έγκριση της Οικονομικής Συνεργασίας την πρόσληψη ενός βρετανικού σώματος ορκωτών λογιστών. Ο μισθός και τα έξοδα διαβίωσης των βρετανών λογιστών θα πληρώνονταν από την Οικονομική Συνεργασία.

Στο έργο τους θα συνέβαλλαν και ελληνικό προσωπικό, όπου οι Βρετανοί θα ασχολούνταν με θέματα ελέγχου, ενώ οι Έλληνες με θέματα διοίκησης. Υπήρχαν επίσης και δύο Έλληνες στο προσωπικό οι οποίοι έκαναν εργασία χαμηλού επιπέδου σχετικά με τον έλεγχο, καθώς δεν ήταν έτοιμοι ακόμα να αναλάβουν τις ευθύνες τους.

Την περίοδο από το 1952 ως το 1955, οι Βρετανοί ελεγκτές εργάζονταν για την προώθηση των συμφερόντων του ελληνικού κράτους. Επομένως, η περίοδος αυτή σηματοδοτεί την αρχή της ιστορίας της ελεγκτικής στην Ελλάδα (Ballas A., 1998).

2.1.4 Έργο, προσόντα και αρχές ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Ο τακτικός έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης συνίσταται στην εξέταση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ορκωτό ελεγκτή. Έχει σαν σκοπό την εξακρίβωση αν οι ελεγχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν με ακρίβεια και ορθότητα την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της.

Ο ορκωτός ελεγκτής χρησιμοποιώντας φύλλα εργασίας, τα οποία είναι υποχρεωμένος να τα φυλάσσει για μια πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου, τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμα του. Η γνώμη του ορκωτού ελεγκτή που έχει διενεργήσει τον έλεγχο, διατυπώνεται στην έκθεση ελέγχου η οποία θα αναλυθεί παρακάτω (Παπαδάτου Θ., 2001).

Τα τυπικά προσόντα τα οποία πρέπει να διαθέτει ένας ορκωτός ελεγκτής λογιστής είναι τα παρακάτω:

- Ακεραιότητα. Το έργο τους πρέπει να τηρείται με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Αντικειμενικότητα. Οι ελεγκτές δεν πρέπει να συμμετέχουν σε δραστηριότητες ή να συνάπτουν σχέσεις οι οποίες πιθανόν να βλάψουν την αμερόληπτη εκτίμηση τους.
- Εμπιστευτικότητα. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι συνετοί στην χρήση και στην προστασία της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν μπορούν να κοινοποιούν πληροφορίες δίχως την απαραίτητη εξουσιοδότηση.
- Επάρκεια. Ασχολούνται μόνο με τις υπηρεσίες για τις οποίες κατέχουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και τις εμπειρίες (The institute of internal auditors, 2015).

Οι βασικές αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως καθορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών είναι:

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, τα οποία ορίζονται από την Οδηγία 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία.

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, σύμφωνα με την Οδηγία 84/253 και το Π.Δ. 226/1992.
- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου τους σύμφωνα με την Οδηγία 84/253 και το Π.Δ. 226/1992.
- Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2015).

2.1.5 Πλεονεκτήματα από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Εκτός από την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και την διαρκή καλυτέρευση του λογιστικού συστήματος μιας επιχείρησης, η χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών έχει αρκετά πλεονεκτήματα τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω:

- Οι Ανώνυμες Εταιρείες οι οποίες κάνουν πρόσληψη των ελεγκτών τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαμβάνουν των κατά το άρθρο 37α του Κωδικοποιηθέντος Νόμου 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.
- Ο κατά τα άρθρα 40α έως και 40ε του Κωδικοποιηθέντος Νόμου 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισης Ανωνύμων Εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικά σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, με την προϋπόθεση ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις των άρθρων 40α έως και 40ε του Κωδικοποιηθέντος Νόμου 2190/1920 (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2015).
- Όσον αφορά τις επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, το ειδικό πιστοποιητικό που μπορεί να εκδοθεί μετά τον έλεγχο και το οποίο αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και γενικότερα στις αποδοχές του

προσωπικού που απασχολήθηκε, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από οποιονδήποτε επανέλεγχο επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

- Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, για να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των Ανωνύμων Εταιρειών, μπορεί να λάβει υπόψη του μόνο το εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου για το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή. Αυτό συμβαίνει με την προϋπόθεση ότι αυτό το πιστοποιητικό εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Σε αυτή τη περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής έχει την υποχρέωση να παρέχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ οποιαδήποτε πληροφορία ή εξήγηση όσον αφορά τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές σε αυτά και οποιοδήποτε στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.
- Οι Ανώνυμες Εταιρείες οι οποίες δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, έχουν την δυνατότητα εκλογής των τακτικών ελεγκτών λογιστών τους με βάση το άρθρο 18. Σε αυτή την περίπτωση, η εκλεγόμενη εταιρεία ελεγκτών μπορεί να διορίζει μόνο ένα Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για την διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2015).

2.2 Ίδρυση του Σ.Ο.Λ.

2.2.1 Τι είναι Σ.Ο.Λ.

Οι κύριοι λόγοι οι οποίοι οδήγησαν στην ίδρυση του Σ.Ο.Λ. ήταν δύο. Ουσιαστικά, γινόταν ευκολότερο για το κράτος να εξυπηρετήσει τους στρατηγικούς τους στόχους και πολιτικές. Επίσης, οι Η.Π.Α. και η Βρετανία, οι οποίες ήταν οι μεγάλες δυνάμεις τότε, δεν απαιτήσαν από την Ελλάδα να ακολουθήσει το δικό τους μοντέλο για την οργάνωση του επαγγέλματος.

Η οργάνωση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών έχει τα κύρια χαρακτηριστικά μιας επαγγελματικής οργάνωσης αλλά παράλληλα προσέφερε επαγγελματική στέγη και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, όπως διοικητική υποστήριξη, προς τα μέλη του. Λειτουργούσε και ως φορέας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών προς τις υπαγόμενες σε έλεγχο επιχειρήσεις.

Το ανώτατο όργανο διοίκησης του Σ.Ο.Λ. ήταν το πενταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο καθοριζόταν από το κράτος και λειτουργούσε ως μια ανεξάρτητη διοικητική αρχή για αποφάσεις σε όλα τα σημαντικά θέματα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του Σ.Ο.Λ. από θέμα οργάνωσης, σχετίζονται με την ανάθεση ελέγχων στους ορκωτούς λογιστές, τον προσδιορισμό και την είσπραξη αμοιβών ελέγχου και με την θέσπιση ασυμβίβαστων με την ιδιότητα του μέλους του Σ.Ο.Λ. (Καραμάνης Κ., 2008, σελ. 105-106).

Όμως, με τον νόμο 1969/1991 καταργήθηκε το Σ.Ο.Λ. και υιοθετήθηκε μια νέα επαγγελματική οργάνωση, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, το οποίο διαθέτει τρία όργανα διοίκησης: το Εποπτικό Συμβούλιο, το Πειθαρχικό Συμβούλιο και το Επιστημονικό Συμβούλιο (Καραμάνης Κ., 2008).

2.3 Είδη και διακρίσεις λογιστικών- διαχειριστικών ελέγχων

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση των διακρίσεων και των ειδών του ελέγχου είναι σημαντικό να γίνει αναφορά στον γενικό ορισμό του ελέγχου. Ως έλεγχος νοείται ένα σύνολο από εφαρμοζόμενες αξιολογήσεις για την έκφραση μιας αντικειμενικής κρίσης, με βάση συγκεκριμένες αρχές, για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών μιας οικονομικής μονάδας σχετικά με τους επιδιωκόμενους στόχους (Παπαδάτου Θ., 2001).

Στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής, το αντικείμενο του ελέγχου είναι πρωτίστως ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και της απεικόνισης των χρηματοοικονομικών μεγεθών με τα οποία συνίσταται η εικόνα και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης (Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., 2006).

Την βασικότερη διάκριση του ελέγχου την αποτελεί η διάκριση του σε εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος ο οποίος διενεργείται από έναν ανεξάρτητο επαγγελματία ως προς την ελεγχόμενη επιχείρηση. Όπως είναι φυσικό, αυτός ο ανεξάρτητος επαγγελματίας δεν έχει

υπαλληλική σχέση με την επιχείρηση στην οποία παρέχει τις υπηρεσίες του και πληρείται το κριτήριο της ανεξαρτησίας.

Από την άλλη πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος ο οποίος διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες που έχουν υπαλληλική σχέση με την επιχείρηση. Ουσιαστικά, ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται για λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο της διοίκησης της επιχείρησης (Καραμάνης Κ., 2008).

Η ταξινόμηση των ελέγχων γίνεται καλύτερα σε σχέση με το στοιχείο το οποίο επιλέγεται να δοθεί έμφαση από τον κάθε έλεγχο και όχι σε σχέση με τον τρόπο ή την μέθοδο η οποία θα ακολουθηθεί για την διενέργεια του ελέγχου. Επομένως, υπάρχουν τα ακόλουθα είδη ελέγχου:

- Χρηματοοικονομικός έλεγχος. Με αυτού του είδους τον έλεγχο διαπιστώνεται η σωστή παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών, που αφορούν την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσης των επιχειρήσεων, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ουσιαστικά, ελέγχεται η ορθότητα, η αξιοπιστία και η αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης που ελέγχεται, όσον αφορά την μέτρηση και την απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της.
- Λειτουργικός έλεγχος. Αυτός ο έλεγχος έχει σαν κυρίαρχο στόχο την αξιολόγηση κατά πόσο μια λειτουργία, όχι απαραίτητα χρηματοοικονομικής φύσης, εκτελείται με βάση ορισμένα δεοντολογικά και επιστημονικά κριτήρια και αρχές αυτού του συγκεκριμένου κλάδου, καθώς επίσης με βάση τις γενικά αποδεκτές επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές (Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., 2006).
- Έλεγχος αποδοτικότητας. Ο συγκεκριμένος έλεγχος επικεντρώνεται στο αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε μια επιχείρηση έχει τα αποτελέσματα για τα οποία έχει δημιουργηθεί ή αν συμβάλλει με θετικό τρόπο στη λειτουργία του συνόλου του συστήματος όπου είναι εντεταγμένη. Ο έλεγχος αποδοτικότητας απασχολεί κατά κύριο λόγο τους εσωτερικούς ελεγκτές.

- Έλεγχος συμμόρφωσης. Με αυτού του είδους τον έλεγχο διαπιστώνεται η συμμόρφωση με ορισμένους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών.
- Ειδικός έλεγχος. Ο έλεγχος αυτής της περίπτωσης, είναι οποιοσδήποτε έλεγχος ο οποίος δεν ανήκει σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες και έχει την εξειδίκευση ο ελεγκτής να τον διενεργήσει. Παράδειγμα ειδικού ελέγχου είναι ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., 2006).

2.4 Έκθεση ελέγχου

Για να καταλήξει ένας ελεγκτής στην έκδοση γνώμης, ακολουθούνται τρία συγκεκριμένα στάδια, καθένα από τα οποία χαρακτηρίζεται από συγκεκριμένες εργασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν. Τα στάδια αυτά είναι (Παπαδάτου Θ., 2001):

- Προκαταρκτική εξέταση
- Εξέταση και ανάλυση σε βάθος
- Σύνταξη της έκθεσης ελέγχου

Στην παράγραφο αυτή θα μας απασχολήσει η σύνθεση και η σύνταξη της έκφρασης γνώμης του ελεγκτή για τον έλεγχο που διενέργησε. Ο ελεγκτής συνθέτει τις εργασίες και τα συμπεράσματα και κρατά αυτά που κατά την εκτίμηση του είναι σημαντικά για την διαμόρφωση των τελικών συμπερασμάτων του. Έπειτα συντάσσει την έκθεση ελέγχου, η οποία έχει την μορφή διαλόγου του ελεγκτή και της ελεγχόμενης επιχείρησης, με βάση το σχέδιο που είχε προσδιοριστεί από την αρχή της διαδικασίας του ελέγχου (Παπαδάτου Θ., 2001).

Το πρώτο τμήμα της έκθεσης αναφέρεται σε ειδικές διαπιστώσεις των ελεγκτών για κάποια σημαντικά θέματα, το δεύτερο αναφέρεται στις διατάξεις κι τα πρότυπα με βάση τα οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος και το τελευταίο μέρος παρουσιάζει τα πορίσματα ελέγχου και πιθανές παρατηρήσεις που προέκυψαν κατά τον έλεγχο (Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., 2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΟΙ ΔΙΑΔΟΧΙΚΕΣ ΣΥΓΚΡΟΥΣΕΙΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1 Διάφορες πληροφορίες για το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα πλεονεκτήματα εφαρμογής του

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει υιοθετήσει την αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του 1947. ουσιαστικά έχει υιοθετήσει το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι οι δύο τομείς της λογιστικής, η Γενική και η Αναλυτική, λειτουργούν αυτόνομα, δηλαδή σε δύο λογιστικά κυκλώματα τα οποία είναι μεταξύ τους ανεξάρτητα (Γρηγοράκος Θ., 2008).

Η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως σκοπό τον σχεδιασμό της Λογιστικής σε εθνικό επίπεδο, ο οποίος είναι αναγκαίος, καθώς το κράτος παίρνει όλο και περισσότερα καθοριστικά μέτρα για την οικονομική πορεία της χώρας και επομένως, ο ρόλος της ασκούμενης Κρατικής οικονομικής πολιτικής αυξάνεται διαρκώς (Γρηγοράκος Θ., 2008).

Τα βασικότερα από τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι τα παρακάτω:

- Η αποφυγή παραποίησης των χρηματοοικονομικών λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής. Αυτοί οι λογαριασμοί, σε κάθε χρονική στιγμή αλλά και στο τέλος κάθε περιόδου, εκφράζουν πρωτογενείς πληροφορίες οι οποίες πηγάζουν από πραγματικές συναλλακτικές λειτουργίες και σε πρωτογενή αποδεικτικά στοιχεία.
- Η σύνθεση, η ανάλυση και η εμφάνιση του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με αδιαμφισβήτητο τρόπο. Επομένως, γίνεται ευκολότερος ο προσδιορισμός των συνολικών αποτελεσμάτων κάθε οικονομικής μονάδας από την Γενική Λογιστική, με ταυτόχρονο προσδιορισμό των

αναλυτικών αποτελεσμάτων της από την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης.

- Η ευκολότερη συγκέντρωση σημαντικών στοιχείων και πληροφοριών, αφού όλα τα συνολικά αριθμητικά στοιχεία της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, δηλαδή τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα, τα οργανικά έσοδα και έξοδα κατ' είδος, παρέχονται αναλλοίωτα.
- Η διευκόλυνση της μυστικής τήρησης της λογιστικής κόστους και αναλυτικών αποτελεσμάτων σε χωριστά βιβλία και από συγκεκριμένη υπηρεσία.
- Ο ευκολότερος καταμερισμός του έργου των λογιστικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας και η παροχή δυνατότητας κατάρτισης ισοζυγίων δύο κατηγοριών.
- Ο ευκολότερος εσωλογιστικός προσδιορισμός αναλυτικών κατ' είδος βραχυπρόθεσμων αποτελεσμάτων, δίχως διατάραξη της κανονικής ροής των εγγράφων της Γενικής Λογιστικής (Γρηγοράκος Θ., 2008).

3.2 Νομοθετική καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. στην Ελλάδα

Η νομοθετική καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αποτελεί ορόσημο στην ιστορία της λογιστικής στη χώρα μας, με τα συστήματα λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων να μπαίνουν σε μία τάξη. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-Ε.Γ.Λ.Σ., καθιερώθηκε με το Νόμο 1041/1980 «Περί αυξήσεως των Δημοσίων εν γένει υπαλλήλων, πολιτικών, στρατιωτικών και υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., ρυθμίσεως συναφών θεμάτων, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τιμών διατάξεων και καθιερώσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» και συγκεκριμένα με τα άρθρα 47, 48 και 49.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», προσδιορίζεται το περιεχόμενο του και ως χρόνος έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του η 1^η Ιανουαρίου 1982.

Με τα Προεδρικά Διαγράμματα 502/1984 και 186/1986, συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε. Έπειτα, με τον Ν.1882/1990 έγινε υποχρεωτική η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρίες που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές με χρόνο έναρξης της πλήρους εφαρμογής του από 1^η Ιανουαρίου 1991.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του από όλες τις επιχειρήσεις υπόχρεες σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων από 1^η Ιανουαρίου 1993, ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, εκτός από τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Από 1^η Ιανουαρίου 1997, έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του από όλες τις επιχειρήσεις, υπόχρεες σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων, ως προς την ονοματολογία των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών. Η Αναλυτική Λογιστική τηρείται από αυτές τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι υποχρεωμένες να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ. (Λεκαράκου Κ., 2012).

3.3 Αναφορά στον Νόμο 1041/1980

3.3.1 Άρθρο 47

Με βάση το συγκεκριμένο άρθρο του Ν.1041/1980 καθιερώνεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Με τον Νόμο αυτό εισάγεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην Ελλάδα, του οποίου η έννοια και ο σκοπός του καθορίζονται στο παρακάτω άρθρο (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.1041/1980).

3.3.2 Άρθρο 48

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών και το οποίο έχει ως σκοπό την τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών από τις οικονομικές μονάδες της χώρας, η λειτουργία τους με ενιαίο τρόπο, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων βάση παραδεγμένων αρχών και μεθόδων, την κατάρτιση και την δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών

αποτελεσμάτων και άλλων οικονομικών καταστάσεων και το γενικότερο σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.

Μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ. επιδιώκεται ο ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η ομοιόμορφη και αληθής απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης των οικονομικών μονάδων, η σωστή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας τους. Επίσης, στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλασσομένων με αυτές τις οικονομικές μονάδες και του επενδυτικού κοινού ως προς την κατανόηση των δημοσιευμένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και άλλων οικονομικών καταστάσεων, στην άντληση οποιονδήποτε αξιόπιστων πληροφοριών για αξιοποίηση τους, στην απλοποίηση των ελέγχων, στην αύξηση της παραγωγικότητας από την λογιστική τυποποίηση, στην ανύψωση τη στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος και στην διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.1041/1980).

3.3.3 Άρθρο 49

Το σύνολο του περιεχομένου του Ε.Γ.Λ.Σ., ταξινομείται σε τρία μέρη και το κάθε ένα από αυτά αποτελεί ένα ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του κάθε ενός από αυτά τα τρία μέρη συνδέονται και συλλειτουργούν, χωρίς όμως να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

- Γενική Λογιστική. Παρακολουθεί τις συναλλαγές της οικονομικής μονάδας με τρίτους. Παρουσιάζει την δομή της περιουσιακής συγκρότησης, την διαχείριση ή εκμετάλλευση της κατ' είδος εξόδων και εσόδων και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της.
- Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης. Παρακολουθεί την ίδια δραστηριότητα με κατάταξη ή ανακατάταξη των στοιχείων κατά προορισμό. Έχει ως σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.
- Λογαριασμοί Τάξεως. Απεικονίζουν βασικές πληροφορίες και παρέχουν πολύ σημαντικά στατιστικά στοιχεία (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.1041/1980).

Στο Σχέδιο Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κατατάσσονται κατά το δεκαδικό σύστημα στις παρακάτω δέκα ομάδες (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.1041/1980):

- 1^η ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό.
- 2^η ομάδα: Αποθέματα.
- 3^η ομάδα: Απαιτήσεις και Διαθέσιμα.
- 4^η ομάδα: Καθαρή Θέση-Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
- 5^η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
- 6^η ομάδα: Οργανικά Έξοδα κατ' είδος.
- 7^η ομάδα: Οργανικά Έσοδα κατ' είδος.
- 8^η ομάδα: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων.
- 9^η ομάδα: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.
- 10^η ομάδα: Λογαριασμοί Τάξεως

Σε γενικές γραμμές, οι ομάδες 1 ως 8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 10 καλύπτει τις ανάγκες των Λογαριασμών Τάξεως

Οι ομάδες 1 ως 5 εμπεριέχουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή αυτούς που στο τέλος κάθε χρήσης κατά κανόνα παρουσιάζουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα, τα οποία και συνθέτουν τον ισολογισμό. Πιο συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί του ενεργητικού περιλαμβάνονται στις ομάδες 1, 2 και 3, ενώ οι λογαριασμοί του παθητικού εμπεριέχονται στις ομάδες 4 και 5.

Οι ομάδες 6, 7 και 8 εμπεριέχουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, δηλαδή εκείνους που στο τέλος κάθε χρήσης μηδενίζονται ύστερα από την μεταφορά των υπολοίπων τους στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης και στην συνέχεια στους λογαριασμούς του ενεργητικού (Λεκαράκου Κ., 2012).

3.4 Βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

3.4.1 Η αρχή της αυτονομίας

Το σχέδιο λογαριασμών ταξινομείται σε τρία μέρη, από τα οποία το καθένα είναι ένα ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Αυτά τα τρία μέρη είναι: η

Γενική Λογιστική (ομάδες 1 ως 8), η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9) και οι Λογαριασμοί Τάξεως (ομάδα 10). Οι λογαριασμοί οι οποίοι περιλαμβάνονται σε κάθε ένα από αυτά τα μέρη συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς όμως να επηρεάζονται από αυτούς λογιστικά οι λογαριασμοί των άλλων δύο μερών (Taxheaven.gr, 2015).

Με βάση την αρχή της αυτονομίας, η Αναλυτική Λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική, σε λογαριασμούς οι οποίοι αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητα λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.

Η Γενική Λογιστική και η Αναλυτική Λογιστική μπορούν να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής, μόνο εφόσον η Αναλυτική Λογιστική διατηρεί την αυτονομία της και δεν αλλοιώνονται οι επόμενες δύο ισχύουσες βασικές αρχές (Taxheaven.gr, 2015).

3.4.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων εξόδων- εσόδων

Με βάση την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης και παρακολούθησης των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, η καταχώρηση των αντίστοιχων κονδυλίων πραγματοποιείται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8). Αυτοί οι λογαριασμοί ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο γίνονται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων, τα αντίστοιχα έξοδα και τα αντίστοιχα έσοδα.

Με βάση αυτήν την αρχή, οι σχετικοί λογαριασμοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντιλογισμούς, δίχως όμως να είναι επιτρεπτές οι μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στο τέλος κάθε χρήσης, τα υπόλοιπα αυτών των λογαριασμών μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης (Taxheaven.gr, 2015).

3.4.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης καταρτίζεται μετά από την μεταφορά της αξίας των αποθεμάτων (ομάδα 2), των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6) και των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7) σε αυτόν, προκειμένου από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας (Λεκαράκου Κ., 2012).

Με αυτήν την μεταφορά, όλοι οι λογαριασμοί των ομάδων 6 και 7 εξισώνονται και οι λογαριασμοί της ομάδας 2 παρουσιάζουν τα αποθέματα απογραφής της κλειόμενης χρήσης τα οποία θα απεικονίζονται στον ισολογισμό αυτής της χρήσης (Γρηγοράκος Θ., 2008).

3.4.4 Γενικές αρχές τήρησης λογαριασμών

Για την πραγματοποίηση της ενημέρωσης των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού, δηλαδή κάποιου αποδεικτικού ότι πραγματοποιήθηκε το έξοδο, το έσοδο, η είσπραξη, η πληρωμή. Τέτοιο παραστατικό αποτελεί το τιμολόγιο, το πιστωτικό σημείωμα, το δελτίο λιανικής πώλησης, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Σύμφωνα με αυτά τα δικαιολογητικά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται τουλάχιστον και τα εξής στοιχεία:

- Ο αύξων αριθμός του παραστατικού, με το οποίο πραγματοποιείται η λογιστικοποίηση και η καταχώριση του σχετικού ποσού σε αυτόν τον λογαριασμό.
- Μία σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό το οποίο καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού (Taxheaven.gr, 2015).

3.5 Η λογιστική τυποποίηση του και η σταδιακή υποχρεωτική εφαρμογή του

3.5.1 Περίοδος 1982-1986

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ολοκληρώθηκε και διατέθηκε τον Ιούνιο του 1981, παρόλο που το Π.Δ. 1123 έφερε την ημερομηνία 15 Δεκεμβρίου του 1980. Η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. κατά τις χρήσεις 1982 έως 1986 ήταν προαιρετική. Έως λοιπόν το τέλος του 1986 όπου η εφαρμογή του δεν ήταν υποχρεωτική, λιγότερες από δέκα επιχειρήσεις το εφάρμοσαν πλήρως. Όμως, τα κύρια τμήματα του, όπως οι βασικοί λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής, εφαρμόστηκαν από αρκετές επιχειρήσεις, περίπου 300.

Αυτή η περιορισμένης έκτασης εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν αναμενόμενη, καθώς αυτά τα πρώτα πέντε έτη εφαρμογής του ήταν το στάδιο της μελέτης του από τους λογιστές αλλά και από τους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους. Επίσης, ήταν το στάδιο της ενημέρωσης τους σχετικά με τις σύγχρονες και καινοτόμες, για την ως τότε ελληνική πρακτική, λογιστικές αρχές και τεχνικές. Για την κατάρτιση του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ληφθεί υπόψη οι διατάξεις της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ε. (78/660/ΕΟΚ) και όλα τα γνωστά για την επιστημονική τους θεμελίωση και την επιτυχημένη εφαρμογή τους λογιστικά σχέδια, κυρίως το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γρηγοράκος Θ., 2008).

Σημαντικό είναι να αναφερθεί σε αυτήν την παράγραφο το άρθρο 2 του Π.Δ.1123/1980, το οποίο μεταξύ άλλων ορίζει ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. την 1^η Ιανουαρίου 1982. Επίσης, τα έννομα αποτελέσματα από την προαιρετική εφαρμογή του επέρχονται μόνο εφόσον γνωστοποιηθεί η εφαρμογή αυτή εγγράφως στο Υπουργείο Εμπορίου και στην Αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Γρηγοράκος Θ., 2008).

3.5.2 Περίοδος 1987

Την περίοδο 1987 την χαρακτηρίζει η περιορισμένη υποχρεωτική εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όσον αφορά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων.

Από την χρήση 1987 και μετά, ξεκίνησε η υποχρεωτική εφαρμογή των προερχόμενων από την 4^η Οδηγία της Ε.Ε. (78/660/ΕΟΚ) νέων διατάξεων του Δικαίου των εταιρειών, με τις οποίες διατάξεις υιοθετήθηκαν και στην χώρα μας οι σύγχρονες λογιστικές αρχές.

Έτσι, ξεκίνησε σιγά σιγά να γενικεύεται η εφαρμογή των κυρίων τμημάτων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, αφού έγινε τάχιστα κατανοητό ότι εφαρμόζοντας το, διασφαλίζεται η ορθή και εύκολη συμμόρφωση με τις νέες διατάξεις του κωδικοποιηθέντος Ν.2190/1920 και επιτυγχάνεται η ποικιλοτρόπως ωφέλιμη σύγχρονη λογιστική οργάνωση στις επιχειρήσεις.

Επίσης, αυτές οι πλήρως καινούριες διατάξεις, παραπέμπουν σε κάποια τμήματα του Ε.Γ.Λ.Σ. και καθιστούν την εφαρμογή τους υποχρεωτική. Αυτά τα τμήματα είναι σχετικά με την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Ανωνύμων Εταιρειών και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, για τις εταιρικές χρήσεις οι οποίες ξεκινούν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1986 (Γρηγοράκος Θ., 2008).

Ειδικότερα, οι παράγραφοι του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική από την χρήση 1987, περιέχουν και ρυθμίζουν παρακάτω:

- Το υπόδειγμα του ισολογισμού.
- Το υπόδειγμα του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης και το υπόδειγμα του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.
- Την τύχη των συναλλαγματικών διαφορών, οι οποίες προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση δανείων ή πιστώσεων που χρησιμοποιήθηκαν μόνο για κτήσεις παγίων.
- Την τύχη των συναλλαγματικών διαφορών, οι οποίες προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων.
- Τον καθορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών, όπως μετοχών, χρεογράφων κ.α., σε ξένο νόμισμα.
- Τους κανόνες για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης (Γρηγοράκος Θ., 2008).

3.5.3 Περίοδος 1991

Η συγκεκριμένη περίοδος χαρακτηρίζεται από την πλήρη υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. από τις υπαγόμενες εταιρείες στον έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Συγκεκριμένα, με το άρθρο 7 του Ν.1882/1990 «Μέτρα για την

περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα εξής:

Οι Ανώνυμες Εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και οι κατά μετοχές Ετερόρρυθμες Εταιρείες, οι οποίες, με βάση τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις, έχουν την υποχρέωση να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν.Δ.3329/1955, υποχρεούνται για την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ.1123/1980, όπως ισχύει από την εταιρική χρήση μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990.

Εξαιρούνται οι εταιρείες, στις δραστηριότητες των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγή προϊόντων, όπως επίσης και η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, οι οποίες έχουν την υποχρέωση εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ.1123/1980) από την εταιρική χρήση μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1991.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση που καθιερώνεται με την προηγούμενη παράγραφο οι τραπεζικές επιχειρήσεις.

Οι εταιρείες της πρώτης παραγράφου, οι οποίες δεν εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το εφαρμόζουν λανθασμένα, υπόκεινται στις διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 4 του Π.Δ. 148/1984.

Εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 49 του Ν.1041/1980, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 10 του Ν.1819/1988 (Γρηγοράκος Θ., 2008).

3.5.4 Περίοδος 1993

Η περίοδος 1993 χαρακτηρίζεται από την υποχρεωτική εφαρμογή των κύριων τμημάτων του Ε.Γ.Λ.Σ. (μόνο ως προς τους πρωτοβάθμιους και τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς) και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο επιχειρήσεις, δηλαδή από όλες τις οικονομικές μονάδες οι οποίες τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα:

Ο επιτηδευματίας ο οποίος τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., από την 1^η Ιανουαρίου 1993 έχει την υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και των

δευτεροβάθμιων λογαριασμών. Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 εξαιρούνται και τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες οι οποίοι υποχρεούνται να τους τηρούν από τις διατάξεις άλλων νόμων. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε τριτοβάθμιους πραγματοποιείται με βάση τις ανάγκες του κάθε επιτηδευματία.

Ο επιτηδευματίας ο οποίος έχει πρόσθετες υποχρεώσεις όσον αφορά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από τις διατάξεις άλλων νόμων, έχει αυτές τις υποχρεώσεις και μετά την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. Η μη εφαρμογή των διατάξεων αυτών των νόμων σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως αποτέλεσμα την επίδραση και από πλευράς διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Επομένως, αν ένας επιτηδευματίας παραβαίνει αυτές τις διατάξεις, στην ουσία παραβαίνει τις διατάξεις και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επισύρει ακόμα και τις επιπτώσεις από την πλευρά κύρους των βιβλίων και στοιχείων.

Ενδεικτικά, παρουσιάζεται η περίπτωση των Ανώνυμων Εταιρειών, των εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, και των κατά μετοχές Ετερόρρυθμων Εταιρειών, οι οποίες έχουν την υποχρέωση να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, από την εταιρική χρήση που ξεκινάει μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990 (Γεωργόπουλος Ι., 2006).

3.5.5 Περίοδος 1997-2006

Την περίοδο από το έτος 1997 ως το έτος 2006, με βάση τις τροποποιήσεις οι οποίες έγιναν στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με το άρθρο 5, την πρώτη παράγραφο του άρθρου 9 και το άρθρο 16 του Π.Δ. 134/1996 όπως επίσης και με το άρθρο 9 και 21 του Ν.2753/1999, η έκταση της εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου διαμορφώνεται έτσι όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

Οι εταιρείες οι οποίες υπάγονται υποχρεωτικώς στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών, έχουν την υποχρέωση της πλήρους εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Όσον αφορά την Αναλυτική Λογιστική είναι υποχρεωμένες να την ενημερώνουν μέσα στον επόμενο μήνα της μηνιαίας ή της τριμηνιαίας περιόδου που ακολουθείται για τον προσδιορισμό των βραχυπρόθεσμων

εσωλογοιστικών αποτελεσμάτων. Όσον αφορά το κλείσιμο του ισολογισμού της χρήσης είναι υποχρεωμένες να τον ενημερώνουν μέσα στον μεθεπόμενο μήνα.

Ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή, όλες οι επιχειρήσεις για τις οποίες προβλέπεται από ειδικές διατάξεις η εφαρμογή Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν πλήρως αυτά τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, όπως καθορίζεται από αυτά.

Όλες οι υπόλοιπες επιχειρήσεις, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχουν την υποχρέωση τήρησης των λογιστικών τους βιβλίων με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., με εξαίρεση την Αναλυτική Λογιστική, δηλαδή την ομάδα 9, η οποία είναι προαιρετική.

Για αυτές τις επιχειρήσεις και για τις χρήσεις από 31^η Δεκεμβρίου 1996, υπάρχει νέα υποχρέωση η οποία είναι η υποχρεωτική τήρηση και των τριτοβάθμιων λογαριασμών. Επίσης, είναι υποχρεωτική η τήρηση του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης και η σύνταξη της σχετικής κατάστασης (Γρηγοράκος Θ., 2008).

Τέλος, σημαντικό γεγονός σε αυτήν την περίοδο είναι η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα με το Ν.3229/2004. Βάσει του άρθρου 13 οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. μπορούν να προβλέπουν τις απαραίτητες προϋποθέσεις και τις διαδικασίες για την ρύθμιση διάφορων προβλημάτων πρακτικής φύσεως που προκύπτουν από την εφαρμογή του Κανονισμού (Taxheaven.gr, 2015).

3.5.5.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων-Ε.Λ.Τ.Ε. είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου με έδρα την Αθήνα και η σύσταση της πραγματοποιήθηκε με τον Ιδρυτικό Νόμο 3148/2003, έχοντας ως σκοπό να ενισχύσει την διαφάνεια της λειτουργίας των επιχειρήσεων, εφαρμόζοντας τη λογιστική τυποποίηση αλλά και την διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

Την εποπτεία της Ε.Λ.Τ.Ε. την έχει ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών και διοικείται από ένα Διοικητικό Συμβούλιο με επτά μέλη με τριετή θητεία, που το αποτελούν ο Πρόεδρος, δύο Αντιπρόεδροι και τέσσερα μέλη.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι μέλος του European Group of Auditots' Oversight Bodies (E.G.A.O.B.), καθώς ως εθνική εποπτική αρχή, συνάπτει σχέσεις συνεργασίας με άλλες εθνικές και διεθνείς εποπτικές αρχές για να γίνει ευκολότερη η ανταλλαγή πληροφοριών (Λεκαράκου Κ., 2012).

Ως αρμοδιότητες της Ε.Λ.Τ.Ε. ορίζονται οι παρακάτω:

- Πραγματοποιεί εισηγήσεις στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως επίσης και για την εναρμόνιση τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.
- Φροντίζει για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.
- Γνωματεύει προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για θέματα λογιστικής τυποποίησης, όπου εμπεριέχονται και οι λογαριασμοί του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού και των φορέων του δημόσιου τομέα, όπως οριοθετείται από το Ν.1256/1982.
- Εποπτεύει το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), όσον αφορά την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα προσδιορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο αλλά και ο τρόπος της εποπτείας.
- Πραγματοποιεί αξιολόγηση των πορισμάτων του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Μετά από εισήγηση του Σ.Ο.Ε.Λ, θεσπίζει κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την τήρηση αυτών των κανόνων.
- Συνεργάζεται με την επιτροπή για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες, από τις ελεγκτικές εταιρείες και από τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7 του Ν.2331/1995 (Λεκαράκου Κ., 2012).

Όσον αφορά την οργάνωση της Ε.Λ.Τ.Ε., Στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων συνιστώνται (E-forosimv.gr, 2015) :

- Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης-Σ.ΛΟ.Τ.
- Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου-Σ.Π.Ε.
- Εκτελεστική Επιτροπή που αποτελείται από τον Πρόεδρο και τους δύο Αντιπροέδρους

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών γίνεται ο καθορισμός των αμοιβών του Προέδρου, των Αντιπροέδρων, των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. και των μελών του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης-Σ.ΛΟ.Τ., του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου-Σ.Π.Ε. και του Πειθαρχικού Συμβουλίου- Π.Σ (E-forosimv.gr, 2015).

3.5.5.2 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου και Λογιστικής Τυποποίησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 3148/2003, το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου-Σ.Π.Ε. αποτελείται από επτά μέλη και η θητεία του είναι τριετής. Το Σ.Π.Ε. είναι αρμόδιο για τον ποιοτικό έλεγχο των ελέγχων οι οποίοι διενεργούνται, με βάση το νόμο, από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες, στις οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών και λοιπών νομικών προσώπων και αφορά τη συμμόρφωση προς τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες δεοντολογίας και τους κανόνες περί ασυμβίβαστου όπως ορίζονται στο άρθρο 12 του Ν.3148/2003 (E-forosimv.gr, 2015).

Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης-Σ.ΛΟ.Τ. αποτελείται από πέντε μέλη για τριετή θητεία. Το Σ.ΛΟ.Τ. γνωματεύει σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. και σε ορισμένη προθεσμία. Αυτά τα θέματα είναι τα εξής:

- Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, σκοπεύοντας στην προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.

- Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες.
- Η έκδοση οδηγιών σε σχέση με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Λεκαράκου Κ., 2012).

Με βάση τον κανονισμό λειτουργίας του Σ.ΛΟ.Τ., στο Φ.Ε.Κ. Β' 872/2005, για να επιτύχει την αποστολή του, έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Εισήγηση της τροποποίησης υφιστάμενων λογιστικών προτύπων ή της εφαρμογής νέων.
- Μέριμνα για την εφαρμογή σταθερών και αναγνωρισμένων λογιστικών προτύπων.
- Επόπτευση της αποτελεσματικότητας εφαρμογής των υφιστάμενων λογιστικών προτύπων.
- Γνωμάτευση επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, τα οποία έχουν παραπεμφθεί σε αυτό με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου ή της Εκτελεστικής Επιτροπής της Ε.Λ.Τ.Ε.
- Απαντήσεις σε θέματα λογιστικής φύσεως, τα οποία τίθενται είτε άμεσα στο Σ.ΛΟ.Τ. είτε μέσα των λοιπών οργάνων της Ε.Λ.Τ.Ε.
- Επεξεργασία κειμένων εργασίας λογιστικού και ελεγκτικού ενδιαφέροντος στα πλαίσια διεθνών οργανισμών υπεύθυνων για λογιστικά θέματα.
- Μέριμνα για την ενεργή συμμετοχή της Ε.Λ.Τ.Ε. στα αρμόδια ευρωπαϊκά όργανα ή σε άλλους διεθνείς οργανισμούς.
- Επεξεργασία, μελέτη ή έρευνα θεμάτων γενικού λογιστικού ενδιαφέροντος έπειτα από αίτημα των αρμόδιων οργάνων της Ε.Λ.Τ.Ε.
- Γνωμάτευση για τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης θεμάτων προερχόμενα από την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, όχι όμως για φορολογικά θέματα (Λεκαράκου Κ., 2012).

3.5.6 Περίοδος 2007 μέχρι σήμερα

Πριν την θέσπιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων χρησιμοποιούνταν «άτυπα» τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δηλαδή η συνολική λογιστική και φορολογική νομοθεσία. Ένα από αυτά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο υιοθετήθηκε με το Π.Δ. 1123/1980.

Από 1^η Ιανουαρίου 2015, ο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» εισάγει τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα οποία αντικαθιστούν το Ε.Γ.Λ.Σ., καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του κωδικοποιηθέντος Ν.2190/1920 και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Όπως είναι φυσικό προβλέπονται και διευκολύνσεις σε ορισμένες οντότητες για λόγους κόστους ή πρακτικής δυσκολίας (pwn.com, 2015).

Οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δεν υποχρεούνται να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής, δηλαδή την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., με το οποίο το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές.

Από την άλλη, υποχρεούνται να παρέχουν οποιοδήποτε αναγκαίο λογιστικό ή εξωλογιστικό στοιχείο και υπολογισμό στα ελεγκτικά όργανα, με το οποίο αποδεικνύεται ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων σύμφωνα τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (Δ.Λ.Π. 2) και τα οικονομικά μεγέθη τα οποία παρουσιάζονται στα λογιστικά βιβλία.

Τέλος, οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. μπορούν προαιρετικά να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής, δηλαδή την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. και να προσδιορίζουν το κόστος των αποθεμάτων τους με λογιστικές εγγραφές σύμφωνα τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα οικονομικά μεγέθη τα οποία παρουσιάζονται στα λογιστικά βιβλία (Γρηγοράκος Θ., 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308/2014

4.1 Αναφορά στα βασικότερα άρθρα του Νόμου 4308/2014

4.1.1 Άρθρο 1 και άρθρο 2

Οι οντότητες οι οποίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του συγκεκριμένου νόμου είναι οι εξής:

- Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας, Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, Ετερόρρυθμης κατά μετοχές Εταιρείας και Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας.
- Τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την μορφή Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρείας, μόνο όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη.
- Οι Ομόρρυθμες Εταιρείες, οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλης μορφής οντότητες του ιδιωτικού τομέα οι οποίες έχουν την υποχρέωση εφαρμογής αυτού του νόμου.
- Οι Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές Οντότητες δημοσίου τομέα ή που ελέγχονται από το δημόσιο ή που τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

Με βάση το άρθρο 2, υπάρχουν τέσσερις κατηγορίες οντοτήτων σύμφωνα με το μέγεθος τους, που δεν υπερβαίνουν δύο όρια τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό τους (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

- Πολύ μικρές οντότητες. Σύνολο ενεργητικού: 350.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 €, μέσος όρος απασχολούμενων: 10 άτομα.
- Μικρές οντότητες. Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 €, μέσος όρος απασχολούμενων: 10 άτομα.

- Μεσαίες οντότητες. Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 €, μέσος όρος απασχολούμενων: 250 άτομα.
- Μεγάλες οντότητες. Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 €, καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 €, μέσος όρος απασχολούμενων: 250 άτομα

4.1.2 Άρθρο 3 και άρθρο 5

Η οντότητα τηρεί αρχείο κάθε γεγονότος και συναλλαγής, όπως επίσης και των προκύπτοντων εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών, αγορών, πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων, επιστροφών, φόρων, τελών και εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, ως μέρος του λογιστικού της συστήματος.

Το λογιστικό σύστημα της κάθε οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού και κάθε μεταβολή του. Επίσης, παρακολουθεί την λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της. Τέλος, παρακολουθεί τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, για τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Σε περίπτωση που η οντότητα καταρτίζει ισολογισμό τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για να παρακολουθεί τα γεγονότα και τις συναλλαγές και τηρεί: ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και πιστώσεων και ισοζύγιο.

Σε περίπτωση που η οντότητα δεν καταρτίζει ισολογισμό τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα κατάλληλο απλογραφικό σύστημα για να παρακολουθεί τα γεγονότα και τις συναλλαγές (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

Για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος της οντότητας πρέπει να τηρείται ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, με βάση τον παρόντα νόμο ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έτσι, τα λογιστικά αρχεία πρέπει να τηρούνται 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. Επίσης, πρέπει να συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις του παρόντος νόμου και να υποστηρίζουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον παρόντα νόμο (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

Οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν την οντότητα τεκμηριώνονται με κατάλληλα παραστατικά, τα οποία εκδίδονται σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, από την οντότητα ή από τους συναλλασσόμενους ή από τρίτους. Σε αυτά τα παραστατικά γίνεται αναφορά όλων των απαραίτητων πληροφοριών για την ασφάλεια των συναλλαγών και των γεγονότων.

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι απαραίτητο να παρέχονται εύκολα όλα τα δεδομένα, τα στοιχεία αλλά και οι πληροφορίες για την ευχερή διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων σε περίπτωση ελέγχου (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

4.1.3 Άρθρο 6

Στην περίπτωση που η οντότητα έχει την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού, η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων για τα παραστατικά που έχει εκδώσει ή έχει λάβει, γίνεται το **αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα**.

Στην περίπτωση που η οντότητα δεν έχει την υποχρέωση σύνταξης **ισολογισμού**, η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων για τα παραστατικά που έχει εκδώσει ή έχει λάβει, γίνεται το **αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου**.

Όσον αφορά την 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 (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

4.1.4 Άρθρο 14 και άρθρο 15

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι κάθε τιμολόγιο το οποίο εμπεριέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του υπόκειται στην αποδοχή του από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου του εξασφαλίζεται με τους εξής ενδεικτικούς τρόπους:

- Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής.
- Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, σύμφωνα με το άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ.
- Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος.
- Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, με βάση τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12 (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

4.1.5 Άρθρο 16

Με βάση το άρθρο 16, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο και εμφανίζουν εύλογα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών και τις χρηματοροές. Ανάλογα με την κάθε οντότητα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

- Για τις μεγάλες οντότητες. Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, Κατάσταση Χρηματοροών και Προσάρτημα.
- Για τις μεσαίες οντότητες. Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Προσάρτημα.
- Πολύ μικρές οντότητες και μικρές οντότητες. Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014).

4.2 Κυριότερες αλλαγές που επέρχονται με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Με τον Νόμο 4308/2014 καταργείται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και όλα τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και επομένως, η κάθε οντότητα μπορεί να έχει το δικό της σχέδιο λογαριασμών που επιθυμεί. Επίσης, καταργείται η υποχρεωτική έκδοση του δελτίου αποστολής ή κάποιου άλλου συνοδευτικού εγγράφου και η έκδοση φορτωτικής, άρα πλέον δεν υφίσταται ο έλεγχος της διακίνησης και παράδοσης αγαθών.

Καταργείται ο τρόπος τήρησης των βιβλίων, αλλά θα πρέπει σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος ζητήσει στοιχεία και καταχωρήσεις, θα επικαλείται το αναφερόμενο στο σχέδιο τεκμήριο της απόδειξης και θεμελίωσης των δεδομένων. Επίσης, καταργείται το βιβλίο αποθήκης, τα οποιαδήποτε πρόσθετα βιβλία και η θεώρηση όλων των βιβλίων ή στοιχείων. Τέλος, καταργείται η υποχρεωτική χρήση φορολογικών μηχανισμών και οποιοδήποτε αναφορά σε έκδοση στοιχείων δαπανών (Forin.gr, 2013).

4.3 Τι ισχύει όσον αφορά την καταχώριση σε διπλογραφικά βιβλία

Ο παρών Νόμος αλλά και η εγκύκλιος 1003/2015, παρέχει την δυνατότητα στις οντότητες οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία, να κάνουν χρήση του ήδη υπάρχοντος Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με μόνη υποχρέωση στο τέλος του φορολογικού έτους 2015, να κάνουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραρτήματος Β' του Νόμου 4308/2014.

Επομένως, οι οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία δεν πρέπει να ανησυχούν για την οργάνωση του λογιστικού τους συστήματος από την 1^η Ιανουαρίου 2015, καθώς μπορούν να εφαρμόζουν ακόμα το Ε.Γ.Λ.Σ. Στην πορεία θα είναι πιο εύκολη η ένταξη τους στο νέο λογιστικό σχέδιο εφόσον το επιλέξουν καθώς δεν είναι υποχρεωτικό (Αλωνιάτης Α., 2015).

4.4 Αλλαγές στην έκδοση παραστατικών

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, από την 1^η Ιανουαρίου 2014 είχε καταργηθεί η έννοια του Δελτίου Αποστολής και είχε

επανέλθει με την μορφή του «Συνοδευτικού Στοιχείου μη τιμολογημένων αποθεμάτων» ή με την μορφή του «Δελτίου Αποστολής».

Με τον παρόντα νόμο 4308/2014, η έννοια του Δελτίου Αποστολής ξαναεμφανίζεται και τα συνοδεύει σε κάθε περίπτωση που δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο. Με άλλα λόγια, το τιμολόγιο είναι ξανά το βασικό φορολογικό έγγραφο και στην διακίνηση.

Τα εμπορεύματα που δεν συνοδεύονται από τιμολόγιο, πρέπει να συνοδεύονται από το παραστατικό διακίνησης το οποίο έχει την δυνατότητα να έχει οποιοδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του τίτλο, όπως για παράδειγμα «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης» κ.α. (Αλωνιάτης Α., 2015).

Η έκδοση του παραστατικού διακίνησης γίνεται πριν την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων. Συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους φορολογούμενους που πραγματοποιούν την συναλλαγή, εκτός από τους ιδιώτες.

Το Δελτίο Αποστολής μπορεί να εκδοθεί ηλεκτρονικά, εφόσον για σκοπούς ελέγχου υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης. Η έκδοση του παραστατικού διακίνησης γίνεται ανεξάρτητα από το αν η διακίνηση γίνεται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή κάποιου τρίτου.

Όταν οι αγοραστές δεν είναι γνωστοί, η διακίνηση και η διανομή αγαθών, λαμβάνει χώρα με το «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης» και στην θέση του πελάτη αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι». Στην παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση άμεσα τα παραστατικά πώλησης ή νέο παραστατικό διακίνησης.

Στην επιστροφή αποθεμάτων τα οποία δεν παραδόθηκαν, υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης σχετικού παραστατικού όπου αναφέρεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων, όπως για παράδειγμα «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων κ.α., ή αναφέρεται το υπόλοιπο της ποσότητας η οποία επιστρέφεται στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο (Αλωνιάτης Α., 2015).

Με βάση την εγκύκλιο 1003/2015, οι βασικότερες περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση παραστατικού διακίνησης είναι οι παρακάτω:

- Όταν η διακίνηση πραγματοποιείται μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας και οι οποίες είναι στον ίδιο η συνεχόμενο κτιριακό χώρο.
- Όταν η οντότητα κάνει χρήση των εγκαταστάσεων οι οποίες είναι σε διπλανά ή σε αντικριστά ακίνητα και η διεξαγωγή ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ποσοτική διακίνηση των αποθεμάτων είναι εύκολη.
- Όταν παραδίδονται αγροτικά προϊόντα από παραγωγούς και η έκδοση του παραστατικού διακίνησης γίνεται από τον παραλήπτη, δηλαδή την οντότητα.
- Όταν πραγματοποιείται διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων έχοντας σκοπό την απόρριψή τους.
- Όταν διακινούνται πάγια ή ανταλλακτικά παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, με την προϋπόθεση ότι δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας και ο σκοπός διακίνησης τους είναι αποκλειστικά για αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της.
- Όταν διακινούνται αποθέματα που διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, όπως για παράδειγμα διακίνηση φυσικού αερίου, ύδατος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας κ.α.
- Όταν διακινούνται αγαθά τα οποία δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία (άχρηστα ή ακατάλληλα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπολείμματα) και η διάθεση αυτών δεν επιφέρει κανένα έσοδο.
- Όταν διακινούνται απαραίτητα εργαλεία και μηχανήματα για την εκτέλεση εργασιών από τεχνικούς.
- Όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε κάποιο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα είδη που πωλούνται παραδίδονται στους ασφαλισμένους (Αλωνιάτης Α., 2015).

Όσον αφορά την τιμολόγηση, η κύρια διαφορά σε σχέση με ότι ίσχυε πριν τα Ε.Λ.Π. είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί το κύριο στοιχείο διακίνησης. Σε περίπτωση που εκδίδεται στοιχείο διακίνησης, αυτό έχει την δυνατότητα τιμολόγησης ως την 15^η του επόμενου μήνα. Για την καλύτερη κατανόηση αυτού ακολουθεί τα δύο εξής απλά παραδείγματα:

Τα δελτία αποστολής που εκδίδονται από την 1^η Μαΐου 2015 ως 31^η Μαΐου 2015 μπορούν να τιμολογηθούν νόμιμα ως τις 15^η Ιουνίου 2015.

Ένα εμπόρευμα που φεύγει από την αποθήκη μιας οντότητας την 9^η Μαΐου 2015, έχει την δυνατότητα τιμολόγησης από τις 9 Μαΐου ως τις 15 Ιουνίου 2015.

Όσον αφορά την τιμολόγηση στο τέλος του φορολογικού έτους, ισχύει ακριβώς το ίδιο. Δηλαδή, τα παραστατικά διακίνησης τα οποία θα εκδοθούν Δεκέμβριο του 2015, η τιμολόγηση τους μπορεί να πραγματοποιηθεί ως τον Ιανουάριο του 2016, χωρίς κανένα πρόβλημα. Με την αρχή του δεδουλευμένου το σχετικό έσοδο θα λογιστεί στο φορολογικό έτος 2015, έστω και αν το τιμολόγιο έχει εκδοθεί το 2016. **Όσον αφορά τον Φ.Π.Α.**, η απόδοση του ακολουθεί τον χρόνο έκδοσης του Τιμολογίου.

Ο νέος νόμος αποδεσμεύει την έκδοση του παραστατικού από τον χρόνο υπολογισμού του εσόδου ή του εξόδου ανάλογα. Στην ουσία επιτρέπει την χρονική τακτοποίηση, ασχέτως αν τα βιβλία είναι απλογραφικά ή διπλογραφικά (Αλωνιάτης Α., 2015).

Όσον αφορά την έκδοση τιμολογίου σε ιδιώτες επιτρέπεται. Η έκδοση τιμολογίου σε ιδιώτες ακολουθεί τους ίδιους κανόνες των «Αποδείξεων λιανικών πωλήσεων» και όχι τους κανόνες του τιμολογίου το οποίο εκδίδεται για συναλλαγές ανάμεσα σε οντότητες. Ουσιαστικά, τα τιμολόγια σε ιδιώτες δεν εκδίδονται ως τις 15 του επόμενου μήνα, αλλά το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται:

- Στην περίπτωση αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή της έναρξης αποστολής αυτών.
- Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής.
- Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση αυτού.

- Στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, όταν το μέρος της αμοιβής γίνεται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου (Αλωνιάτης Α., 2015).

Τέλος, όσον αφορά τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων των λιανικών συναλλαγών, η «Απόδειξη», η «Απόδειξη λιανικής», η «Απόδειξη λιανικής πώλησης», η «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών», η «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», το «Τιμολόγιο Λιανικών Συναλλαγών», εκδίδονται χρησιμοποιώντας Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., εκτός από τις περιπτώσεις της εγκυκλίου 1002/2015, που οι οντότητες μπορούν να μην χρησιμοποιούν Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με την προϋπόθεση να ακολουθούν τις οδηγίες της εγκυκλίου.

Στην περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από τον φορολογικό μηχανισμό, εκτός αν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού. Τότε το τιμολόγιο εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Όταν πραγματοποιούνται περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες μπορούν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά δίχως σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και δίχως χρησιμοποίησης των υπηρεσιών παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Παράδειγμα αυτής της περίπτωσης αποτελεί ένα εργοστάσιο το οποίο πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του.

Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται χειρόγραφα στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν υπάρχει διακοπή του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας.
- Όταν υπάρχει διακοπή λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. ή του μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. όπου η οντότητα πρέπει να παίρνει τα αναγκαία μέτρα για την αποκατάσταση της βλάβης χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση.

- Όταν η έκδοση των παραστατικών γίνεται εκτός έδρας σε προσωρινή εγκατάσταση όπως για παράδειγμα σε μία έκθεση (Αλωνιάτης Α., 2015).

4.5 Ενημέρωση των λογιστικών αρχείων

Με βάση τον Νόμο 4308/2014, τα αποθέματα της απογραφής κατά ποσότητα και αξία, μπορούν να καταχωρηθούν στο λογιστικά αρχεία μέχρι και την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης και όχι μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου 2015 όπως ίσχυε.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 της εγκυκλίου 1003/2015 και όσον αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων πραγματοποιείται σε κατάλληλο χρόνο, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων, ορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας και αυτός ο χρόνος έχει την δυνατότητα να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως στην περίπτωση που η οντότητα τηρεί βιβλίο αποθήκης ή όταν ο αριθμός και η ποσότητα των διακινήσεων είναι ασήμαντη.

Στις περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, αυτή η διαδικασία μπορεί να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου. Τέλος, στην περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου της λιανικής, δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος μπορεί επίσης να πραγματοποιείται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

Σε οποιαδήποτε περίπτωση και ανεξάρτητα από το χρόνο διεξαγωγής του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων, η οντότητα έχει την υποχρέωση να τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής μέσα στα χρονικά όρια κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων της περιόδου (Αλωνιάτης Α., 2015).

4.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για τις ελληνικές οντότητες στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να αποσυνδέονται από την φορολογική νομοθεσία και να απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των οντοτήτων. Επομένως, επιτυγχάνεται μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

Σε αυτήν την ενότητα θα περιγραφούν τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τον Νόμο 4308/2014. Ένα από τα κυριότερα πλεονεκτήματα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ου αφορά τις οντότητες είναι η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μπορούν να επιμετρούνται μεταγενέστερα από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους.

Να σημειωθεί ότι εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωση, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών τα οποία ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά, στην ημερομηνία μέτρησης.

Ένα ακόμα πλεονέκτημα είναι ότι η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται καλύτερη και διαφανέστερη και προσεγγίζει με πιο αξιόπιστο τρόπο και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα και τη σύγκριση σχετικά με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές εταιρείες. Η υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων ουσιαστικά ότι όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες παρουσιάζονται από διαφορετικές οντότητες με τον ίδιο τρόπο. Επομένως, η συγκρίσιμη πληροφόρηση παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως για παράδειγμα στις τράπεζες, στους επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, στους πελάτες, στους προμηθευτές την δυνατότητα για καλύτερη αξιολόγηση (Δαλιάνης Γ., Δεληγιάννης Θ., 2014).

Επίσης, το κόστος ενδοομιλικής πληροφόρησης μειώνεται και η αποτελεσματικότητα βελτιώνεται. Πολλές από τις μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη βάσει του λογιστικού πλαισίου της έδρας τους. Αυτό το γεγονός, έχει σαν

αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών για τις τοπικές αρχές αλλά και για σκοπούς ελέγχου και ενοποίησης στη μητρική.

Όπως είναι φυσικό, η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία της διοικητικής πληροφόρησης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενδυναμώνει την συνέπεια της πληροφορίας που παρέχεται.

Ένα ακόμα πλεονέκτημα της υιοθέτησης των Ε.Λ.Π. είναι η ευχερέστερη προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων, καθώς τα οικονομικά στοιχεία τα οποία περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οντοτήτων θα έχουν την δυνατότητα εναρμόνισης με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες (Δαλιάνης Γ., Δεληγιάννης Θ., 2014).

Από την άλλη, υπάρχουν και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ένα από αυτά είναι ότι το κόστος σχετικά με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αυξάνεται. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, το κόστος για την εκπαίδευση του προσωπικού, το κόστος εκτίμησης των παγίων, το κόστος αναλογιστικών μελετών κ.α.

Επίσης, η παράλληλη λειτουργία δύο λογιστικών συστημάτων αποτελεί ένα σημαντικό μειονέκτημα των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων. Εφόσον γίνει επιλογή της μεθόδου της εύλογης αξίας ή διαφορετικών συντελεστών από τους φορολογικούς, λειτουργούν παράλληλα δύο λογιστικά συστήματα: ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Όμως, σε κάθε περίπτωση κάποιος μπορεί να επιλέξει μόνο ένα λογιστικό σύστημα, στην περίπτωση που δεν ακολουθηθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας ή διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης (Δαλιάνης Γ., Δεληγιάννης Θ., 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

5.1 Ορισμός- κύρια χαρακτηριστικά φορολογίας και το αντικείμενο φόρου των Ανωνύμων Εταιρειών

Φορολογία ορίζεται ως η καταβολή χρημάτων, όπως επιβάλλεται από το νόμο, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Αυτή η διαδικασία μορφοποιεί την έννοια του φόρου. Επομένως, ο φόρος είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των προσώπων προς το κράτος, σκοπεύοντας στην κάλυψη των δημοσίων βαρών δίχως να υπάρχει ειδική αντιπαροχή από το κράτος προς τα πρόσωπα αυτά (Κράτσης Α., 1999).

Τα χαρακτηριστικά της Φορολογίας των Ανωνύμων εταιρειών είναι τα εξής:

- Το συνολικό εισόδημα της Α.Ε. από κάθε πηγή είναι το αντικείμενο του φόρου.
- Ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται αναλογικός και εφαρμόζεται επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος, ανεξαρτήτως από την πηγή προέλευσης.
- Ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης παύει να υφίσταται με το τρέχον καθεστώς της φορολογίας των νομικών προσώπων, καθώς το διανεμόμενο εισόδημα στους δικαιούχους λαμβάνεται από το υπόλοιπο του εισοδήματος μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.
- Το ευρύτερο φάσμα της φορολογίας είναι επιτυχημένο, αφού συμπεριλαμβάνει την φορολόγηση και των αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (Γυφτάκη Μ., 2009).

Σύμφωνα με το άρθρο 44 «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» του Ν. 4172/2013 όπου ορίζεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες (Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., 2014).

5.2 Η επίδραση της φορολογικής νομοθεσίας στη λογιστική και οι θεμελιώδεις αρχές της

Η συσχέτιση της φορολογικής νομοθεσίας με την λογιστική είναι προφανής, καθώς με το αποτέλεσμα το οποίο αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση. Έτσι μέσω των φορολογικών μηχανισμών, της αρίθμησης των εγγράφων, τα θεωρημένα βιβλία, τα συγκεκριμένα παραστατικά κ.α. η λογιστική συνδέεται άμεσα με την φορολογία (Νιφορόπουλος Κ., 2015).

Με βάση το Σύνταγμα της Ελλάδας όπως αναθεωρήθηκε με το ψήφισμα της 27^{ης} Μαΐου του 2008, οι θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας είναι οι παρακάτω τέσσερις:

- Αρχή της νομιμότητας.
- Αρχή της βεβαιότητας.
- Αρχή της καθολικότητας.
- Αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων.

5.3 Ιστορική επίδραση της φορολογίας στην εξέλιξη της ελληνικής λογιστικής

Η φορολογία ήταν ανέκαθεν ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της κυριαρχίας ενός κράτους. Ωστόσο, ο υπολογισμός τους φορολογητέου εισοδήματος περιλαμβάνει την χρήση λογιστικών στοιχείων μέσω ενός πλαισίου το οποίο διαμορφώνεται από τις κοινωνικές συνθήκες που επικρατούν και από το πολιτικό περιβάλλον. Έτσι, η προετοιμασία των φορολογικών δηλώσεων ήταν πάντοτε ένας από τους κύριους λόγους για την τήρηση των λογιστικών εγγράφων.

Η λογιστική νομοθεσία στην Ελλάδα μέχρι το 1947 ήταν πολύ περιορισμένη. Εκείνη την χρονιά και εν μέσω του εμφυλίου πολέμου, τέθηκε σε ισχύ ο πρώτος φορολογικός κώδικας, ο οποίος εισήγαγε τις βασικές λογιστικές αρχές στο ελληνικό δίκαιο και επηρέασε ριζικά τις πρακτικές υποβολής εκθέσεων των ελληνικών επιχειρήσεων.

Έκτοτε, η ελληνική κυβέρνηση χρησιμοποιεί τον φορολογικό κώδικα για να παρεμβαίνει στις πρακτικές τήρησης λογιστικών αρχείων όλων των επιχειρήσεων

και για την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, με αποτέλεσμα τις ουσιαστικές αλλαγές στην φορολογική βάση.

Η εισαγωγή της φορολογικής λογιστικής χρησιμοποιήθηκε για να νομιμοποιήσει, στο συγκεκριμένο πλαίσιο, επιχειρηματικές δραστηριότητες και ιδιωτική επιχειρηματικότητα γενικότερα. Αυτό το χαρακτηριστικό του φορολογικού κώδικα έχει επανειλημμένα εκτεθεί στο ελληνικό πλαίσιο.

Από την άλλη, η χρήση της λογιστικής έχει σίγουρα μια τεχνική πτυχή. Ο πρώτος φορολογικός κώδικας ήταν ένας τρόπος για να βάλει σε μία τάξη τις πρακτικές τήρησης αρχείων στις ελληνικές επιχειρήσεις. Ο ελληνικός φορολογικός κώδικας επηρέασε την λογιστική πρακτική εξαιτίας της μεταβαλλόμενης φύσης των απαιτήσεων των εγγράφων (Ballas A., Hevas D.).

Η φορολογία πάντοτε επηρέαζε αμφίδρομα την πρακτική της λογιστικής: οι φορολογικοί υπάλληλοι χρησιμοποιούν στοιχεία λογιστικής, όπως για παράδειγμα το εισόδημα στον υπολογισμό του φόρου. Για πολλές επιχειρήσεις, ιδίως τις μικρότερες, οι απαιτήσεις των φορολογικών νόμων καθορίζουν τις πρακτικές τήρησης των αρχείων τους. Επίσης, ένα σημαντικό ποσοστό λογιστών απασχολούνται σε πρακτικές που σχετίζονται με τη φορολογία.

Έτσι, αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι, παρά την αυξανόμενη έμφαση στη μελέτη της ιστορίας της λογιστικής, υπήρξε πολύ λίγη μελέτη της ιστορίας των υπολογιστικών πρακτικών των φορολογικών αρχών. Αυτό είναι αντίθετο με το γεγονός ότι η δυνατότητα επιβολής φόρων είναι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά ενός σύγχρονου κράτους και ως εκ τούτου η μελέτη της φορολογίας θα έπρεπε να παρουσιάζει και αυτή ενδιαφέρον για τους οικονομολόγους και τους πολιτικούς επιστήμονες.

Η Ελλάδα ήταν μία από τις πρώτες χώρες της Ευρώπης οι οποία νομοθέτησε κανόνες για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρήσεων. Το πρώτο στοιχείο της λογιστικής νομοθεσίας έκανε την εμφάνιση του στον κωδικοποιηθέντα νόμο του 1920. Σύμφωνα με αυτόν, όλες οι επιχειρήσεις, θα πρέπει να υποβάλλουν ετησίως ισολογισμό και κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Ο ίδιος νόμος υιοθέτησε την αρχή του ιστορικού κόστους για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, αλλά χωρίς να ορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να μετρηθεί. Η νομοθεσία αυτή, ουσιαστικά υποκινήθηκε από μια σειρά από

«θεαματικές» πτωχεύσεις επιχειρήσεων με φαινομενικά υγιή οικονομικά στοιχεία όπως αποδεικνύονταν από τις οικονομικές καταστάσεις τους (Ballas A., Hevas D., 2000).

Ωστόσο, η παραβίαση αυτών των κανονισμών δεν οδηγούσε σε κυρώσεις και επομένως, δεν υπήρχαν αρκετά κίνητρα για τις επιχειρήσεις να τους υιοθετήσουν. Επίσης, οι περισσότεροι ορισμοί στα προαναφερθέντα κείμενα ήταν ασαφείς, καθώς κάθε φορά που ένα λογιστικό ζήτημα εμφανιζόταν και οι κυβερνητικές υπηρεσίες, οι επιχειρήσεις αλλά και τα δικαστήρια επιδίωκαν μια απάντηση στις γενικά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές, ο όρος δεν οριζόταν ποτέ ρητά στην νομοθεσία.

Ως εκ τούτου, κανείς δεν παρείχε μια πλήρη εξήγηση στις γενικώς αποδεκτές λογιστικές συμβάσεις στους επαγγελματίες. Για το λόγο αυτό, τα ελληνικά δικαστήρια συνήθως έκαναν δεκτή ως νόμιμη οποιαδήποτε λογιστική πρακτική που υιοθετούνταν από την οργάνωση εκθέσεων για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Αυτή η κατάσταση άλλαξε δραματικά με την υιοθέτηση του πρώτου φορολογικού κώδικα το έτος 1947 με τον φορολογικό κώδικα 272/1947. Ο φορολογικός κώδικας προέβλεπε βαριές ποινές για τους φορολογούμενους οι οποίοι δεν ακολουθούσαν τις καθορισμένες λογιστικές πρακτικές. Έτσι, οι περισσότερες επιχειρήσεις και οι περισσότεροι ελεύθεροι επαγγελματίες, παρά τις έντονες διαμαρτυρίες, τις υιοθέτησαν σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, η φορολογική μεταχείριση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι η ίδια με την φορολογική μεταχείριση της εμπορικής λογιστικής. Σε άλλες περιπτώσεις, οι κανονισμοί φορολογικής λογιστικής ενίοτε αντικαθιστούσαν την ορθή πρακτική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης η οποία ήταν υποχρεωτική με βάση άλλους νόμους (Ballas A., Hevas D., 2000).

Το ελληνικό νομικό σύστημα, βασίζεται στην αρχή ότι η αποστολή του νόμου επιτυγχάνεται καλύτερα με επίκληση στους θεσπισμένους νόμους. Έτσι, και στην περίπτωση της φορολογικής νομοθεσίας, το ελληνικό σύνταγμα ορίζει ότι όλες οι αποφασιστικές αρμοδιότητες για τη φορολογία έχουν εκχωρηθεί στο Κοινοβούλιο. Μόνο μια πράξη του Κοινοβουλίου, η οποία ορίζει τη φορολογική βάση, το

φορολογικό συντελεστή και τις πιθανές εξαιρέσεις, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή φόρου. Αυτό έρχεται σε αντιπαράθεση με την πράξη.

Ωστόσο, ο κεντρικός άξονας της φορολογικής λογιστικής νομοθεσίας είναι ο φορολογικός κώδικας που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο οι εταιρείες θα πρέπει να επιμετρήσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους. Με τον τρόπο αυτό, προφανώς επηρεάζεται ο τρόπος με τον οποίο το φορολογητέο εισόδημα (αν αυτό είναι το αντικείμενο του φόρου) μετριέται.

Παρά τις απαιτήσεις του ελληνικού συντάγματος, μόνο δύο πρώτοι φορολογικοί κώδικες που ψηφίστηκαν στην Ελλάδα 272/1947 και 578/1948 έλαβαν τη σύμφωνη γνώμη του Κοινοβουλίου. Όλοι οι επόμενοι φορολογικοί κώδικες είτε εισάγονται ως υποχρεωτικοί νόμοι είτε ως βασιλικά ή προεδρικά διατάγματα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι δεν υπήρξε συνεδρίαση του Κοινοβουλίου.

Για παράδειγμα, κατά τη διάρκεια των ετών 1967 ως 1974, όταν θεσπίστηκαν δύο φορολογικοί κώδικες, η Ελλάδα ήταν κάτω από στρατιωτική δικτατορία. Ωστόσο, το Ανώτατο Δικαστήριο σε επανειλημμένες περιπτώσεις, δεν αμφισβήτησε την αρμοδιότητα της εκτελεστικής εξουσίας να νομοθετεί με αυτόν τον τρόπο, ακόμη και σε πρόσφατες περιπτώσεις, όταν το Κοινοβούλιο είχε σίγουρα αρκετό χρόνο για να θέσει σε δημόσια συζήτηση σχετικό νομοθετικό σώμα (Ballas A., Hevas D., 2000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ Ή ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

6.1 Έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (*International Accounting Standards - IAS*) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, έγιναν υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες αλλά και για λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίστηκαν με οδηγίες που αλλάξαν τον προσανατολισμό τους, που αρχικά ήταν αυστηρά λογιστικός, και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

6.1.1 Ιστορική Αναδρομή

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής των ΗΠΑ, της Αυστραλίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας, του Μεξικού και των Κάτω Χωρών και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής.

Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 εκδόθηκε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών. Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASB) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής. Το 1989, η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η

προσπάθεια αναβάθμισης των προτύπων και της τυποποίησης τους. Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO).

Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι το 1998, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο. Στην διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν μια ανασκόπηση των προτύπων. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε μια ανακοίνωση με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Κατόπιν, στις 17/7/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Έπειτα, το Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στις 19/7/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος αποσαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των ΔΛΠ. Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Κατόπιν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέγραψε μνημόνιο συνεργασίας με την Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών Συνεταιριστικών Τραπεζών. Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικανική Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της αρχικής

συμφωνίας του 1999 για την ανταλλαγή πληροφοριών και τη συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών-μελών της ΕΕ και των ΗΠΑ. Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (FASB) με απώτερο σκοπό τη σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα. Στη συνέχεια, στις 24 Ιουλίου 2006, ανακοινώθηκε η απόφαση του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων ΔΠΧΠ ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρότυπα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009.

Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από τη μια στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση και από την άλλη, με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται τέσσερα χρόνια σταθερότητας για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ το 2005. Στις 6 Ιουλίου 2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την ευρωπαϊκή επιτροπή κινητών αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη σύγκλιση μεταξύ των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών. (<http://nemertes.lis.upatras.gr>)

6.2 Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυση της. Πριν από 25 χρόνια το ΣΟΛ άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σήμερα έχουν εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα όλα τα ΔΛΠ που είναι σε ισχύ και οι διερμηνείς αυτών. Σύμφωνα με τον Νόμο 2992/20.03.2002 (Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας) τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στις Ανώνυμες Εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας. Με νεότερη νομοθετική παρέμβαση, η Ελληνική κυβέρνηση εξέδωσε τον Νόμο 3229/2004 βάση του οποίου ορίστηκε η 1/1/2005 ως ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα και έτσι δίνεται η δυνατότητα σε εταιρείες νομικής μορφής ΑΕ και εταιρείες περιορισμένης

ευθύνης να συντάσσουν ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και τριμηνιαίες ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Για τις ελληνικές επιχειρήσεις, η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτέλεσε “πρόκληση” αφού κλήθηκαν να αναμετρηθούν σε διεθνές περιβάλλον. Οι πρώτες ενδείξεις για τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ στέφθηκε με επιτυχία παρότι οι συνθήκες υιοθέτησης των προτύπων ήταν ιδιαίτερα δύσκολες. Η επιτυχία ενός τέτοιου σημαντικού εγχειρήματος απαιτεί καλό συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος, εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των επιχειρήσεων). Τα επόμενα χρόνια όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες συνέτασσαν Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Φυσικά οι κολοσσοί επιχειρήσεων λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους συνέτασσαν Οικονομικές Καταστάσεις με μεγαλύτερη ευχέρεια. Για τις μικρότερες όμως επιχειρήσεις το έργο αυτό ήταν αρκετά δαπανηρό και χρονοβόρο ενώ απαιτούσε μεγάλη εμπειρία και πολλές γνώσεις (Τριάρχης, 2010).

6.3 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ από αρκετές επιχειρήσεις, με σκοπό τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων, δημιούργησε την ανάγκη επικαιροποίησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με την εισαγωγή νέων διατάξεων αλλά και την παροχή εξειδικευμένων οδηγιών σχετικά με τη τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Να σημειωθεί πως τόσο ο σχεδιασμός, όσο και οι οδηγίες εφαρμογής απαιτούσαν την εμπλοκή όχι μόνο του Υπουργείου Οικονομικών για την προσαρμογή των φορολογικών διατάξεων αλλά και της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου που αποτελεί την εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικο-λογιστικού επαγγέλματος. Έτσι λοιπόν με τον Νόμο 3301/2004 έγιναν όλες εκείνες οι απαραίτητες αλλαγές στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ώστε να καλύπτεται και από φορολογική πλευρά η εφαρμογή των ΔΛΠ. Διευκρινήσεις αλλά και πρόσθετες οδηγίες δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1025/16-02-2005 του Υπουργείου αλλά και με τη γνωμάτευση της ΕΛΤΕ 117/09-02-2005.

Συγκεκριμένα με τις επικαιροποιημένες διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του ΚΒΣ παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα

ΔΛΠ προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων και να τηρήσει αυτά είτε σύμφωνα α) με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας είτε β) με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ, προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται:

- 1) Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)
- 2) Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων
- 3) Να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών

Η πρώτη υποχρέωση που γεννάται από την τήρηση των λογιστικών βιβλίων βάσει των ΔΛΠ είναι η σύνταξη μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης. Ο πίνακας αυτός συντάσσεται εξωλογιστικά και τα δεδομένα του προκύπτουν από τα κύρια τηρούμενα βιβλία (λογαριασμούς, Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων κ.λ.π.) ή από τα τηρούμενα παράλληλα ή βοηθητικά βιβλία. Στον πίνακα αυτό απεικονίζονται σε τρεις στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση με βάση τα προαναφερόμενα δεδομένα (<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=117196>):

- α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση)
- β) Η αξία που προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση)
- γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης

6.4 Επιδράσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Φορολογία

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/94 (ΚΦΕ), για όσες εταιρείες εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά, εκπίπτουν τα έξοδα των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1 (έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων, δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που αφορούν

πάγιο εξοπλισμό κλπ) ανάλογα με τον χρόνο που υπολείπεται από την αρχική καταχώρησή τους (τμηματικά και ισόποσα).

Σχετικά με τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων, σύμφωνα με τη νέα παράγραφο 15 του άρθρου 105 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια αυτών, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Με τη νέα παράγραφο 16 ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζονται τα εξής:

- Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.
- Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθέτησαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Πετράκης, 2010).

6.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η εφαρμογή των ΔΛΠ βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεων των εταιρειών, των μετόχων και των υποψήφιων επενδυτών, διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στην αγορά κεφαλαίου (π.χ. Εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων μέσω τραπεζών με ανταγωνιστικό κόστος) (Καραγιώργης, Πετρίδης, 2010).

Με την υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει ενεργή συμμετοχή η διοίκηση στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το “κλείσιμο του ισολογισμού” δεν είναι πια υπόθεση μόνο των οικονομικών υπηρεσιών μιας επιχείρησης αλλά είναι υπόθεση όλης της διοίκησης. Αν δεν συμμετέχει ενεργά όλη η διοίκηση και όλα τα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης, το αποτέλεσμα της προσπάθειας, η σύνταξη δηλαδή των οικονομικών καταστάσεων, δεν θα είναι επιτυχές. Η αλλαγή της φιλοσοφίας που θα επέλθει στα διευθυντικά στελέχη είναι ζωτικής σημασίας. Τα στελέχη αυτά πρέπει να επιφορτιστούν με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λογιστικές πολιτικές. Οι λογιστές των εταιρειών θα πρέπει να βγουν από το “καλούπι” της τυποποιημένης λογιστικής και να αντιμετωπίζουν θέματα που απαιτούν κριτική σκέψη και υποκειμενικότητα. Η δημιουργική συνεισφορά της γνώσης και της εμπειρίας των λογιστών των εταιρειών είναι απαραίτητη στην επιλογή των διαφόρων λογιστικών πολιτικών (Αναστασόπουλος, 2004).

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν με βάση ΔΛΠ έχουν περισσότερη διαφάνεια, είναι περισσότερο συγκρίσιμες με οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών και άλλων χωρών που τα εφαρμόζουν και είναι καταστάσεις που δίνουν περισσότερη πληροφόρηση από την επιχειρηματική οντότητα προς τα έξω για να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να κάνουν χρήση αυτών των πληροφοριών (Καραγιώργης, Πετρίδης, 2010).

Με δεδομένο ότι τα υφιστάμενα (προ ΔΛΠ) λογιστικά πλαίσια σε αρκετές χώρες έχουν αρκετά κενά και ασάφειες σε ορισμένα σημαντικά θέματα, η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μειώσει δραστικά την εφαρμογή της “δημιουργικής λογιστικής” στις χώρες αυτές (Βλάχος, Λουκά, 2007).

Άλλα βασικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι επιγραμματικά και τα εξής (Καραγιώργης, Πετρίδης, 2010):

- Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία.
- Η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης.

- Η δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης.
- Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές.
- Η ενοποίηση όλων των εταιρειών οι οποίες πληρούν τον ορισμό συνδεδεμένης επιχείρησης ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.
- Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται, για τον μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Τα όποια μειονεκτήματα των ΔΛΠ έχουν να κάνουν κυρίως με το μεγάλο κόστος λόγω πλήθους του προσωπικού και των αυξημένων υποδομών που χρειάζονται και επίσης με ελλείψεις που αναμένεται να εξαλειφθούν στο μέλλον, όπως την έλλειψη επαρκούς τυποποίησης στις λογιστικές καταστάσεις και στην πλημμελή υποστήριξη του λογιστικού σχεδίου με την θεσμοθέτηση κατάλληλων λογαριασμών για την εφαρμογή τους (Καραγιώργης, Πετρίδης, 2010).

Επιπλέον, ένα μειονέκτημα (πρόβλημα) που υπάρχει για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα ΔΛΠ, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, στόχος των ΔΛΠ είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο (Thornton, 2009).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κλείνοντας την παρούσα πτυχιακή εργασία όσον αφορά την ιστορική εξέλιξη της λογιστικής στην χώρα μας, συμπεραίνουμε ότι μέσα από τα εξεταζόμενα έτη, δηλαδή από το 1920 ως σήμερα, η λογιστική έχει δεχτεί σημαντικό αριθμό αλλαγών από τους διάφορους νόμους που υιοθετήθηκαν στην Ελλάδα.

Σημεία ορόσημα για την εξέλιξη της λογιστικής αποτελούν ο Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», τα άρθρα 47, 48 και 49 του Νόμου 1041/1980 και το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».

Ο Νόμος 2190/1920 αποτέλεσε μια καινοτομία στην εμπορική νομοθεσία η οποία επικρατούσε εκείνη την εποχή στην Ελλάδα και περιελάμβανε τους κανόνες εύρυθμης λειτουργίας των Ανωνύμων Εταιρειών.

Ένα ακόμα σημαντικό γεγονός, ο Νόμος 1041/1980 αποτελεί θεμέλιο της ελληνικής λογιστικής καθώς με αυτόν εισήχθη το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο με τα συστήματα λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων να μπαίνουν σε μία τάξη. Επίσης, από την 1^η Ιανουαρίου 2005, οι ελληνικές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. μπορούν πλέον να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, από τις σημαντικότερες εξελίξεις, ίσως την σημαντικότερη, αποτελεί ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», όπου από 1^η Ιανουαρίου 2015 εισήγαγε τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντικαθιστούν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του κωδικοποιηθέντος Νόμου 2190/1920 και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Έντυπη

1. Αναστασόπουλος Α., 2004, «Οι νέοι ρόλοι του μάνατζμεντ και της διοίκησης των επιχειρήσεων», Ναυτεμπορική
1. Ballas A., Hevas D., 2000, «*The evolution of tax accounting in Greece: An Institutional theory perspective. Proceedings of the 23rd Annual Congress of the European Accounting Association*», Αθήνα
2. Ballas A., 1998, «*The creation of the accounting profession in Greece*», Αθήνα.
3. Βλάχος Χ., Λουκά Λ., 2007, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007*», Εκδόσεις Global Training, Αθήνα
4. Cipolla Carlo M. 1974, «*Οικονομική Ιστορία της Ανθρωπότητας*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
5. Γεωργόπουλος Ι., 2006, «*Σημειώσεις Λογιστικής*», Σημειώσεις μαθήματος Στοιχεία Λογιστικής, Ιωάννινα.
6. Γρηγοράκος Θ., 2008, «*Ανάλυση- ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*», 13^η έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα
7. Γυφτάκη Μ., 2009, «*Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων*», Εκδόσεις Kinitron, Αθήνα.
8. Grand Thornton ,2009, «*Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS αναλυτική παρουσίαση*», Τόμος Α', Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα.
9. Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., 2006, «*Ελεγκτική θεωρία και πρακτική*», έκδοση Β', Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα
10. Καραγιώργος Θ. Πετρίδης, 2010, «*Θεωρία και Πράξη*, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε.», Θεσσαλονίκη
11. Καραμάνης Κ., 2008, «*Σύγχρονη ελεγκτική*», Εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα.
12. Κράτσης Α., (1999), «*Φορολογία εισοδήματος: Για το έτος 2000*», Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα.
13. Λεκαράκου Κ., 2012, «*Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*», Αθήνα
14. Μπάλλας Απόστολος – Χέβας Δημοσθένης (2008), «*Χρηματοοικονομική Λογιστική*», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

15. Ντιμέρης Λάζαρος – Καλαμαράς Νικ. (2001), «Γενική Λογιστική (Θεωρία και Εφαρμογή)», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
16. Παπαδάτου Θ., 2001, «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
17. Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., 2014, «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», Εκδόσεις Elforin Αθήνα.

Ηλεκτρονική

1. Αλωνιάτης Α., 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>
2. Βικιπαίδεια, 2015, «Έννοια της λογιστικής», <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE#.CE.88.CE.BD.CE.BD.CE.BF.CE.B9.CE.B1.CE.9B.CE.BF.CE.B3.CE.B9.CF.83.CF.84.CE.B9.CE.BA.CE.AE.CF.82>
3. Δαλιάνης Γ., Δεληγιάννης Θ., 2014, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η αναγκαία εξέλιξη», <http://www.artion.gr/ελληνικά-λογιστικά-πρότυπα>
4. Εθνικό Τυπογραφείο, Ν.4308/2014, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», <http://www.forin.gr/laws/law/3267/nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-ruthmiseis-kai-alles-diatakseis>
5. Εθνικό Τυπογραφείο, Εφημερίδα της Κυβέρνησης, «Ν.1041/1980 Φ.Ε.Κ. Α' 75», [file:///C:/Users/user1/Downloads/document%20\(7\).pdf](file:///C:/Users/user1/Downloads/document%20(7).pdf)
6. Νιφορόπουλος Κ., 2015, «Ιστορικά Στοιχεία της εξέλιξης της λογιστικής στην Ελλάδα», <http://www.accountancygreece.gr/αφιερωματα/αφιερωματα-09/ιστορικα-στοιχεια-της-εξελιξης-της-λο/>
7. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2015, <http://www.soel.gr/el/to-epanggelma-tou-οελ/πλεονεκτήματα>
8. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2015, <http://www.soel.gr/el/to-epanggelma-tou-οελ/εισαγωγή#θεμελιώδεις-αρχές>
9. Ψηφιακό Σχολείο, 2015, «Έννοια και σκοποί της λογιστικής», <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C116/172/1193,4347/>

10. Accountancy Greece, 2015, «*Ιστορικά στοιχεία της εξέλιξης της λογιστικής στην Ελλάδα (Μέρος Α')*»,
<http://www.accountancygreece.gr/%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BA%CE%B1-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B7%CF%83-%CE%B5%CE%BE%CE%B5%CE%BB%CE%B9%CE%BE%CE%B7%CF%83-%CF%84%CE%B7%CF%83-%CE%BB%CE%BF-2/>
11. E-forosimv.gr, 2015, N. 3148/2003 «*Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις*», <http://www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=328&cat=17>
12. Forin.gr, 2013, «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και αλλαγές Κ.Φ.Α.Σ. προβληματισμοί και επισημάνσεις*»,
<http://www.forin.gr/articles/article/10865/ellhnika-logistika-protupa-kai-allages-kfas-problhmatismoi-kai-epishmanseis>
13. Interbooks, 2015), «*Εισαγωγή στη Λογιστική*»,
<http://www.interbooks.gr/pdf/003-101/003-101ch2.pdf>
14. PricewaterhouseCoopers, 2015, «*Tax Bulletin*»,
<http://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf>
13. Taxheaven.gr, 2015, «*Η ιστορία της λογιστικής στην Ελλάδα*»,
<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15956>
13. Taxheaven.gr, 2015, «*Λογιστικό Σχέδιο*», <http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>
15. Taxheaven.gr, 2015, «*Νόμος 3229/2004*», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/127>
16. The institute of internal auditors, 2015, «*Κώδικας Δεοντολογίας*»,
<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Greek.pdf>