



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

**ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΕ
ΜΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Φωτεινή Πασχαλίδη
Μιχάλης Σωτήρης Γέροντας

Επιβλέπων καθηγητής: Γαρεφαλάκης Αλέξανδρος

Ηράκλειο Κρήτης
Ιούνιος 2018

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο τέλος της φοίτησης μας ως φοιτητές στο ΤΕΙ Κρήτης στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής στο Ηράκλειο της Κρήτης, είναι απαραίτητο να προσκομίσουμε Πτυχιακή εργασία.

Η εργασία μας είναι με το θέμα << Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα σε μία λογιστική χρήση>>. Είναι ένα θέμα που από τότε λκυ ψηφίστηκε ο νόμος 4308/2014 απασχολεί τον επιχειρηματικό και πόσο μάλλον τον λογιστικό τομέα.

Στόχος της εργασίας είναι η καλύτερη προσέγγιση μέσα από παραδείγματα και χρηματοοικονομικές καταστάσεις να απεικονιστεί όσο τον δυνατόν καλύτερα μαζί με τις διαφορές που υπάρχουν με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους γονείς μας για την συμπαράσταση και την βοήθεια όλο το διάστημα της συγγραφής της πτυχιακής αλλά και όλο το χρόνο φοίτησης μας. Ακόμα να ευχαριστήσουμε τον κύριο Γαρεφαλάκη Αλέξανδρο για την εμπιστοσύνη και την ευκαιρία που μας έδωσε για την παρούσα εργασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μέσα από τον Νόμο 4308/2014 παρουσιάζεται ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο που εφαρμόζεται από επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Σύμφωνα με τον παρόντα Νόμο από 01/01/2015 καταργούνται οι Νόμοι 2190/1920,31/90/1955,4172/2012 που αφορούσαν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για κάθε οντότητα. Μαζί με αυτά καταργείται και το Π.Δ. 1123/1980, όχι όμως οι λογαριασμοί του Ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Σκοπός της πτυχιακής μας εργασίας είναι να παρουσιάσει την σωστή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αλλά και να γίνουν αντιληπτές οι διαφορές τους με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Στο πρώτο κεφάλαιο, αναφερόμαστε στα Νέα λογιστικά Πρότυπα του Νόμου 4308/2014. Στη συνέχεια, γίνεται ανάλυση του άρθρου 1 με το πεδίο εφαρμογής και τα κύρια σημεία του πρότυπου. Επιπλέον αναλύονται τα κριτήρια για την κατηγοριοποίησή των οντοτήτων αλλά γίνεται και η ανάλυση της απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία που ανήκει η οντότητα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα κυριότερα σημεία των διεθνών λογιστικών προτύπων, ώστε στην συνέχεια να είναι πιο εμφάνης οι διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων. Ενώ στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται η αναλυτική παρουσίαση των διαφορών τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας που πραγματοποιήσαμε σε αλυσίδες super market με ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν από τα τμήματα των λογιστριών στο Ηράκλειο Κρήτης. Παρουσιάζεται το δείγμα αλλά και ο τρόπος που έγινε η ανάλυση των αποτελεσμάτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται η ανάλυση των ερωτηματολογίων και δίνονται προτάσεις που μπορούν να ακολουθήσουν οι φορείς για βελτίωση της λειτουργίας των επιχειρήσεων. Τέλος στο έκτο κεφάλαιο βγαίνουν τα εύλογα συμπεράσματα από την έρευνα που έγιναν.

Λέξεις κλειδιά: ΕΛΠ, Χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Κατηγορία οντοτήτων, ΔΛΠ, Διαφορές ΕΛΠ-ΔΛΠ

ABSTRACT

Through the Law 4308/2014, it is presented a complete functional and accounting framework where it is applied by the enterprises and other underlying entities. In accordance to the Law since 01/01/2015, the Law 2190/1920, 31/90/1955, 4172/2012 that are related to financial conditions for every entity, are repealed. Together with these laws, it is also repealed the Presidential Degree 1123/1980, but not the accounts of the Greek General Accounting Plan.

The purpose of this study is to present the right form of the financial conditions based to the Greek accounting standards and also to be perceived the differences between the Greek and international accounting standards.

The first chapter, we refer to the New accounting standards of the Law 4308/2014. Follow, is analyzed the Article 1, with the scope and the main points of the standard. Furthermore, are analyzed the criterial about the categorization of the entities as well as the analysis of the form of the financial conditions according to the category that the entity belongs.

The second chapter presents the main points of the international accounting standards so, later, the differences between the Greek and international accounting standards can be clearer. As, in the third chapter are further analyzed these differences.

The forth chapter are presented the methodology of the research that we carried out into super market chains questionnaires that were answered by the accounting departments in Heraklion Crete. It is presented the sample as well as the method that the results were analyzed.

The fifth chapter analyzes the questionnaires and are made proposals that can be followed by the entities in order to improve the function of the enterprise. Finally, the sixth chapter contains the logical conclusions of the research. The survey was conducted in Heraklion, Crete, at the offices of the 4 supermarket chains from the accounting department, 48 questionnaires were answered in total.

Keywords: Greek Accounting standards (GAS), financial conditions, entity's category, IAS, Differences between GAS- IAS.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
1.1 Εισαγωγή	9
1.2 Γνωριμία με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα	10
1.3 Πεδίο εφαρμογής (Άρθρο 1)	10
1.4 Καθορισμός οντοτήτων (Άρθρο 2)	11
1.4.1. Παραδείγματα καθορισμού οντοτήτων και μέσου όρου προσωπικού και τι βιβλία θα πρέπει να τηρούν.	14
1.5 Λογιστικά αρχεία	17
1.5.1. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία	17
1.5.2. Άλλα λογιστικά αρχεία. (παράγραφος 4γ)	19
1.5.3. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.	20
1.5.4. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων	20
1.5.5. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων	21
1.6. Παραστατικά πωλήσεων	21
1.6.1. Τιμολόγιο πώλησης (Άρθρο 8)	22
1.6.2. Περιεχόμενο τιμολογίου (Άρθρο 9)	22
1.6.3. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο (Άρθρο 10).....	23
1.6.4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (Άρθρο 11)	24
1.6.5. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών (Άρθρο 12)	24
1.6.6. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (Άρθρο 13).....	25
1.6.7. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο (Άρθρο 14)	26
1.6.8. Αυθεντικότητα του τιμολογίου (Άρθρο 15)	26
1.7. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ. (Άρθρο 16)	27
1.7.1. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.	27
1.7.2. Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ.	28
1.8. Παραδείγματα εφαρμογής των ΕΛΠ. (Άρθρο 16)	36
1.8.1. Παράδειγμα Αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου (IAS 16)	36
1.8.2. Παράδειγμα Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου πιθανόν να έχει απομειωθεί (IAS 36).....	36
2.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	37
2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καταρτίζονται από τα εξής όργανα :	38
2.2.1 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	38

2.2.2 Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	38
2.2.3 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)	39
2.2.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	39
2.3 Ποια είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	47
3.1. Λογιστικές εφαρμογές και σχολιασμός των ΔΛΠ με βάση τα ΕΛΠ.....	47
3.2. Εισαγωγή στις βασικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.....	51
3.3. Διαφορές ΔΛΠ και ΕΛΠ.....	55
3.3.1. Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων	57
3.3.2. Διαφορές στην λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων.....	58
3.3.3. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης	61
3.3.4. Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.....	61
3.4. Συγκριτικός πίνακας διαφορών μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.....	62
3.5. Διαφορές ανά λογιστικό πρότυπο	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	87
4.1 Μεθοδολογία έρευνας.....	87
4.2 Ερευνητικό εργαλείο	87
4.3 Επίπεδα μέτρησης ή βασικοί τύποι μέτρησης.....	88
4.4. Το δείγμα της έρευνας.....	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	89
5.1 Ανάλυση των δημογραφικών στοιχείων.....	89
5.2 Ανάλυση της επαγγελματικής εμπειρίας.....	92
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	100
Επίλογος-Συμπεράσματα	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΛΠ.....	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΛΠ.....	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ.....	104
ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	105
Παράρτημα.....	106
Ερωτηματολόγιο έρευνας	106

Περιεχόμενα πινάκων

Πίνακας 1 – Συντομογραφίες.....	8
Πίνακας 2 – Κριτήρια μεγέθους οντοτήτων.....	12
Πίνακας 3 – Χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα κριτηρία.....	26
Πίνακας 4 – Ισολογισμός.....	28
Πίνακας 5 – ΚΑΧ κατά λειτουργία.....	30
Πίνακας 6 – ΚΑΧ κατά είδος.....	31
Πίνακας 7 – Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης περιόδου.....	32
Πίνακας 8 – Κατάσταση χρηματοροών.....	33
Πίνακας 9 – ΔΛΠ, ΔΠΧΑ.....	47
Πίνακας 10 – Διαφορές ΕΛΠ με ΔΛΠ.....	62

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Σε διάφορα σημεία της πτυχιακής εργασίας χρησιμοποιήθηκαν οι ακόλουθες συντομογραφίες:

Α.Ε	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε.Ι.	Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Η.Π.Α.	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.	Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κλπ	Και λοιπά
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Μ.Μ.Ε.	Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
Ν.	Νόμος
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Σ.Ο.Λ.	Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές
Φ.Ε.Κ.	Φύλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Παρ.	Παράγραφος
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή

Η δημιουργία του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελεί μια σημαντική εξέλιξη για τον κλάδο των επιχειρήσεων. Στο κεφάλαιο αυτό θα κάνουμε μια ιστορική αναδρομή και μια πρώτη γνωριμία για την εφαρμογή των Ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Επίσης θα ορίσουμε τα κύρια σημεία του πεδίου εφαρμογής τους αλλά και το πώς καθορίζεται το μέγεθος μίας οντότητας. Στη συνέχεια γίνεται μια αναφορά αλλά και παρουσίαση των παραστατικών στα λογιστικά αρχεία, καθώς και τι αυτά περιλαμβάνουν όπως επίσης εμφανίζουμε και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Ο νόμος 4308/2014 αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Περιλαμβάνει ακόμα 4 παραρτήματα: Α: Ορισμοί, Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ: Σχέδιο λογαριασμών και Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Νόμος 1041/1980 ΕΓΛΣ

Στην Ελλάδα ξεκίνησε να εμφανίζεται για πρώτη φορά η προσπάθεια για κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου το 1954, όπου κι έχουμε την σύσταση της πρώτης επιτροπής, χωρίς όμως να φέρει ουσιαστικά κανένα σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Ακολούθησαν ακόμα τρεις προσπάθειες χωρίς ιδιαίτερο αποτέλεσμα το 1962, 1967 και το 1972.

Για πέμπτη φορά το 1967 συστάθηκε η Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όπου μετά από 4 χρόνια το 1980 τον Ιούνιο ολοκλήρωσε το έργο της, με την εκπόνηση του ΕΓΛΣ. Έτσι το Προεδρικό διάταγμα 1123/1980 τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το ΕΓΛΣ από της 01/01/1982. Τα έτη 1986 και 1987 θεσμοθετήθηκε η πρώτη έμμεση “υποχρέωση” (προτροπή) των εταιρειών ΑΕ και ΕΠΕ για να ακολουθούν τους κανόνες του λογιστικού σχεδίου με μία σειρά από νομοθετήματα για τις καταστάσεις των εταιρειών αυτών.

Τέλος το 1992 με το Π.Δ. 186/92 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά υποχρεωτική τήρηση του λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις Γ κατηγορίας τα ΚΒΣ σύμφωνα με τις προτάσεις της Εθνικής Επιτροπής. Μετά από 4 χρόνια δηλαδή το 1996 με το Π.Δ. 134/96 περί ΑΕ έγιναν σημαντικές αλλαγές στο λογιστικό σχέδιο. Με τις αλλαγές αυτές και τις Υπουργικές αποφάσεις το ΕΓΛΣ είχε γίνει υποχρεωτικό για όλες τις επιχειρήσεις μέχρι σήμερα.

Ιστορική αναδρομή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Η κατάληξη του περιεχομένου αυτού του νομοσχεδίου ήρθε ύστερα από ένα μεγάλο χρονικό διάστημα.

1.2 Γνωριμία με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις του Ν.4308/2014 αποτελούνται από ένα σχέδιο νόμου 8 κεφάλαια, 44 άρθρα και 4 παραρτήματα. Α: Ορισμοί, Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ: Σχέδιο λογαριασμών και Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα ΕΛΠ δημοσιεύθηκαν στο φύλο της εφημερίδας της κυβέρνησης στις 24 Νοεμβρίου 2014. Με την εφαρμογή αυτού του νόμου καταργούνται : ο Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του Ν.4093/2012, τις λογιστικές διατάξεις του Ν.2190/1920 για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αλλά και το ΕΓΛΣ Π.Δ.1123/1980 και ότι άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών Π.Δ.186/1992 το οποίο αφορά το ΕΓΛΣ.

Βασικά θέματα που απαιτούν προσοχή είναι:

- Ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων, υπάρχουν απαλλαγές και απλοποιήσεις.(Άρθρο 30 Ν.4308/2014)
- Νέοι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων.
- Δημιουργείται υποχρέωση λογιστικής αλλά και φορολογικής βάσης.
- Εισάγονται νέοι χρόνοι όσον αφορά την τιμολόγηση των προϊόντων.
- Καταργείται η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.
- Οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. θα εφαρμόζουν μόνο τις διατάξεις του νόμου που αναφέρονται στο λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που απαιτείται να τηρούνται για φορολογικούς σκοπούς καθώς και στην διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.
- Καταργείται η τήρηση βιβλίου αποθήκης υπό την προϋπόθεση ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της οντότητας για τη τήρηση δικλίδων παρακολούθησης οντοτήτων.
- Στο τιμολόγιο πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δίνεται η δυνατότητα να εκδίδεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή υπηρεσιών. Πλέον τα αρχεία και τα στοιχεία των οντοτήτων μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε καθώς δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος.

1.3 Πεδίο εφαρμογής (Άρθρο 1)

Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α. Μια βασική αλλαγή σε σχέση με το ΕΓΛΣ για να μπορέσουμε να κατανοήσουμε καλύτερα το πεδίο εφαρμογής των ΕΛΠ είναι ότι εισάγεται ο όρος «οντότητα», στην οποία περιλαμβάνεται κάθε φυσικό

ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που να ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα. Δηλαδή με βάση τα ανώτερα στις υποχρεώσεις του νόμου για τα ΕΛΠ υπόκεινται οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ε.Ε. κατά μετόχους. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή της Ο.Ε. και Ε.Ε. όταν όλοι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. (Παπαδέας, 2015) Οι ετερόρρυθμοι εταίροι, ομόρρυθμοι εταίροι οι ατομικές επιχειρήσεις και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, κάθε νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, καθώς επίσης και οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014.

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:

- α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και
- β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Συνεπώς, από την 1η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Οίκοθεν νοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014

1.4 Καθορισμός οντοτήτων (Άρθρο 2)

Οι προαναφερθέντες οντότητες βάσει του νόμου αυτού (Ν.4308/2014) χωρίζονται ανάλογα με το μέγεθος του και με συγκεκριμένα κριτήρια.

Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου:

- α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρώ-συστήματος),
- γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και
- δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου

κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

Συνεπώς, για τις προηγούμενες κατηγορίες οντοτήτων δεν ισχύει η ταξινόμηση βάσει μεγέθους για λογιστικούς σκοπούς.

Χωρίζονται σε:

Πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες, μεγάλες οντότητες

Πιο συγκεκριμένα ισχύουν τα εξής:

➤ Πολύ μικρές οντότητες:

Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία): **350.000€**

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: **700.000€**

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: **10 άτομα**

➤ Μικρές οντότητες:

Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: **4.000.000 €**

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: **8.000.000€**

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: **50 άτομα**

➤ Μεσαίες οντότητες:

Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι μικρές και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: **20.000.000€**

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: **40.000.000€**

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: **250 άτομα**

➤ Μεγάλες οντότητες:

Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνει τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: **20.000.000€**

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: **40.000.000€**

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά την διάρκεια της περιόδου: **250 άτομα**

Παρακάτω έχει ένα πίνακα με τα κριτήρια των οντοτήτων μαζεμένα και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούται να συντάσσουν.

ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Κάλυψη 2 από τα 3 για 2 διαδοχικές περιόδους)				
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικ ού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 16, Ν.4308/2014)
<i>Πολύ μικρές Άρθρο 1 παρ.2γ</i>	-	-	≤1.500.00 0	Κατάσταση αποτελεσμάτων (απλογραφικά)
<i>Πολύ μικρές Άρθρο 30 παρ.11</i>	-	-	≤8.000.00 0	Κατάσταση αποτελεσμάτων (απλογραφικά)
<i>Πολύ μικρές Άρθρο 1 παρ.2α και 2β</i>	≤10	≤ 350.000	≤ 700.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, προσάρτημα(σημειώσεις)
<i>Μικρές Άρθρο 1 παρ.2γ</i>	-	-	>1.500.00 0	Κατάσταση αποτελεσμάτων (απλογραφικά)
<i>Μικρές Άρθρο1 παρ.2α και 2β</i>	≤50	≤4.000.000	≤8.000.00 0	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, προσάρτημα(σημειώσεις)
<i>Μεσαίες (όλες)</i>	≤250	≤20.000.00 0	≤40.000.0 00	Εκτός των παραπάνω και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής θέσης
<i>Μεγάλες (όλες) Πίνακας 1.1 Τα κριτήρια οντοτήτων και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται να συντάσσουν</i>	>250	>20.000.00 0	>40.000.0 00	Εκτός από τα παραπάνω και Κατάσταση Χρηματοροών

Υποσημειώσεις του πίνακα 1.1

1. Άρθρο 1 παρ.2α και 2β υπάγονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες δηλαδή Α.Ε., Ι.Κ.Ε. , Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία κλπ.
2. Άρθρο 1 παρ. 2γ υπάγονται οι προσωπικές εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις, , Ε.Ε., Ο.Ε., οι κοινοπραξίες, αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνικές αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, ελεύθεροι επαγγελματίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης, Ν.Π.Ι.Β, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Τα πρατήρια υγρών καυσίμων είναι ειδική κατηγορία οντοτήτων και έχουν ως κριτήριο για να αλλάξουν κατηγορία από Πολύ μικρές (απλογραφικά) σε Μικρές (διπλογραφικά) πρέπει να ξεπερνάει τα 8.000.000 καθαρό κύκλο εργασιών.

4. Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο Ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων(Μέρος Δ).

5. Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συμπεριλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή συμπεριλαμβάνονται. Δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και οι εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.(Παπαδέας,2015)

Μέσος όρος απασχόλησης εργαζομένων

Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω.

1.4.1. Παραδείγματα καθορισμού οντοτήτων και μέσου όρου προσωπικού και τι βιβλία θα πρέπει να τηρούν.

Παράδειγμα 1. (Μέγεθος οντοτήτων- βιβλία)

Μία ανώνυμη εταιρεία στο τέλος του έτους 20X3 μετατράπηκε σε ομόρρυθμη εταιρεία . Με βάση τα παρακάτω στοιχεία να πούμε σε τι κατηγορία μεγέθους ανήκει και τι βιβλία τηρεί το 20X3 καθώς και τι θα πρέπει να ισχύει το έτος 20X4 και το έτος 20X5;

	20X1	20X2	20X3	20X4
Κύκλος εργασιών	1.780.000	1.450.000	1.450.000	1.400.000
Σύνολο ενεργητικού	300.000	305.000	310.000	320.000
Μέσος όρος προσωπικού	7	7	7	8

Λύση

Με βάση το Ν.4308/2014 που έχουν γίνει τα δεδομένα και το Άρθρο 1 παρ.2 α, το 20Χ3 και τηρεί τα κριτήρια για 2 χρόνια, επίσης τηρεί 2 στα 3 κριτήρια (Προσωπικό<10 και Σύνολο ενεργητικό<350.000) σύμφωνα με τον πίνακα 1.1 και εντάσσεται στις Πολύ μικρές. Όμως λόγω του ότι είναι κεφαλαιουχική εταιρεία τηρεί διπλογραφικά βιβλία (ΚΑΧ, Ισολογισμό και προσάρτημα(σημειώσεις)).

Το 20Χ4 άλλαξε κατηγορία και εντάσσεται σύμφωνα με το Άρθρο 1 παρ.2γ αλλά παραμένει στην κατηγορία πολύ μικρές και με διπλογραφικά ΚΑΧ, Ισολογισμό και προσάρτημα(σημειώσεις)).

Το 20Χ5 εντάσσεται στην κατηγορία του Άρθρου 1 παρ. 2γ. και είναι στην κατηγορία Πολύ μικρές όμως πλέον με απλογραφικά βιβλία(ΚΑΧ).

Παράδειγμα 2.(Μέγεθος οντότητας-βιβλία)

Μία εταιρεία Πρατήριο καυσίμων έχει τα εξής δεδομένα σε ποία κατηγορία θα ενταχθεί και τι βιβλία θα τηρεί το έτος 20Χ6;

	20Χ5	20Χ6
Κύκλο εργασιών	5.000.000	7.000.000
Σύνολο ενεργητικού	-	-
Μέσος όρος προσωπικού	20	22

Λύση

Το πρατήριο υγρών καυσίμων είναι σε ειδική κατηγορία του Ν.4308/2014 που μοναδικό της κριτήριο έχει για να αλλάξει κατηγορία από Πολύ μικρή σε Μικρή να ξεπεράσει ο Κύκλος εργασιών της τα 8.000.000€ σύμφωνα με τον πίνακα 1.1. Στην περίπτωση μας για δύο διαδοχικά χρόνια δεν ξεπερνάει αυτό το κριτήριο οπότε εντάσσεται στην κατηγορία Πολύ μικρές με απλογραφικά βιβλία (ΚΑΧ).

Παράδειγμα 3. (Μέγεθος οντότητας-βιβλία)

Μία Ε.Π.Ε. έχει τα παρακάτω δεδομένα σε ποία κατηγορία εντάσσεται και τι βιβλία θα τηρεί το έτος 20Χ7;

	20Χ6	20Χ7
Κύκλος εργασιών	25.000.000	41.000.000
Σύνολο ενεργητικού	21.000.000	19.000.000
Μέσος όρος προσωπικού	250	250

Λύση

Η Ε.Π.Ε. εντάσσεται στο Άρθρο 1 παρ.2α αφού είναι κεφαλαιουχική εταιρεία. Σύμφωνα με τα κριτήρια του πίνακα 1.1 η εταιρεία ξεπερνάει για 2 διαδοχικά χρόνια τα όρια στις Μικρές όμως δεν ξεπερνάει και τα δύο χρόνια 2 στα 3 κριτήρια για να πάει στις Μεγάλες (ο κύκλος εργασιών είναι μεγαλύτερο από τα όρια και για τα 2 χρόνια όμως το Σύνολο ενεργητικού το περνάει για 1 μόνο έτος) οπότε εντάσσεται στις Μεσαίες με διπλογραφικά βιβλία.

Παράδειγμα 4. (μέγεθος οντότητας-βιβλία-μέσος όρος προσωπικού)

Από το τμήμα του προσωπικού μιας επιχείρησης Ο.Ε., έχουμε για το προηγούμενο έτος(20X6), τα ακόλουθα δεδομένα, ως προς το προσωπικό της:

	Άτομα	Μήνες απασχόλησης/έτος	Ώρες απασχόλησης/ημέρα
Μισθωτοί πλήρους απασχόλησης	9	12	8
Μισθωτοί πλήρους απασχόλησης με εποχιακή απασχόληση	52	5	8
Μισθωτοί πλήρους απασχόλησης με μερική ημερήσια απασχόληση	35	12	3
Ελεύθεροι επαγγελματίες πλήρους απασχόλησης	3	12	8
Ελεύθεροι επαγγελματίες πλήρους απασχόλησης με εποχιακή απασχόληση	8	6	8

Δίνεται ακόμα:

Το ίδιο έτος(20X6) είχε Σύνολο Ισολογισμού 4.500.000 και Κύκλος εργασιών 4.000.000. Το επόμενο έτος (20X7) δίνεται επίσης ότι ο αριθμός προσωπικού παραμένει ο ίδιος και Σύνολο ενεργητικού 5.000.000 και Κύκλος εργασιών 6.000.000.

Να καθορίσετε σε ποία κατηγορία οντοτήτων και βιβλίων εντάσσεται υποχρεωτικά η εταιρεία με βάση το Ν.4308/2014.

Λύση

Αρχικά θα πρέπει να βρούμε το μέσο όρο προσωπικού.

Το πάμε αναλογικά δηλαδή:

Έχουμε

$$9+52*(5/12)*(8/8)+35*(12/12)*(3/8)+3*(12/12)*(8/8)+8*(6/12)*(8/8)=9+21,7+13,1+3,0+4,0=50,8$$

Κάνουμε στρογγυλοποίηση προς τα πάνω (αφού $0,8 > 0,5$)

Οπότε το μέσο όρο του προσωπικού είναι 51

Αφού για 2 διαδοχικές χρονιές ξεπερνά τα 2 από τα 3 κριτήρια του πίνακα 1.1 (Προσωπικό $51 > 50$ και Σύνολο ενεργητικού $4.500.000 > 4.000.000$) τότε η επιχείρηση εντάσσεται στις Μεσαίες και τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Ισολογισμό, ΚΑΧ, Προσάρτημα(σημειώσεις), Κατάσταση Μεταβολών ΚΘ).

1.5 Λογιστικά αρχεία

1.5.1. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.(Taxheaven)

Το λογιστικό σύστημα παρακολουθεί σε αρχείο κάθε μέγεθος και μεταβολή του ισολογισμού, ενώ οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και τα λογιστικά αρχεία προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.(Παπαδέας,2015) Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. (taxheaven)

(Σύμφωνα με το άρθρο 3 του νόμου τα λογιστικά αρχεία είναι ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται και συναλλαγή και γεγονός της οντότητας ανεξάρτητα από την αξία. Επίσης περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά αρχεία).

Η διάταξη ορίζει ότι το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος Γ είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό αναуσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση- ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ) καθώς και το περιεχόμενό τους. Οι οντότητες μπορούν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του

Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Ο νομός 4308/2014, ορίζει όπως και ο μέχρι 31.12.2014 ισχύων ΚΦΑΣ μπορούν να τηρούνται

α) τα λογιστικά αρχεία (δηλαδή τα βιβλία) , μόνο στην Ελληνική γλώσσα και
β) τα λογιστικά παραστατικά (δηλαδή στοιχεία) συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης , επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά καθώς και οι αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,

β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,

γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,

δ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξη τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παρόχων,

ε) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της

ζ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα ή τρίτος για λογαριασμό της, για τη πώληση αγαθών και υπηρεσιών,

η) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,

θ) οι παντός είδους συμβάσεις,

ι) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

ια) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία,

ιβ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,

ιγ) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,

ιδ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες)

Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά.

Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις. (Παπαδέας, 2015)

1.5.2. Άλλα λογιστικά αρχεία. (παράγραφος 4γ)

- Αρχείο Ιδιόκτητων αποθεμάτων

Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται με έμμεσες τεχνικές που να είναι αξιόπιστες, κατάλληλα τεκμηριωμένες και αποδεκτές διεθνώς. Μια σημαντική παράμετρος είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα. (Άρθρο 5, Παρ.8) (Παπαδέας, 2015) Σε κάθε περίπτωση λαμβάνεται υπόψιν η φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζωντανά ψάρια, ορυκτά αποθέματα).

Αν τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών η φυσική καταμέτρηση στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) είναι απόλυτα αξιόπιστη. Μερικές φορές παρακάμπτεται η καταμέτρηση σε ποσότητες αποθεμάτων και προσδιορίζεται αμέσως σε αξία τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντος. Ενδεικτικές μέθοδοι έμμεσων τεχνικών είναι:

1. Η μέθοδος της λιανικής πώλησης (retail method) (πχ. Super market)
2. Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθέματος (πχ. Ιχθυομάζας ιχθυοτροφείων)
3. Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα

- Βιβλίο αποθήκης

Έίναι ένα βιβλιοδετημένο λογιστικό βιβλίο ή κινητά φύλλα (καρτέλες ή καταστάσεις) όπου παρακολουθείται κάθε μετακίνηση (εισαγωγή ή εξαγωγή) των αγαθών είτε προς την επιχείρηση από τους προμηθευτές της (αγορές), είτε από την επιχείρηση προς τους πελάτες της (πωλήσεις), τους αποθηκευτικούς της χώρους ή την παραγωγή (ποσοτική διακίνηση) όταν πρόκειται για βιομηχανία ή βιοτεχνία. (Παπαδέας, 2015)

- Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών-παραγωγής-κοστολογίου

Σε αυτό το βιβλίο προκύπτουν οι μονάδες και η φύρα παραγωγής για κάθε προϊόν αλλά και το κόστος του κάθε προϊόν παραγωγής. Οι τεχνικές προδιαγραφές πρέπει να προσδιορίζονται αφού πρόκειται για την εμπειρική συνταγή των τεχνικών κάθε επιχείρησης για να παράγει 1 μονάδα ημικατεργασμένου ή έτοιμου προϊόν. Όταν το προϊόν διέρχεται σε περισσότερα στάδια παραγωγής εμφανίζεται χωριστά κάθε στάδιο. (έφοσον κρίνεται απαραίτητο)

Όταν το προϊόν παράγεται κατά παραγγελία του πελάτη αντί της τήρησης κατ'είδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος κατά παραγγελία.

1.5.3. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.

- Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξεταζόνται ως ενιαίο σύνολο σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους.
- Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τα λογιστικά αρχεία :
 - A) Τηρούνται με τάξη , πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό , την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές της οντότητας.
 - B) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
 - Γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός σύντομου χρονικού διαστήματος από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα
- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

1.5.4. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.

- Τα λογιστικά αρχεία ενημερώνονται ως εξής:
 - Η ενημέρωση για συναλλαγές και γεγονότα τα οποία πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια ενός μήνα , όταν η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό γίνεται εντός του επόμενου μήνα.

- Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό , η ενημέρωση για τα παραστατικά κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο έως το τέλος του ερχόμενου μήνα με τη λήξη του τριμήνου.
- Σε οποιαδήποτε περίπτωση , για να είναι έγκαιρη η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η ενημέρωση πρέπει να γίνεται εντός του απαιτούμενου χρονικού διαστήματος ανεξάρτητα αν τηρείται λογιστική ή φορολογική βάση.
 - Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου πρέπει να ολοκληρωθεί όσο το δυνατόν συντομότερο από :
 - Έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου
 - Τους περιορισμούς και τα όρια που τίθενται σχετικά με το χρονικό όριο από οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας.

1.5.5. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.

- Τα λογιστικά αρχεία που τηρεί μια οντότητα πρέπει να διαφυλάσσονται για διάστημα μεγαλύτερο :
 - 5 ετών με τη λήξη της περιόδου.
 - Του χρόνου που ορίζεται από διαφορετική νομοθεσία

Αυτά τα αρχεία φυλάσσονται με οποιαδήποτε μορφή με τη προϋπόθεση να μπορούν να αναδεικνύονται, να εκτυπώνονται και να εμφανίζονται ανα πασα στιγμή και σε εύλογο χρόνο σε περίπτωση ελέγχου , ακομη και κατά την διάρκεια της περιόδου , χωρίς ωστόσο να υπάρχει συγκεκριμένος περιορισμός για τον τόπο τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων. Τα αρχεία μπορούν να φυλάσσονται είτε ηλεκτρονικά είτε σε έντυπη μορφή ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης τους. Επίσης, τα αρχεία που εκδίδονται σε έντυπη μορφή μπορούν να μετατρέπονται σε ηλεκτρονική μορφή μόνο για εκείνα που έχουν εκδοθεί από τις 31 Δεκεμβρίου του 2014 και έπειτα.

1.6. Παραστατικά πωλήσεων

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Εκδίδονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τον νόμο αυτό. Στα παραστατικά εμπεριέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος. Αν το παραστατικό το εκδόσει τρίτος έχει την υποχρέωση να μας το προωθήσει σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

Τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας μπορούν να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον οι απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες προκύπτουν από άλλα τηρούμενα αρχεία και

καταστάσεις της οντότητας. Συγκεκριμένα , για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ατομικές ΕΕ,ΟΕ) που τηρούν απλογραφικό σύστημα η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία διενεργείται με μια εγγραφή κατά περίοδο.

1.6.1. Τιμολόγιο πώλησης(Άρθρο 8)

Για την σαφή έννοια των παραστατικών θα ισχύει ότι τα τιμολόγια πώλησης είναι τα στοιχεία που εκδίδονται από την οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών ως προς την άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της χώρας ή σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Πριστιθέμενης Αξίας (φ.Π.Α.)

Συνεπώς, τιμολόγιο θεωρείται το έγγραφο που περιέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες που απαιτεί το τιμολόγιο και έχει ως προϋπόθεση ο παραλήπτης που βρίσκεται σε τιμολόγηση να δεχτεί το τιμολόγιο αυτό. Κάθε έγγραφο που τροποποιεί και αναφέρεται σε ένα αρχικό τιμολόγιο, μπορεί να θεωρηθεί επίσης τιμολόγιο. Για εισπράξεις αποζημιώσεων , επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών εσόδων σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ δεν εκδίδεται τιμολόγιο.

Ο ορισμός των τιμολογίων παίρνει μορφή ανάλογα με τις ανάγκες της οικονομίας σε δοσφόρους κλάδους όπως για παράδειγμα φορτωτικές, ταχυδρομικά παραστατικά, τραπεζικά, εισπράξεις τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, καθώς και λοιπά έγγραφα τα όποια περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

Για κάθε πώληση που πραγματοποιείται ευθύνη για την έκδοση τιμολογίου έχει μόνο η οντότητα που πουλάει αγαθά ή υπηρεσίες. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης και ορισμένες φορές αφού έχουν δημιουργηθεί οι κατάλληλες συμφωνίες για την έκδοση τιμολογίου από τον λήπτη πραγματοποιεί ο ίδιος την έκδοση (αυτό-τιμολόγηση). Η συμφωνία για την έκδοση τιμολογίου από τον λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών δεν απαλλάσσει την οντότητα από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ή άλλη σχετική ευθύνη.

1.6.2. Περιεχόμενο τιμολογίου(Άρθρο 9)

Για το περιεχόμενο του τιμολογίου πρέπει υποχρεωτικά να διευκρινίζονται οι ακόλουθες ενδείξεις:

- ✓ Ημερομηνία έκδοσης
- ✓ Αύξοντα αριθμό, για όλες τις σειρές τιμολογίων που χρησιμοποιεί η οντότητα και ο συγκεκριμένος θα χαρακτηρίζει το τιμολόγιο που εκδίδει η οντότητα με μοναδικό τρόπο.
- ✓ Α.Φ.Μ., με τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ✓ Α.Φ.Μ. του πελάτη, με στον οποίο έγινε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ✓ Πλήρη επωνυμία, την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

- ✓ Την ποσότητα και είδος των αγαθών ή υπηρεσιών που θα παραδοθούν
- ✓ Την ημερομηνία την οποία ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, αρκεί να μην είναι ίδια με την έκδοση του τιμολογίου.
- ✓ Την συνολική αξία των αγαθών, ή των υπηρεσιών σύμφωνα με τον συντελεστή Φ.Π.Α. που αναλογεί στο κάθε αγαθό, την αξία που απαλλάσσεται ο Φ.Π.Α., την αξία ανά μονάδα του αγαθού ή της υπηρεσίας χωρίς τον Φ.Π.Α., καθώς και την έκπτωσης ή την επιστροφή.
- ✓ Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση.
- ✓ Το ποσό του Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, όπου στην περίπτωση αυτή μπορεί να παραληφθεί.
- ✓ Ο όρος αυτο-τιμολόγησης, όταν εφαρμόζεται αυτή.
- ✓ Την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., μόνο όταν τηρείται ο νόμος 2859/2000 ή η οδηγία 2006/112/ΕΚ, ακόμα και οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας η συναλλαγή αυτή.
- ✓ Στις περιπτώσεις όπου, ο λήπτης θα έχει την υποχρέωση να καταβάλει τον Φ.Π.Α. δηλαδή γίνεται, αντίστροφη επιβάρυνση.
- ✓ Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των νέων μεταφορικών μέσων, θα ισχύει η ονομοθεσία 2006/112/ΕΚ.
- ✓ Όταν εμφανίζεται περιθώριο κέρδους που λαμβάνει χώρα σε πρακτορεία ταξιδιών, θα τηρείται ανάλογα το Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία.
- ✓ Στις περιπτώσεις όπου ο υπόχρεος είναι φορολογικός αντιπρόσωπος τα πλήρη στοιχεία του καθώς και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) όπως προβλέπεται από τη σχετική Οδηγία 200/112/ΕΚ.
- ✓ Όλα τα ποσά σχετικά με το τιμολόγιο μπορεί να αναγράφονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α., που αναλογεί σύμφωνα με τα ποσά του τιμολογίου, εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα άσχετα αν η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε εντός ή εκτός χώρας.
- ✓ Δεν απαιτείται, τα τιμολόγια να φέρουν υπογραφές των συναλλασσόμενων.

1.6.3. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο (Άρθρο 10)

Η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου επιτρέπεται μόνο για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- ✓ Όταν το ποσό του τιμολογίου είναι μικρότερο των 100 ευρώ και,
- ✓ Όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο μπορεί να κάνει αναφορά και να τροποποιήσει το αρχικό εκδιδόμενο τιμολόγιο.

Οι ενδείξεις οι οποίες πρέπει να αναγράφονται σε ένα απλοποιημένο τιμολόγιο είναι :

- ✓ Ημερομηνία έκδοσης του.
- ✓ Τον προσδιορισμό της οντότητας που ενεργεί την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.
- ✓ Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- ✓ Το ανάλογο ποσό Φ.Π.Α. που οφείλεται σύμφωνα με την συναλλαγή, ή τις πληροφορίες που χρειάζεται για τον υπολογισμό του.

Ακόμη, επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου στο οποίο αναφέρονται οι ίδιες πληροφορίες όπως εκείνες του τιμολογίου η του απλοποιημένου τιμολογίου αλλά αναφέρεται σε διαφορετικές επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών.

1.6.4. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (Άρθρο 11)

Η υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου πραγματοποιείται από την στιγμή που ξεκινά η αποστολή ή παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών και ο χρόνος έκδοσης δεν σχετίζεται με την έννοια της αρχής του δεδουλευμένου δηλαδή η ναγνώριση των εσόδων δεν προϋποθέτει την έκδοση του τιμολογίου. Αυτό, μπορεί να γίνει και σε μεταγενεστερο χρόνο.

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εξαρτάται από το είδος της πώλησης και καθορίζεται ως εξής:

- ✓ Όταν γίνεται λόγος για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών η έκδοση του τιμολογίου πρέπει να πραγματοποιείται έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημέρα παράδοσης ή αποστολής των αγαθών ή υπηρεσιών.
 - ✓ Στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου, μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο που πραγματοποιείται ένα μέρος της σχετικής αμοιβής.
 - ✓ Όταν πρόκειται για πώληση δικαιώματος, με την απόκτηση του εν λόγω δικαιώματος.
 - ✓ Στην περίπτωση συγκεντρωτικού τιμολογίου, αυτό θα πρέπει να εκδίδεται το αργότερο έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την στιγμή που πραγματοποιείται η πρώτη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
- Συγκεκριμένα, όταν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί έως το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία έγινε η παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών και πιστοποίηση δημόσιων έργων.

1.6.5. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών (Άρθρο 12)

Όταν πραγματοποιείται πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτη το παραστατικό το οποίο εκδίδεται είναι η απόδειξη λιανικών συναλλαγών αντι έκδοσης τιμολογίου και παραδίδεται στον πελάτη. Τα στοιχεία τα οποία φέρει η απόδειξη λιανικής πώλησης είναι:

- ✓ Η ημερομηνία έκδοσης
- ✓ Τον αυξαντα αριθμό ο οποίος και χαρακτηρίζει το παραστατικό μοναδικό.
- ✓ Τον Α.Φ.Μ. του πωλητή που πραγματοποίησε την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.

- ✓ Το πλήρες όνομα και την διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ✓ Τον συντελεστή του Φ.Π.Α., την καθαρή καθώς και την μικτή αξία που αυτόν αφορά.

Ακόμη, επιπρόσθετα στοιχεία για την διευκόλυνση στην ταυτοποίηση των στοιχείων στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την οντότητα ύστερα από δημοσίευση των διοικητικών βαρών σε σχέση με το φορολογικό όφελος.

Σε περιπτώσεις όπου γίνονται εκπτώσεις ή επιστροφές εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο λιανικής πώλησης για το οποίο ο πωλητής είναι υποχρεωμένος να τηρήσει αρχείο με το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση το πελάτη εάν το στοιχείο λιανικής πώλησης είναι άνω των 50 ευρώ.

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορεί να είναι κάθε άλλο έγγραφο που αναγράφει τα απαιτούμενα δεδομένα και αφού έχει εκδοθεί σε αντίτυπο για να παραδοθεί στον πελάτη. Επίσης, μπορεί να θεωρηθεί και κάποιο συμβόλαιο μεταβίβασης, λογαριασμοί, εισιτήρια, ασφαλιστήρια συμβόλαιο και ότι αναγράφει τα υποχρεωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να έχει μια από τις ακόλουθες ονομασίες: <<Απόδειξη>>, <<Απόδειξη λιανικής>>, << Απόδειξη παροχής υπηρεσιών>> και << Απόδειξη λιανικών συναλλαγών>>.

1.6.6. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης (Άρθρο 13)

Ο χρόνος έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης ορίζονται από το άρθρο 11 του νόμου. Δηλαδή:

- ❖ Στην περίπτωση πώληση αγαθών:

Κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση

- ❖ Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών:

⇒ Με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

⇒ Με την πώληση δικαιώματος λήψης υπηρεσιών.

⇒ Για συνεχιζόμενη παροχή ή κατασκευή έργου, όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται, απαιτείται για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί.

1.6.7. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο (Άρθρο 14)

Το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί και σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο(μαζί με του στοιχείου λιανικής πώλησης) είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του υπόκειται στην αποδοχή του , με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση. Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.(tax heaven) Η επιλογή της ηλεκτρονικής μορφής αποφασίζεται από την εκάστοτε οντότητα. Συνηθισμένοι ηλεκτρονικοί μορφότυποι εμπεριέχουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα. Για παράδειγμα XML, τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται και αποστέλλονται σε μορφή PDF μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου ή μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδους ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, μέσω λογιστικού λογισμικού ή λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Η απόφαση χρήσης του μεταξύ δυο οντοτήτων αποτελεί συμφωνία τους. Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τύπος για αυτή την συμφωνία μπορεί να είναι γραπτή ή προφορική, επίσημη ή ανεπίσημη.

1.6.8. Αυθεντικότητα του τιμολογίου (Άρθρο 15)

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014 και το άρθρο 15 για την διασφάλιση της αυθεντικότητας του τιμολογίου είναι υπεύθυνοι οι συναλλασσόμενοι, δηλαδή η οντότητα που λαμβάνει το τιμολόγιο και η οντότητα που το εκδίδει.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση ηλεκτρονικής.

β) Χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας, όπως η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI)(όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων) .

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος(σύμφωνα με το Ν. 3862/2010).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών(σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12).

1.7.Χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ. (Άρθρο 16)

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την κατηγορία των οντοτήτων:

Οντότητες <i>Χρημ\κές καταστάσεις</i>	Πολύ μικρή οντότητα Άρθρο 1 παρ. γ	Πολύ μικρή οντότητα Άρθρο 30 παρ.11	Πολύ μικρή οντότητα Άρθρο 1 παρ. α , β	Μεσαίε ς οντότητες	Μεγάλε ς οντότητες
<i>Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης</i>	Χ (απλογραφικά)	Χ (απλογραφικά)	Χ	Χ	Χ
<i>Ισολογισμός</i>	-	-	Χ	Χ	Χ
<i>Προσάρτημα (σημειώσεις)</i>	-	-	Χ	Χ	Χ
<i>Κατάσταση μεταβολών καθακής θέσης</i>	-	-	-	Χ	Χ
<i>Κατάσταση χρηματοροών</i>	-	-	-	-	Χ

Πίνακας 1.2: Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανάλογα με την οντότητα

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπονται από τον Ν.4308/2014 βασίζονται στην ουσία στις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π.

1.7.1.Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

Α)Λογιστικές πολιτικές(accounting policies)

Συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από περίοδο σε περίοδο από μία οντότητα στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών έχει εφαρμογή το Άρθρο 28 αυτού του νόμου. Αυτή η αρχή διασφαλίζει την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η αλλαγή των πολιτικών της επιχείρησης επιτρέπεται σε **δύο μόνο περιπτώσεις**:

1. Όταν επιβάλλεται από την αλλαγή τροποποίησης του λογιστικού πλαισίου
2. Όταν με την αλλαγή αυτή επιτυγχάνεται καλύτερα η εικόνα της επιχείρησης. Στο έτος αλλαγής θα πρέπει να γίνουν και οι δυο λογιστικές μέθοδοι για να μπορεί να γίνεται σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων)

Β) Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate)

Με βάση τις πληροφορίες που παρέχονται η οντότητα πραγματοποιεί μία εκτίμηση σύμφωνα με την κατάσταση που επικρατεί τα αναμενόμενα οφέλη και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση που πραγματοποιεί η επιχείρηση για το χρόνο ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να ανατραπεί.

Γ) Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern)

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί και θα συνεχίσει και στο μέλλον για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα. Δηλαδή δεν προτίθεται η διοίκηση να ρευστοποιήσει ή να παύσει την δραστηριότητα της ή δεν έχει καποία άλλη ρεαλιστική επιλογή για να μην το πραγματοποιήσει.

Δ) Αρχή του δεδουλευμένου

Η θεμελιώδης αρχή αυτή επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψη τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). (tax heaven Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Νόμου 4308/2017, Κεφάλαιο 4, Άρθρο 17, 17.1.2)

1.7.2. Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

1. Ισολογισμός.
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης περιόδου.
4. Κατάσταση Χρηματοροών-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
5. Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο:
A. Η κατάσταση του ισολογισμού τέλος χρήσεως
B. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματος χρήσεως
Γ. Ο πίνακας διαθέσιμων αποτελεσμάτων.
Δ. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
Ε. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Υπόδειγμα 1.7.1 Ισολογισμός-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις
(Τα στοιχεία είναι στο κόστος κτήσης.)

Ενεργητικό	20Χ1	20Χ0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
<u>Ενσώματα πάγια</u>		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Άυλα πάγια στοιχεία</u>		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα (λογισμικό, φήμη και πελατεία)	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπο κατασκευή</u>		
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		

<u>Αποθέματα</u>		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές</u>		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
<i>Σύνολο ενεργητικού</i>		
Παθητικό		
<u>Καθαρή θέση</u>		
Καταβλημένα κεφάλαια	X	X
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>		
Διαφορές αξίας ενσώματων οαγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθεσίμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντισταθμισής ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Αποθεματικά και αποτέλεσμα εις νέο</u>		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτέλεσμα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
<u>Προβλέψεις</u>		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο προβλέψεων	X	X
<u>Υποχρεώσεις</u>		

<u>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Τραπεζικά δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

Υπόδειγμα 1.7.2α Κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	20Χ0	20Χ1
Κύκλος εργασιών(καθαρός)	X	X
Κοστος πωλήσεων	X	X
Μικτό αποτέλεσμα	X	X
Λοιπά έσοδα	X	X
Έξοδα διοίκησης	X	X
Έξοδα διάθεσης	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες	X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X

Αποτέλεσμα πρό φόρων	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Παρατήρηση:

Διακρίνουμε μια εμφανή διαφορά των αποτελεσμάτων από την εισαγωγή του φόρου εισοδήματος καταλήγοντας στο Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους. Αυτό είναι και το πρώτο που κοιτάει κάποιος που βλέπει την Κατάσταση αποτελεσμάτων.

Υπόδειγμα 1.7.2β Κατάστασης αποτελεσμάτων κατά είδος-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις(Εναλλακτική επιλογή)

	20X0	20X1
Κύκλος εργασιών(καθαρός)	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων(εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατεργασμένα)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτελέσμα πρό φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Παρατήρηση:

Αυτός ο τρόπος απεικόνισης μοιάζει με την Κατάσταση γενικής εκμετάλλευσης που είχαμε με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Υπόδειγμα 1.7.3 Κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης περιόδου-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Μετοχικό Κεφάλαιο	Διαφορές υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτησίας	Ιδιοίτιτλοι	Διαφορές εύλογης αξίας	Αποθεματικά νόμων και κατ/κού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπό 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών μεθόδων								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	X
Διανομές στους φορείς								X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπό 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									X
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.220Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Παρατήρηση:

Στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης παρουσιάζονται οι μεταβολές που γίνονται μέσα σε μία περίοδο μαζί και την συγκριτική περίοδο που αφορούν στοιχεία που επηρεάζουν την καθαρή θέση.

Μεταβαλλόμενα στοιχεία
Κεφάλαιο
Υπέρ το άρτιο
Καταθέσεις ιδιοκτητών
Ίδιοι τίτλοι
Διαφορές εύλογης αξίας
Αποθεματικά νόμων και καταστατικού
Αφορολόγητα αποθεματικά
Αποτέλεσμα είς νέο
Σύνολο

Αίτια μεταβολής
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0
Μεταβολές λογιστικών μεθόδων
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο
Εσωτερικές μεταφορές
Διανομές στους φορείς
Αποτελέσματα περιόδου
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο
Εσωτερικές μεταφορές
Διανομές στους φορείς
Αποτέλεσμα περιόδου
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1

Υπόδειγμα 1.7.4 Κατάσταση Χρηματοροών -Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις(Έμμεση μέθοδος)

	20Χ1	20Χ0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων παγίων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων	X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων	X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι(καθαρό ποσό)	X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης		
Μεταβολή αποθεμάτων	X	X
Μεταβολή απαιτήσεων	X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων	X	X
	X	X
Μείον:		
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους	X	X

Πληρωμές για φόρο εισοδήματος	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές(εισπράξεις) για απόκτηση(πώληση) παγίων στοιχείων	X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις (πληρωμές)από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο	X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθέσιμων		
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδυναμία της χρήσης	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	X	X

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα επιτρέπουν προσαρμογή της μορφής, περιεχομένου και την ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών ανάλογα με τη φύση και το κλάδο της δραστηριότητας της οντότητας. Για παράδειγμα τέτοιες προσαρμογές ενδείκνυται σε οντότητες όπως τα εκπαιδευτήρια, τα θεραπευτήρια, τα ορυχεία και όσες οντότητες εμπίπτουν στις λογιστικές διατάξεις του νόμου που είναι του δημόσιου τομέας (κερδοσκοπικές ή μη).

Υπόδειγμα 1.7.5 Προσάρτημα(σημειώσεις) για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις-Κείμενο νόμου

Στις παραπάνω χρηματοοικονομικές απεικονίζοντα στοιχεία που μπορούν με βάση την λογιστική.Υπάρχουν όμως και στοιχεία που δεν μπορούν να απεικονιστούν σε αυτές και για αυτό υπάρχει και το προσάρτημα και η έκθεση της διοίκησης της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι αναγκαίο διότι διευκρινίζονται πληροφορίες και επεξηγούνται με σκοπό την περαιτέρω πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης . Δεν είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις βάση του νόμου. Η έκθεση δίνει μια σφαιρική εικόνα της επιχείρησης με πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

1.8. Παραδείγματα εφαρμογής των ΕΛΠ. (Άρθρο 16)

1.8.1 Παράδειγμα Αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου (IAS 16)

Έστω στις 01/01/20X1 αποκτήσε η εταιρία ΔΕΛΤΑ ΑΕ έναντι 50.000€ με μετρητά. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 10 χρόνια. Στο δεύτερο έτος η αξία του παγίου αναπροσαρμόζεται από την επιχείρηση κατά 60.000€.

1^η εγγραφή

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
01/01/20X1 Μηχάνημα	50.000€	
Ταμείο		50.000€

2^η εγγραφή

31/12/20X1 Αποσβέσεις	5000€	
Αποσβεσθέντα		5000€

3^η εγγραφή

31/12/20X2 Αποσβέσεις	5000€	
Αποσβεσθέντα		5000€

Άρα το μηχάνημα έχει αναποσβεστό υπόλοιπο 40.000€

Η αναπροσαρμογή 31/12/20X2 Αναπροσαρμογή 60.000€
Μείον το Αναπόσβετο ποσό 40.000€
Διαφορά αναπροσαρμογής **20.000€**

Έφосον, έχουμε διαφορά για αναπροσαρμογή του παγίου μετά από δύο χρόνια και η αξία του είναι 60.000€ αλλάζει η αξία που αποσβένεται σε 7500€ (60.000/8=7500). Αφού η ωφέλιμη ζωή που απομένει για το πάγιο είναι 8 χρόνια.

Πλέον, η διαφορά στην αξία που αποσβένεται πλέον το πάγιο είναι 7.500-5.000=2.500€. Αυτό το ποσό θα μεταφέρεται κάθε χρόνο από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέο. Αν το μηχάνημα πουληθεί στον 7^ο χρόνο είναι $[20.000 - 3 \times (2.500)] = 12.500$ τα οποία θα μεταφερθούν και αυτά στο υπόλοιπο εις νέο.

1.8.2 Παράδειγμα Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου πιθανόν να έχει απομειωθεί (IAS 36)

Για να απομειωθεί ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει η λογιστική αξία η οποία απεικονίζεται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας να είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό. Έτσι, στο κλείσιμο του Ισολογισμού κάθε οντότητα θα πρέπει

βα πραγματοποιεί μια έρευνα μια το αν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Οι ενδείξεις που μπορεί να προκύψουν είναι:

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Ωστόσο, κάθε οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει και άλλες ενδείξεις όπως ιδιαίτερα υψηλές ταμειακές εκροές σε σχέση με τις προϋπολογισμένες για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου. Εδώ χρίζει η αρχή της σπουδαιότητας και εφαρμόζεται κατά τον έλεγχο για το εάν και κατά πόσο, η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ανακτήσιμο και πρέπει να εκτιμηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή διαφορετικά International Accounting Standards – IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νόμων με τους οποίους και καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Financial Reporting Standards) ή Διεθνή Λογιστικά Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αποκαλούνται σήμερα αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις. Η σημασία τους είναι ιδιαίτερα σημαντική λόγω της κατάργησης των οικονομικών συνόρων και της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα () ξεκίνησαν τον Ιούνιο του 1973 από μια επιτροπή που ονομαζόταν << Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων>> International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων του Καναδά, της Γερμανίας, της Γαλλίας, της Αυστραλίας, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου , του Μεξικού και των Η.ΠΑ. Οι σκοποί της επιτροπής αυτής είναι:

- α) να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους και
- β) να εργάζεται για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών, που είναι σχετικά με τη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ IAS) αποτελούν μια δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών

2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καταρτίζονται από τα εξής όργανα :

1. Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)
2. Το σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
3. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)
4. Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)
5. Η Ευρωπαϊκή Ένωση

2.2.1 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων στην Κοινότητα και να καταστούν υποχρεωτικά για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις, καθώς επίσης και για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις. Η Επιτροπή στοχεύει στην επιτευχή ενιαίου λογιστικού προτύπου και ανέθετε την υπόθεση αυτή σε 13 μέλη. Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) είναι ;

- Η δημιουργία ενιαίου συνόλου , κατανοητών επιβλεπτέων και υψηλής ποιότητας ΔΛΠ
 - Η προώθηση της χρήσης αυτών των προτύπων
 - Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με το διεθνές λογιστικό πρότυπο
- Το

2.2.2 Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το 2001 έγινε η αντικατάσταση της επιτροπής από το σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αυτό έφερε και την αναβάθμιση τους. Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί ένα ανεξάρτητο φορέα ο οποίος λειτουργεί κάτω από την εποπτεία του Οργανισμού Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), και αναπτύσσει και εγκρίνει ΔΛΠ.

Σύμφωνα με το καταστατικό του Οργανισμού , το IASB είναι απολύτως υπεύθυνο να αναπτύξει και να εκδώσει ένα πρότυπο καθώς και το αντίστοιχο προγενέστερο σχέδιο του. Το Σώμα συνεργάζεται στενά με τους ενδιαφερόμενους

φορείς σε όλο τον κόσμο , συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των φορέων θέσπισης λογιστικών προτύπων καθώς και των ορκωτών ελεγκτών/λογιστών.

Το Σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των ΔΛΠ καθώς και προσχέδια τύπων. Πριν την έκδοση κάθε προτύπου η επιτροπή δημοσιεύει κάθε προσχέδιο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχόλια και προτάσεις , καθώς επίσης και όλες οι συνεδριάσεις που πραγματοποιούνται είναι ανά πάσα στιγμή δημόσιες και διαθέσιμες στο Διαδίκτυο.

2.2.3 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελείται από 50 μέλη. Οι κύριες αρμοδιότητες της είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της πραγματοποιούνται τρεις συνεδριάσεις με το IASB.

2.2.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Η Επιτροπή Διερμηνειών είναι το ερμηνευτικό σώμα του IASB. Η αρμοδιότητάς της είναι να επανεξετάζει επίκαιρα θέματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των προτύπων και να περιέχει έγκυρη και έγκαιρη καθοδήγηση σε περιπτώσεις που το πρότυπο αφήνει κενά. Οι συνεδριάσεις της είναι επίσης ανοικτές και διαθέσιμες για το κοινό στο διαδίκτυο, όπως και του IASB.

Η IFRIC αποτελείται από 14 μέλη, με δικαίωμα ψήφου, τα οποία προέρχονται από διάφορες χώρες και ανήκουν σε διαφορετικές επαγγελματικές κατηγορίες. Τα μέλη της διορίζονται από το Συμβούλιο Επιτροπών του Οργανισμού IFRIC και επιλέγονται με βάση την ικανότητα τους να αντιλαμβάνονται τα τρέχοντα ζητήματα που ανακύπτουν και να τα επιλύουν.

2.3 Ποια είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Στις επόμενες σελίδες γίνεται αναφορά για τα πρότυπα τα οποία βρίσκονται σε ισχύ καθώς και λίγα σχόλια.

Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να μπορούν να συγκριθούν χρονικά και διακλαδικά. Εφαρμόζεται τόσο στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, όσο και στις καταστάσεις ομίλων. Επίσης, εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων άλλων χρήσεων της ίδιας επιχείρησης καθώς επίσης και των οικονομικών καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να δημοσιεύει μια επιχείρηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 είναι οι ακόλουθες :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Καταστάσεις Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις
-

Δ.Λ.Π 2 : Αποθέματα

Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίζει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων. Παράλληλα, παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώριση του ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης, καθώς και την πιθανή τους καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Το πρότυπο παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους, που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Το ΔΛΠ 7 έχει ως σκοπό να παρέχει πληροφορίες για την αξιολόγηση της ικανότητας της επιχείρησης, να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, την εκτίμηση του ύψους τους και τον τρόπο διαχείρισης και χρησιμοποίησής τους. Επίσης, παρέχονται πληροφορίες για τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης που επηρεάζουν τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα καθώς και αλλαγές στην οικονομική της διάρθρωση που επηρεάζουν την κερδοφορία της.

Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες :

- *Ταμειακές ροές από Λειτουργικές δραστηριότητες : Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης.*
- *Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες : Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων.*
- *Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες : Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και στη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.*

Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 διαπραγματεύεται τις λογιστικές πρακτικές που θα πρέπει να ακολουθούνται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση ορισμένων λογιστικών γεγονότων από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ακόμη, ασχολείται με το θέμα των λογιστικών λαθών και το τρόπο διόρθωσής τους, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Δ.Λ.Π. 10 : Γεγονότα Μεταγενέστερα της Ημερομηνίας Σύνταξης του Ισολογισμού

Το πρότυπο αυτό καθορίζει το λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Πρόκειται για τα γεγονότα, τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για δημοσίευση. Επίσης, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μια επιχείρηση ως προς τη διανομή μερισμάτων.

Δ.Λ.Π. 11 : Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Το πρότυπο καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων μακροχρόνιας διάρκειας. Η σύμβαση έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού, σταθερού ή προστιθέμενου.

Το πρότυπο διακρίνει τα κατασκευαστικά συμβόλαια σε τρεις κατηγορίες :

- Συμβάσεις των οποίων η έκβαση μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και αναμένεται να είναι κερδοφόρα
- Συμβάσεις των οποίων η έκβαση αναμένεται να είναι ζημιογόνος, ανεξάρτητα αν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα ή όχι
- Συμβάσεις των οποίων η έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

Δ.Λ.Π. 12 : Φόροι Εισοδήματος

Το Πρότυπο 12 αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος που προκύπτουν από την λειτουργία μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Κύριος στόχος του προτύπου είναι να θέσει το πλαίσιο των λογιστικών χειρισμών των τρεχόντων και μελλοντικών φόρων. Επίσης να εισάγει τις έννοιες της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού τους.

Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματες Ακινητοποιήσεις

Το ΔΛΠ 16 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν πάγια στοιχεία με σκοπό να τα επενδύσουν σε ακίνητα. Ο σκοπός του είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν την δυνατότητα διάκρισης των σχετικών με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφοριών της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

Συγκεκριμένα:

- Το χρόνο της καταχώρησης τους.
- Τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας.

- Την δαπάνη αποσβέσεων που πρόκειται να λογιστεί για αυτά.
- Τους λογιστικούς χειρισμούς άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές τους αξίες.

Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις

Το πρότυπο αυτό αρχίζει να εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 1999 και έχει σκοπό να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις.

Το Δ.Λ.Π 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην από :

- α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και
- β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα , τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όμως το παρόν Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για :

- α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα
- β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις
- γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις ή
- δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις

Δ.Λ.Π 18 Έσοδα

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζομένους. Το Πρότυπο αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει :

α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα σε παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά και

β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Το παρών Πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για την λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζομένους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Επίσης, για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα

- α) πώληση αγαθών
- β) παροχή υπηρεσιών
- γ) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μεικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπραχτήκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρησι για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση. Το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που εισπραχτήκαν ή είναι εισπρακτέα.

Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους & Δ.Λ.Π. 26 Λογιστική Απεικόνιση και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζομένους. Το πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει :

α) υποχρέωση όταν ο ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά και

β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζομένους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το παρών Πρότυπο δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους. Στις παροχές σε εργαζομένους στις οποίες εφαρμόζεται το παρών Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που χορηγούνται :

1. Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες επίσημες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας και των εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπρόσωπων τους
2. Σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών ρυθμίσεων, όπου οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών ή
3. Μέσω εκείνων των άτυπων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλλει τις παροχές εργαζομένων.

Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν :

1. Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως :
 - I. Ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης
 - II. Ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών
 - III. Συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές και

- IV. Μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους εργαζόμενους.
2. Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως :
 - I. Παροχές αποχώρησης (πχ συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την αποχώρηση) και
 - II. Άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως (ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
 3. Άλλες μακροπρόθεσμες όπως :
 - I. Μακροχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια
 - II. Παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακροχρόνιας υπηρεσίας και
 - III. Παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας.
 4. Παροχές τερματισμού της απασχόλησης.

Το πρότυπο 26 εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Τα προγράμματα παροχών εξίσου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα όπως << συνταξιοδοτικά προγράμματα >> , << προγράμματα συνταξιοδότησης της ετήσιας βάσης >> ή << προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία>>. Το ΔΛΠ 26 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση του προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες ως μια ομάδα. Δεν ασχολείται με τις αναφορές προς μεμονωμένους συμμετέχοντες σχετικά με τα δικαιώματα τους για τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Δ.Λ.Π. 20 Κρατικές επιχορηγήσεις και Γνωστοποιήσεις της Κρατικής Υποστήριξης

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό να καθορίσει τον τρόπο αναγνώρισης, λογιστικής παρακολούθησης, και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης και θέτει τα κριτήρια και το χρονικό αναγνώρισης τους.

ΔΛ.Π. 21 Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος

Το παρών πρότυπο έχει σκοπό να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται :

1. Στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ΔΛΠ 39
2. στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μια ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Δ.Λ.Π. 23 Κόστος Δανεισμού

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι ο προσδιορισμός το λογιστικού χειρισμού του κόστους δανεισμού. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για την λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού, δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου όπου συμπεριλαμβάνεται και το προνομιούχο κεφάλαιο το οποίο δεν καταχωρείται στις υποχρεώσεις.

Ως κόστος δανεισμού θεωρούνται οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται σε μια οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων, έχοντας σκοπό την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιέχει:

1. Έξοδα επιτοκίων από μακροπρόθεσμα αλλά και βραχυπρόθεσμα δάνεια
2. Χρηματοοικονομικές χρεώσεις που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
3. Συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από λήψη δανείου σε ξένο νόμισμα.

Δ.Λ.Π. 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται έτσι ώστε να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν δεχτεί κάποια επιρροή από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται :

1. Στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών
2. Στον προσδιορισμό των εκκρεμών υπολοίπων μεταξύ οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της
3. Στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων των προαναφερόμενων και
4. Στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Δ.Λ.Π. 25 Λογιστική των επενδύσεων

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

Στόχος του παρών Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1. Λογιστικές εφαρμογές και σχολιασμός των ΔΛΠ με βάση τα ΕΛΠ

Οι βασικές λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των Οικ/κων Καταστάσεων είναι οι ακόλουθες (Καραγιάννης, et al, 2012):

- Αρχή του Ιστορικού Κόστους
- Αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων (accrual concept)
- Αρχή της αντικειμενικότητας (objectivity)
- Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
- Αρχή της συντηρητικότητας (prudence concept)
- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
- Αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικότητας (going concern)

Πέραν των ανωτέρω όμως οι Οικονομικές Καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν στην φιλοσοφία τους και τις πολύ σημαντικές αρχές της σύγκρισης Κόστους –Οφέλους για την παροχή της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (balance between Benefit and Cost) και της επικράτησης της «Οικονομικής Ουσίας πάνω από το Τύπο» (substance over form) (Γκίκας, 2002).

Τα Δ.Λ.Π. (I.A.S.) ξεκίνησαν το 1973 από μία διεθνή επιτροπή που ονομαζόταν «Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» 'International Accounting Standards Committee' (I.A.S.C.) η οποία το 2001 μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (I.A.S.B.) (Κάντζος, 2002).

Οι σκοποί του I.A.S.B. είναι να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό, Κοινά Λογιστικά Πρότυπα, που θα πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους και να εργάζεται γενικά για την συνεχή βελτίωση των «διεθνών λογιστικών προτύπων» αλλά και των κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τα δύο σώματα (Συμβουλευτικό Σώμα – Μόνιμη Επιτροπή) υποβάλλουν σχέδια Λογιστικών προτύπων προς το I.A.S.B. το οποίο τα αποδέχεται μετά από συμφωνία των 2/3 των μελών του και τα αποστέλλει σε όλες τις ενδιαφερόμενες χώρες για συζήτηση και παρατηρήσεις. Έπειτα το θέμα επανέρχεται στο IASB και όπου είναι αναγκαίο αναθεωρείται και αν το αναμορφωμένο σχέδιο γίνει αποδεκτό από τα 3/4 των μελών του, τότε αυτό γίνεται ένα καινούργιο 'Πρότυπο' (Standard) (Κάντζος, 2002).

Παρακάτω παρατίθεται πίνακας με τα υπάρχοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Πρωτοψάλτης, 2005):

ΔΛΠ		ΔΠΧΠ	
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των Οικ/κων Καταστάσεων	ΔΠΧ Π 1	Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ
ΔΛΠ 2	Αποθέματα	ΔΠΧ Π 2	Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικές τίτλους
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	ΔΠΧ Π 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη	ΔΠΧ Π 4	Ασφαλιστικές συμβάσεις
ΔΛΠ	Γεγονότα μετά την	ΔΠΧ	Μη κυκλοφορούντα

10	ημερ/νία κλεισίματος Ισολ.	Π 5	περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΛΠ 11	Κατασκευαστικές συμβάσεις	ΔΠΧ Π 6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος	ΔΠΧ Π 7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΛΠ 16	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (Ενσωμ. Πάγια)	ΔΠΧ Π 8	Λειτουργικοί Τομείς
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις	ΔΠΧ Π 31	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 18	Εσοδα	ΔΠΧ Π 32	Χρημ/κα Μέσα: Παρουσίαση
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζόμενους	ΔΠΧ Π 33	Κέρδη ανσο μετοχή
ΔΛΠ 20	Λογιστική Επιχορηγήσεων	ΔΠΧ Π 34	Ενδιάμεση Οικ/κή πληροφόρηση
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις στις μεταβολές τιμών συναλλάγματος	ΔΠΧ Π 36	Μείωση της Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων Ενεργητικού
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού	ΔΠΧ Π 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

			& Απαιτήσεις
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες Οικ/κές Καταστάσεις	ΔΠΧ Π 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις	ΔΠΧ Π 39	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
ΔΛΠ 29	Οικ/κές καταστάσεις σε υπερπληθωρισμό	ΔΠΧ Π 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα
		ΔΠΧ Π 41	Γεωργία

Στην Ελλάδα ισχύει ο Ν.2190/20 βάσει του οποίου λειτουργούν οι Α.Ε. και ο οποίος υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να εκδίδουν Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσης, Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα και Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους.

Το Ι.Α.Σ. 1 σε αντίθεση επιβάλλει Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών, Λογιστικές Μεθόδους και Άλλες Επεξηγήσεις, Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους (Σε Μεγαλύτερο Βαθμό) (Καραγιάννης, et al, 2012).

Το Ι.Α.Σ. 1 επίσης ζητάει Περιβαλλοντολογική Έκθεση, όπου έχει σχέση με τη συμπεριφορά μας προς το περιβάλλον, καθώς επίσης και Κοινωνικό Ισολογισμό, όπου έχει να κάνει με την ωφέλεια του κοινωνικού συνόλου από την επιχείρηση και όχι μόνο των μετόχων. Μια μορφή του Κοινωνικού Ισολογισμού είναι η Κατάσταση Προστιθέμενης Αξίας, όπου η παραγόμενη προστιθέμενη αξία από την

επιχείρηση διανέμεται στους εργαζόμενους, το Κράτος, τούς Μετόχους και όλους τους κοινωνικούς εταίρους (Ευθυμόγλου & Λαζαρίδης, 2000).

3.2. Εισαγωγή στις βασικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) βασίζονται κυρίως στον Κωδικοποιημένο Νόμο Περί Ανωνύμων Εταιρειών Κ2190, Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται από το υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, τις ερμηνείες του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ) και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Σύμφωνα με σχετική μελέτη της SOL Ernst & Young υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

Με βάση τα ΕΛΠ μπορεί να δημιουργηθούν διαφορές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Ορισμένες θυγατρικές, με σημαντικά διαφορετική δραστηριότητα από αυτή του υπόλοιπου ομίλου, εξαιρούνται.
- Το κριτήριο για τον διαχωρισμό μεταξύ συγχωνεύσεων και εξαγορών περί ενοποίησης επιχειρήσεων γίνεται μάλλον με βάση τη νομική μορφή, παρά με βάση το αν μπορεί να προσδιορισθεί ο αγοραστής.
- Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές καταχωρίζονται σαν αναβαλλόμενα έσοδα και όχι στο Αποτέλεσμα, μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων που αφορούν.
- Οι ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές δανείων που ελήφθησαν για την κτήση παγίων στοιχείων κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά την περίοδο αποπληρωμής του δανείου.

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς, που είναι διαθέσιμα προς πώληση και παράγωγα δεν καταχωρίζονται σε πραγματικές αξίες.
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και παράγωγα δεν καταχωρίζονται σε πραγματικές αξίες.
- Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, καθώς και έξοδα ερευνών είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιηθούν.
- Η υπεραξία κατά την ενοποίηση (goodwill) μπορεί να διαγραφεί απευθείας, με χρέωση των ιδίων κεφαλαίων.
- Η αξία των εδαφικών εκτάσεων και των ακινήτων αναπροσαρμόζεται περιοδικά (κάθε τέσσερα χρόνια), με βάση συντελεστές που ορίζει ο νόμος και όχι με βάση την πραγματική τους αξία.
- Τα αποθέματα αποτιμώνται στο χαμηλότερο του κόστους, καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και κόστους αντικατάστασης.
- Η αξία των επενδύσεων σε ακίνητα αναπροσαρμόζεται περιοδικά (κάθε τέσσερα χρόνια) και αποσβένεται.
- Ο όρος «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» είναι αρκετά ευρύς και περιλαμβάνει κέρδη και ζημιές από πώληση παγίων στοιχείων, από μη χρησιμοποιηθείσες προβλέψεις, συναλλαγματικές διαφορές κ.λπ.
- Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν κεφαλαιοποιούνται.
- Οι δαπάνες και τα έσοδα κατασκευαστικών έργων που διαρκούν περισσότερο του έτους, δεν λογίζονται κανονικά, με βάση τη μέθοδο της τμηματικής ολοκλήρωσης του έργου.
- Οι προβλέψεις λογίζονται, με βάση τη φορολογική νομοθεσία, στις περιπτώσεις που δεν υφίσταται και τυπικά η σχετική υποχρέωση κατά την ημερομηνία στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός.

- Γενικά, οι προβλέψεις δεν υπολογίζονται βάσει της καθαρής παρούσας αξίας τους.

- Τα προτεινόμενα μερίσματα λογίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμη εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

- Τα χρηματοπιστωτικά μέσα του εκδότη λογίζονται με βάση τη νομική τους μορφή, ενώ τα σύνθετα μέσα δεν διαχωρίζονται μεταξύ υποχρεώσεων και στοιχείων Καθαρής Θέσης.

- Οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται ως στοιχείο ενεργητικό, ενώ σχηματίζεται ένα ισόποσο αποθεματικό μέσω της διανομής και εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα κέρδη και οι ζημιές από την πώλησή τους αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα.

- Το κόστος δανεισμού που κεφαλαιοποιείται εμφανίζεται ως ασώματο (άυλο) περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται σε πέντε έτη, αντί να προστίθεται στο κόστος του παγίου που αφορά.

Με βάση τα ΔΛΠ μπορεί να δημιουργηθούν διαφορές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τον χειρισμό των σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών κατά τη διάθεση οικονομικής μονάδας του εξωτερικού.

- Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών που λειτουργούν σε χώρες με υπερπληθωρισμό.

- Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για την απόκτηση παγίων στοιχείων εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση των παγίων που αφορούν.

- Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τον χειρισμό των κινήτρων που δίδονται για χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Η παράγραφος 7 (άρθρο 17) ορίζει ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου 4308/2014 (ΕΛΠ), δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Π.Χ.Α.. Πάντως, στην πράξη και για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν θα απαιτηθεί καθόλου ή θα απαιτηθεί ελάχιστη προσφυγή στις προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι πολύπλοκες και απαιτούν βαθιά σχετική γνώση και εμπειρία, για την εφαρμογή τους.

Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως :

- τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης),
- οι αναβαλλόμενοι φόροι,
- η κεφαλαιοποίηση των τόκων,
- τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και
- οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.3. Διαφορές ΔΛΠ και ΕΛΠ

Για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στις Ευρωπαϊκές χώρες έγινε μια προσπάθεια την δεκαετία του 1980 με τις κοινοτικές οδηγίες 4 & 7, οι οποίες και ενσωματώθηκαν στο Ελληνικό Δίκαιο (Νόμος 2190/1920) (Ντζανάτος, 2008).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση στις 13 Ιουνίου του 2000 πρότεινε την καθιέρωση των ΔΛΠ ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών στις κεφαλαιαγορές το αργότερο το 2005. Έπειτα η Ευρωπαϊκή Ένωση με σκοπό να ενισχύσει την ομοιομορφία, την συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο ανακοίνωσε πως όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στις κεφαλαιαγορές των κρατών μελών της ΕΕ υποχρεούται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ΔΛΠ από 1/1/2005 και έπειτα. Για τις εταιρείες οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες στα Χρηματιστήρια αποφασίστηκε από το 2006 να υπάρχει καθολική εφαρμογή των ΔΛΠ (Ντζανάτος, 2008).

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις νοούνται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, της απόδοσης της καθώς και των διαφορών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί από αυτήν. Τα ΔΛΠ υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να εκδίδουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις (Ντζανάτος, 2008):

- Ισολογισμό
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Κατάσταση μεταβολών Ιδίων κεφαλαίων
- Το προσάρτημα, το οποίο περιλαμβάνει τις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

Πριν την επιβολή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, οι επιχειρήσεις ήταν υποχρεωμένες να εκδίδουν τις ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις βάση του Νόμου 2190/1920 (Ντζανάτος, 2008):

- Ισολογισμό
- Αποτελέσματα χρήσης
- Πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα
- Έκθεση ΔΣ στους μετόχους

Η διοίκηση των επιχειρήσεων μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με οποιονδήποτε τρόπο θέλει. Μονάχα όταν οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες εκδίδονται και δημοσιεύονται για άλλα πρόσωπα, όπως μετόχους, επενδυτές, πιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ., θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ. Την ευθύνη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων την έχει η διοίκηση της επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008).

Μελετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρούμε πως υπάρχουν αρκετές διαφορές σε σχέση με τα τοπικά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα δούμε τις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ τους.

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ χωρίζονται σε τρεις βασικές κατηγορίες

(Ντζανάτος, 2008):

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις,
- στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων, και
- στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Τα ΔΛΠ απαιτούν την σύνταξη της κατάστασης μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων κάτι το οποίο δεν προβλέπεται στα ΕΛΠ. Το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του πίνακα Διάθεσης των κερδών.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, στα ΔΛΠ υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση αφού είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για να μπορέσει ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα Ιδία Κεφάλαια της επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008):

(α) κατά τη διάρκεια της χρήσης,

(β) κατά τη λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Στο προσάρτημα περιλαμβάνονται και οι γνωστοποιήσεις (notes) οι οποίες αποτελούν ένα αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων και είναι μια δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

3.3.1. Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από έλλειψη του ελληνικού θεσμικού πλαισίου κανόνων λογιστικής μεταχείρισης συγκεκριμένων θεμάτων που για τα ΕΛΠ δεν προβλέπονται είναι (Ντζανάτος, 2008):

1. 1.Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων (ΔΛΠ 39 παρ.142)
2. 2.Λογιστική μεταχείριση μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19 παρ.52)

3. 3.Αναγνώριση προβλέψεων στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν σαν εξαγορές (ΔΛΠ 22 παρ.31)
4. 4.Λογιστική κοινοπραξιών που μπορεί να βασισθεί στην αξία κτήσης (ΔΛΠ 31 παρ.25, 32)
5. Μέτρηση της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων (ΔΛΠ 36)
6. Λογιστική μεταχείριση της εσωτερικά δημιουργούμενης φήμης και άλλων παρόμοιων στοιχείων αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται (ΔΛΠ 32 παρ.77)
7. Λογιστική κάλυψης κινδύνων για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (ΔΛΠ 39 παρ.142)
8. Ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού (Διερμηνεία 12).

3.3.2. Διαφορές στην λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων

Οι διαφορές στη λογιστική μεταχείριση μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι αρκετές σε αριθμό. Η αναφορά όλων αυτών δεν εμπίπτει στα πλαίσια αυτής της μελέτης. Για το λόγο αυτό παρατίθενται παρακάτω οι εκτιμώμενες σημαντικότερες διαφορές που έχουν τις μεγαλύτερες επιπτώσεις στα αποτελέσματα στη κεφαλαιακή δομή και στη περιουσιακή διάρθρωση μιας επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008):

❖ Έξοδα πολυετούς απόσβεσης – Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης:Με βάση τα ΕΛΠ όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν

υπερβαίνει τα πέντε έτη. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης μόνο αν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

❖ Αναβαλλόμενοι φόροι:

Με βάση τα ΕΛΠ δε γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους. Με βάση τα ΔΛΠ τώρα αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

❖ Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Αναπροσαρμογές:

Με βάση τα ΕΛΠ τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν. 2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος. Αντίθετα με βάση τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται από εξειδικευμένο εκτιμητή.

❖ Λογιστική αποσβέσεων:

Οι αποσβέσεις με βάση τα ΕΛΠ υπολογίζονται με τους συντελεστές απόσβεσης που καθορίζονται από τη νομοθεσία. Με βάση τα ΔΛΠ κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των παγίων της ανά συχνά χρονικά διαστήματα γιατί οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

❖ Χρηματοδοτικές μισθώσεις:

Με βάση τα ΕΛΠ τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια περιουσιακά στοιχεία ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στον ισολογισμό του μισθωτή αλλά παραμένουν και εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή. Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για το μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή. Τα ΔΛΠ διακρίνονται τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια.

❖ Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού:

Τα ΕΛΠ και ειδικότερα το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Έτσι οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται σε λογαριασμό της καθαρής θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε ως έσοδο επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικά περιουσιακών στοιχείων. Τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν την απευθείας πίστωση στα ίδια Κεφάλαια.

❖ Συμμετοχές:

Με βάση τα ΕΛΠ στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Με βάση τα ΔΛΠ στον ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο

της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Αναφορικά τώρα με τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού έξω από τα ίδια κεφάλαια.

3.3.3. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης

Τα ΔΛΠ αναπτύσσονται και καθορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS) μέσα από μία πολιτική διαδικασία στην οποία μετέχουν οι εκπρόσωποι των ενδιαφερομένων για τα πρότυπα μερών. Αντίθετα, τα ΕΛΠ έχουν θεσμοθετηθεί στο μεγαλύτερο μέρος τους από τις κυβερνητικές πλειοψηφίες για το συμφέρον των ενδιαφερόμενων μερών, με ελάχιστη όμως έως μηδενική συμμετοχή των τελευταίων (Ντζανάτος, 2008).

Πολύ λίγα είναι γνωστά στη χώρα μας για τους παράγοντες που επηρέασαν τη διαμόρφωση των ΕΛΠ, αλλά και για τις επιπτώσεις των προτύπων στα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012).

3.3.4. Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Κατά την κατάρτιση των Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν αρκετά σημεία διαφοροποίησης (Ντζανάτος, 2008):

I. Ενοποιημένος Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Στην Ελληνική Νομοθεσία οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ στα ΔΛΠ δεν είναι

υποχρεωμένες να συντάσσουν πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων αλλά είναι υποχρεωτικό να συντάσσουν πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

II. Διαφορές Ενοποίησης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης είναι (α) να αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα 5 έτη, και (β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης τους απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου Ισολογισμού.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

III. Δικαιώματα Μειοψηφίας.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι διαφορές ενοποίησης εμφανίζονται στον ενοποιημένο Ισολογισμό με τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» στην κατηγορία Ίδια κεφάλαια.

Στα ΔΛΠ όμως οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη ξεχωριστή κατηγορία από τις υποχρεώσεις και τα Ίδια κεφάλαια.

3.4. Συγκριτικός πίνακας διαφορών μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

Η ψήφιση του Ν.4308/2014 το Νοέμβριο του 2014 υποχρεώνει όλες τις επιχειρήσεις, για τις χρήσεις που ξεκινούν μετά την 1η Ιανουαρίου 2015, να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Η εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, η ορολογία και οι λογιστικοί κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουν προκαλέσει την αίσθηση ότι τα Ε.Λ.Π. και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α. εφεξής) έχουν μεταξύ τους μικρές διαφορές και είναι ουσιαστικά πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα. Στην συνέχεια παραθέτω έναν συγκριτικό πίνακα μεταξύ των δύο λογιστικών προτύπων ώστε να γίνουν κατανοητές οι βασικές διαφορές.

Ε.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.
Οικονομικές Καταστάσεις	
Προοδευτικότητα βάσει του μεγέθους της οντότητας στις απαιτήσεις του Ν.4308/2014 όσον αφορά την σειρά (πλήθος) των χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	Ανεξαρτήτως μεγέθους επιχείρησης απαιτείται να καταρτίζεται πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων.
Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται συναλλαγές με τους μετόχους καθώς και σειρά συναλλαγών μεταγενέστερης επιμέτρησης (π.χ επιμέτρηση Διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων).	Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρακολουθούνται μόνο οι συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες – μετόχους της οντότητας. Οι λοιπές μεταβολές ιδίων κεφαλαίων πρέπει να παρουσιάζονται είτε σε μια μεμονωμένη κατάσταση Λοιπού Συνολικού Εισοδήματος, είτε στα πλαίσια μιας ενιαίας κατάστασης Συνολικού Εισοδήματος.
Όσον αφορά την Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Χρηματοροών), λαμβάνοντας υπόψη το Παράρτημα των υποδειγμάτων, προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η κατάρτιση αυτής με την άμεση μέθοδο.	Στα Δ.Π.Χ.Α. η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών μπορεί να γίνει είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο.

Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία	
Δίνεται επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη ιδιοπαραγόμενων παγίων με μακρά περίοδο κατασκευής με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.	Οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου με μακρά περίοδο κατασκευής.
Οι δαπάνες ανάπτυξης εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται διακεκριμένα στις οικονομικές καταστάσεις και αποσβένονται σε δέκα έτη.	Οι δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποσβένεται σε συστηματική βάση κατά τα έτη της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε υπόκειται σε απόσβεση με περίοδο απόσβεσης τα δέκα έτη.	Όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται.
Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.	Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπάρχει επιλογή λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα προβλέπεται επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας τουλάχιστον ανά τετραετία και διετία αντίστοιχα.	Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα ο επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας ορίζεται ότι πρέπει να γίνονται τακτικά δίχως να προσδιορίζεται χρονική περίοδος.
Απομείωση	
Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν εκτιμάται ότι η ζημιά αυτή είναι μόνιμου χαρακτήρα.	Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται άμεσα όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία χωρίς να εξετάζεται εάν η ζημιά έχει μόνιμο χαρακτήρα.

<p>Συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης</p>	
<p>Σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης με λειτουργική μίσθωση αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση.</p>	<p>Σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης με λειτουργική μίσθωση εξετάζεται περαιτέρω η ουσία της συναλλαγής (σχέση λογιστικής αξίας-εύλογης αξίας-τιμής πώλησης-ύψος μισθώματος σε σχέση με τα ισχύοντα στην αγορά) και υπό προϋποθέσεις αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση.</p>
<p>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση</p>	
<p>Μόνο οι μεγάλοι μεγέθους οντότητες έχουν την υποχρέωση να περιλαμβάνουν στις Σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, τα οποία η Διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα.</p>	<p>Οι ομάδες εκποίησης (ομάδες περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και υποχρεώσεων, τα οποία προορίζονται για εκποίηση) κατατάσσονται και εμφανίζονται διακριτά στον Ισολογισμό επιμετρούμενες στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής τους αξίας και της εύλογης μείον τα άμεσα κόστη πώλησης.</p>
<p>Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις</p>	
<p>Υπάρχει δυνατότητα μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης να επιμετρούνται τα Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία στο κόστος κτήσης μείον τις τυχούσες ζημιές απομείωσης. Εναλλακτικά, μπορεί να επιλεγθεί λογιστική πολιτική που ομοιάζει με αυτή των Δ.Π.Χ.Α.</p>	<p>Τα Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την απόκτησή τους κατατάσσονται σε μία εκ των κατηγοριών ανάλογα με το είδος τους και τις προθέσεις της Διοίκησης και δεν υπάρχει η δυνατότητα επιμέτρησης στο κόστος κτήσης παρά μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις (μη εισηγμένοι συμμετοχικοί τίτλοι που δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα).</p>

<p>Η μεταφορά από τα "Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη" προς την κατηγορία "Διαθέσιμα προς πώληση" επιτρέπεται αρκεί να αλλάξει η πρόθεση της Διοίκησης.</p>	<p>Σε περίπτωση αναταξινόμησης η κατηγορία "Διακρατούμενα μέχρι τη λήξη" κηλιδώνεται, αφού δεν πραγματοποιήθηκε η δέσμευση της επιχείρησης να διατηρήσει μέχρι τη λήξη τα χρηματοοικονομικά μέσα. Οι συνέπειες της κηλίδωσης είναι η υποχρεωτική μεταφορά όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που είναι ταξινομημένα ως "διακρατούμενα ως τη λήξη" σε άλλη κατηγορία και η απαγόρευση χρήσης της κατηγορίας για τα επόμενα 2 έτη.</p>
<p>Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις (Συνέχεια)</p>	
<p>Η μεταγενέστερη επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος των έντοκων Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου (εναλλακτικά επιτρέπεται και η σταθερή μέθοδος) κρίνεται από την σημαντικότητα των ποσών. Σε περίπτωση που τα ποσά δεν είναι σημαντικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούνται στο κόστος ή στο οφειλόμενο ποσό.</p>	<p>Τα "Δάνεια και απαιτήσεις", οι "διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις" και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος και οι τόκοι υπολογίζονται βάσει τη μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.</p>
<p>Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και γνωστοποιείται η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα θα οδηγήσουν στην αναστροφή .</p> <p>Οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην Καθαρή Θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.</p>	<p>Αν έχει λάβει χώρα ζημιογόνο γεγονός και το περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση τότε άμεσα αναγνωρίζεται η απομείωση. Μοναδική περίπτωση όπου εξετάζεται ο μόνιμος χαρακτήρας απομείωσης είναι όταν εξετάζονται για απομείωση τα "Διαθέσιμα προς πώληση".</p> <p>Η ζημιά απομείωσης μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν αποτιμάται σε εύλογη αξία, επειδή αυτή δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, δεν επιτρέπεται να αναστραφεί.</p>

<p>Τα παράγωγα δύναται να μην αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και αντί αυτού να παρασχεθούν γνωστοποιήσεις.</p>	<p>Τα παράγωγα με τα αποτελέσματά τους αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και αν δεν προορίζονται για αντιστάθμιση αποτιμώνται στην εύλογη αξία με τις μεταβολές να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.</p>
<p>Αποθέματα</p>	
<p>Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα.</p>	<p>Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων δεν ταξινομούνται στο κονδύλι "Αποθέματα".</p>
<p>Δίνεται επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.</p>	<p>Οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής.</p>
<p>Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού</p>	
<p>Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται και αποτιμώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά, είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.</p>	<p>Η χρήση αναλογιστικής μεθόδου για τον υπολογισμό του υπολοίπου της πρόβλεψης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς απαιτείται.</p>
<p>Όλες οι διαφορές που προκύπτουν κατά την επανεκτίμηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο στην οποία προκύπτουν.</p>	<p>Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά ως Λοιπά Συνολικά Εισοδήματα που κινούν την καθαρή θέση.</p>
<p>Κρατικές επιχορηγήσεις</p>	

<p>Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.</p>	<p>Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται είτε ως υποχρεώσεις είτε εναλλακτικά, μειωτικά στην αξία κτήσης επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων</p>
<p>Αναβαλλόμενος φόρος</p>	
<p>Η αναγνώριση ή μη αναβαλλόμενου φόρου αποτελεί επιλογή λογιστικής πολιτικής.</p>	<p>Η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου είναι υποχρεωτική.</p>
<p>Καθαρή Θέση</p>	
<p>Κόστη που σχετίζονται άμεσα με στοιχείο καθαρής θέσης παρακολουθούνται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικά.</p>	<p>Οποιοδήποτε αντάλλαγμα που σχετίζεται με στοιχεία καθαρής θέσης λαμβάνεται ή καταβάλλεται, προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας από την Καθαρή θέση ανεξαρτήτως της σημαντικότητας του ποσού.</p>
<p>Προοδευτικότητα βάσει του μεγέθους της οντότητας στις απαιτήσεις του Ν.4308/2014, όσον αφορά το πλήθος των γνωστοποιήσεων. Όσο το μέγεθος της οντότητας μικραίνει τόσο αυξάνονται και οι απαλλαγές από γνωστοποιήσεις.</p>	<p>Με εξαίρεση κάποιες γνωστοποιήσεις που αφορούν οντότητες των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένη αγορά, δεν υπάρχουν απαλλαγές στις απαιτούμενες από τα Δ.Π.Χ.Α. γνωστοποιήσεις ανάλογα με το μέγεθός της οντότητας.</p>
<p>Δεν υπάρχει απαίτηση γνωστοποίησης διαχείρισης κινδύνων όπως αυτή ορίζεται από το ΔΠΧΑ 7.</p>	<p>Το ΔΠΧΑ 7 απαιτεί μία σειρά γνωστοποιήσεων σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων από τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατέχει η οντότητα και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους κινδύνους.</p>
<p>Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων</p>	
<p>Μικροί και μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου ενδιαφέροντος.</p>	<p>Δεν υπάρχει απαλλαγή από την υποχρέωση ενοποίησης ανάλογα με το μέγεθος του ομίλου.</p>

<p>Υπάρχουν απαλλαγές όσον αφορά τις οντότητες που μπορούν να μην συμπεριληφθούν στην ενοποίηση.</p>	<p>Υπάρχει υποχρέωση να ενοποιούνται όλες οι επενδύσεις μίας οντότητας. Οι απαλλαγές που δίνονται είναι πολύ λιγότερες.</p>
<p>Πρώτη εφαρμογή</p>	
<p>Παρά το γεγονός ότι απαιτείται αναδρομική εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών στην πρώτη εφαρμογή, με στόχο την εύκολη μετάβαση από το ένα πλαίσιο στο άλλο, ο Ν.4308/2014 παρέχει πολλές δυνατότητες αποφυγής της αναδρομικής εφαρμογής. Ειδικά για τις μικρές επιχειρήσεις δεν απαιτείται ουσιαστικά μετάβαση αφού τους δίνεται η δυνατότητα να ενσωματώνουν τα ποσά της χρήσης 2014 με την καλύτερη δυνατή προσέγγιση στα νέα υποδείγματα.</p>	<p>Οι απαλλαγές που δίνονται κατά την μετάβαση είναι πολύ λιγότερες και άρα η όλη διαδικασία είναι περισσότερο απαιτητική σε πόρους της επιχείρησης.</p>

Συμπερασματικά, η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α.:

- είναι περισσότερο απαιτητική άρα και η ανάγκη για συμβουλευτική υποστήριξη μεγαλύτερη στην περίπτωση που το λογιστήριο της επιχείρησης δεν είναι επαρκώς καταρτισμένο,
- δεν έχει διαθέσιμες προς επιλογή από τις επιχειρήσεις λογιστικές πολιτικές που επιτρέπονται από τα Ε.Λ.Π. και απλοποιούν λογιστικούς χειρισμούς με καλύτερα παραδείγματα αυτά των χρηματοοικονομικών μέσων που στα Ε.Λ.Π. μπορούν να επιμετρούνται στο κόστος και της δυνατότητας μη αναγνώρισης του αναβαλλόμενου φόρου στις οικονομικές καταστάσεις,
- αυξάνει τον όγκο των γνωστοποιήσεων σε σχέση με τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων των Ε.Λ.Π., μη λαμβανομένων υπόψη των απαλλαγών του άρθρου 30 του Ν.4308/2014 και επιπλέον,

- δεν θα είναι διαθέσιμες και οι απαλλαγές των Ε.Λ.Π. όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις ανάλογα με το μέγεθος μίας οντότητας βάσει του άρθρου 30 του Ν.4308/2014,
- δεν θα είναι διαθέσιμες οι απαλλαγές των Ε.Λ.Π. οι οποίες είναι σχετικές με την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και
- θα είναι υποχρεωτική η σύνταξη αναλογιστικής μελέτης ετησίως.

3.5. Διαφορές ανά λογιστικό πρότυπο

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 1 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να

περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 2 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σχετικά με το κόστος κτήσης στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται πως εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23, τότε το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, συναλλαγματικές διαφορές δανείων και

διαφορές πιστώσεων (διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού), ενώ κατά τα ΕΛΠ οι δαπάνες αυτές δεν κοστολογούνται.

Όσον αφορά την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO).

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 8 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και ΕΛΠ είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά. Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

Τέλος, η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων, εκτός από τις διαφορές στο φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 10 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σχετικά με τα μερίσματα, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, καταχωρούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου οπότε καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση.

Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ 10 μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 11 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Το Δ.Λ.Π. 11 αναφέρεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων των οποίων η δραστηριότητα ξεπερνά τη μία λογιστική περίοδο και προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων της σύμβασης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11 στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης, όμως, μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος

καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 12

Στις βασικές λογιστικές αρχές ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, ενώ υπολογίζεται σύμφωνα με τις κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Επίσης, σημαντική διαφορά είναι ότι στα ήδη ισχύοντα, δεν υπάρχει διάταξη που να μιλάει περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου κι έτσι δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη.

Με βάση τα άρθρα του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε, να προσδιοριστεί το ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές.

Κάτω από το πρίσμα του λογισμού και απεικόνισης τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος σε προσωρινές και μόνιμες, με βάση τα ΔΛΠ, τίθενται θέματα επαναθεώρησης του τρόπου υπολογισμού, δήλωσης και απόδοσης του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή, προκύπτει ζήτημα επαναριοθέτησης της βάσης υπολογισμού του φόρου, Π.χ. στην περίπτωση που θα λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα πριν από την επιβάρυνση (ή επαύξηση) με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση) αντίστοιχα.

Επιπλέον, τίθεται θέμα διάκρισης των λογιστικών διαφορών σε προσωρινές και μόνιμες. Κάτι τέτοιο θα συνεπάγεται ενδεχομένως από πρακτικής πλευράς:

- Διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις φορολογικές αρχές.

- Διαμόρφωση κατάλληλων, επεξηγηματικών και πληροφοριακών συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων.

- Διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων προς τις φορολογικές αρχές.

- Διαφορετική επεξεργασία των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να παρέχεται τελικά, λεπτομερής και διακριτή απεικόνιση των λογιστικών διαφορών και της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης απαίτησης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό.

Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση.

Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός.

Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί

εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 14

Το πρότυπο αυτό προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν γεωγραφικούς τομείς δράσης ή επιχειρησιακούς, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στα τμήματα αυτά, εφόσον το κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί “απόσχισης κλάδου”. Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 15

Βάση των ήδη ισχυόντων, βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας. Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98, που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάση νόμου.

Με βάση τα ΔΛΠ τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα περιλαμβάνει και τα διάφορα έξοδα απόκτησης τους, ενώ υπάρχει και η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους. Ακόμη, βάση των προτύπων, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από τη προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το ΠΔ 100/1998.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 17

Με βάση τις βασικές λογιστικές αρχές οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται ως λειτουργικές. Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα πάγια και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις. Τα ΔΛΠ έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας.

Συγκεκριμένα, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων παγίων από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης, ενώ με βάση τους κανόνες του προτύπου αυτού, τις αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ακόμη, με βάση τα ΔΛΠ, ως έσοδο του εκμισθωτή και έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, τα μισθώματα που καταβάλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και έσοδο για τον εκμισθωτή) που αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 18

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία έσοδα προέρχονται και από τις επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για την απόκτηση παγίων, αλλά και από επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Ως έσοδο θεωρείται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, ενώ τα ΔΛΠ αποδέχονται ως έσοδο και μια πράξη ανταλλαγής προϊόντων ή υπηρεσιών. Ακόμη μια σημαντική διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ στηρίζονται στην αρχή του δεδουλευμένου και στην αρχή της αντιστοίχισης εσόδων - εξόδων, ενώ ο ΚΦΕ στηρίζεται στην αρχή του ληξιπρόθεσμου και απαιτητού.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 19 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών. Στην Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος.

Επίσης, όσον αφορά τις περιπτώσεις που άπτονται του ΔΛΠ 26, δεν υπάρχει τίποτα ειδικό στην Ελληνική Νομοθεσία, αλλά ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190/1920.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 20 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κατά το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώριση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό καθαρής θέσης.

Κατά την Ελληνική Νομοθεσία όμως, η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας στην πίστωση λογαριασμού καθαρής θέσης, ενώ δεν παρέχεται η δυνατότητα καταχώρισης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 21 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 23 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με την μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 24 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Μεταξύ των διατάξεων της Ελληνικής Νομοθεσίας και του ΔΛΠ 24 δεν υπάρχουν διαφορές που να επηρεάζουν την Καθαρή Θέση ή τα Αποτελέσματα Χρήσεως μίας επιχείρησης, απλώς το ΔΛΠ 24 επιβάλλει την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο η διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ορίζεται από το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920. Το άρθρο αυτό ορίζει η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο

στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Κατά το Δ.Λ.Π. 28 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων».

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 31

Το Λογιστικό Πρότυπο 31 ορίζει τον ορισμό της κοινοπραξίας, κατά το οποίο είναι μια συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Το Δ.Λ.Π. προβλέπει τρία είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς: (α) συμμετοχική δραστηριότητα, (β) συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού, (γ) συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό πρόσωπο. Η λογιστική μεταχείριση των κοινοπραξιών εξαρτάται από τον τύπο κοινοπραξίας που αναφέρεται η κάθε περίπτωση.

Σε αντιπαράθεση με τα ορισμένα από το Δ.Λ.Π. 31, δεν υπάρχει κάτι σχετικό στο Ελληνικό Δίκαιο. Η έννοια της κοινοπραξίας που γίνεται αντιληπτή από τα Δ.Λ.Π.

είναι λεπτομερέστερη σε σχέση με αυτήν που αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία επί του παρόντος.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 34

Η σημαντικότερη διαφορά του προτύπου αυτού με την ελληνική νομοθεσία, έγκειται στο γεγονός ότι η δεύτερη ορίζει πως οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εκδίδονται τουλάχιστον για εξάμηνο και των εισηγμένων θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Αντίθετα, το πρότυπο δεν ορίζει χρονικό διάστημα έκδοσης τους και την τακτικότητα έκδοσης τους, ούτε και ποιες επιχειρήσεις θα τις εκδίδουν. Αυτά τα θέματα τα αφήνει στη νομοθετική δικαιοδοσία των αρμόδιων αρχών του κάθε κράτους.

Άλλη σημαντική διαφορά είναι ότι με βάση το πρότυπο οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και τις επεξηγηματικές σημειώσεις, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Με λίγα λόγια, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαφορές είναι όμοιες με τις διαφορές που σημειώνονται μεταξύ του ελληνικού δίκαιου και του ΔΛΠ 1.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 36

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία αναγνωρίστηκε αυτή.

Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη

και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 37

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων και πιθανά μελλοντικά έξοδα.

Ο Ελληνικός φορολογικός νόμος δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη (δηλαδή οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού). Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι Ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων, παρά το γεγονός ότι αυτό επιτάσσεται από το λογιστικό δίκαιο.

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, θα πραγματοποιούνται ειδικές προβλέψεις βάσει συγκεκριμένων στοιχείων που τεκμηριώνουν την πιθανότητα απώλειας της απαίτησης. Γενικές προβλέψεις, στο μέτρο που κρίνονται σκόπιμες, θα σχηματίζονται επίσης βάσει δικαιολογημένων εκτιμήσεων της τράπεζας και όχι βάσει ορισμένου από πριν ποσοστού, όπως προβλέπουν επί του παρόντος οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 38

Τα άυλα πάγια στοιχεία, σύμφωνα με τις ελληνικές διατάξεις, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους.

Ακόμη τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Σύμφωνα με το πρότυπο, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται.

Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.

Τέλος, τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 39

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το μα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται.

Με βάση όμως τα ΔΛΠ, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής.

Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την τακτική να μην αναγνωρίζουν γενική αντιστάθμιση κινδύνου. Όλα αυτά σε αντίθεση με αυτά που ορίζει το πρότυπο για τα παράγωγα.

Άλλη διαφορά είναι ότι, με το καθεστώς των ΔΛΠ, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται εν πολλής ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση αποτελέσματα ή υπό προϋποθέσεις απευθείας στην καθαρή θέση.

Ακόμη με τα ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Από την άλλη, με βάση τον ΚΦΕ, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση

χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών «Αποθεματικά από Χρεόγραφα» προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή / λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Η σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι, σύμφωνα με τα πρώτα, τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, ενώ η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς αντιστάθμισης.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 40

Σε αντίθεση με τους κανόνες του προτύπου, στο ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Το μόνο που ορίζεται είναι ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή.

Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Αφήνεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση ή μη κάποιας αρχής. Αντίθετα, στην περίπτωση που ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπει περισσότερες από μία λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μία από τις μεθόδους, εκτός εάν το Πρότυπο ή η Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες.

Όταν ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται πάγια η καταλληλότερη μέθοδος για κάθε

κατηγορία. Όταν έχει αρχικά επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος, κάθε αλλαγή αυτής θα πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 και να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ή κατηγορίες ειδών. Σημειώσεις: Με βάση το ΔΛΠ 40, τα βιολογικά στοιχεία κατά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον τα προβλεπόμενα κόστη διάθεσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα στοιχεία είτε αποτελούν πάγια ή αποθέματα, κατά την κτήση τους αποτιμώνται στο κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1 Μεθοδολογία έρευνας

Σε μία ερευνητική ομάδα ξεκινώντας το έργο της καλείται να επιλέξει ανάμεσα σε διάφορα εργαλεία έρευνας (συνέντευξη, ερωτηματολόγιο κ.α.) εκείνο που θα εξασφαλίσει την πιο αξιόπιστη και καλύτερη δυνατή προσέγγιση του θέματος και θα καταλήξει στα ακριβή αποτελέσματα με τις πιο έγκυρες πληροφορίες.

4.2 Ερευνητικό εργαλείο

Σαν ερευνητικό εργαλείο σχετικά με το θέμα μας χρησιμοποιήσαμε το ερωτηματολόγιο. Όπως όλα τα ερωτηματολόγια έτσι και το συγκεκριμένο αποτελείται από μία σειρά ερωτήσεων. Οι οποίες είναι επιλεγμένες με κύριο κριτήριο τη σημαντικότητα τους και την καθοριστικότητα τους σχετικά με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Ο σκόπος του ερωτηματολογίου είναι να διακρίνεται από σαφήνεια, συνοχή, κατάλληλη δομή και πληρότητα ώστε να καλυφθούν όσο τον δυνατόν περισσότερες πτυχές πάνω στο θέμα μας. Το βασικό ερευνητικό ερώτημα ήταν το πώς αντιμετωπίζουν στον οικονομικό κλάδο τον νέο νόμο.

4.3 Επίπεδα μέτρησης ή βασικοί τύποι μέτρησης

Κλειστές-Δίτιμες(Dichotomous)

Στο ερωτηματολόγιο υπάρχουν λίγες ερωτήσεις τύπου κλειστές-δίτιμες (dichotomous),είναι οι ερωτήσεις που σου δίνουν την επιλογή να απαντήσεις Ναι ή όχι. Αυτές οι ερωτήσεις είναι άμεσες και έχει ως αποτέλεσμα να είναι πιο εύκολη και γρήγορη η αποκωδικοποίηση του. Όμως από τα βασικά μειονεκτήματα τους είναι ότι όποια και να είναι η ερώτηση την απλουστεύουν.

Κλίμακα Likert

Στο ερωτηματολόγιο υπάρχουν ερωτήσεις που βασίζονται στην κλίμακα Likert. Η κλίμακα είναι μία πολυμεταβλητή κλίμακα μέτρησης με την οποία μετράται η στάση (attitude) των ατόμων πάνω σε ένα θέμα,αποτελείται από μία σειρά προτάσεων οι οποίες μετράνε την γνώμη του ατόμου πάνω στο ζήτημα.Συμβάλει στην επίτευξη της αξιοπιστίας(reliability) και στην εγκυρότητα(validity) των ατόμων. Συγκεκριμένα ο ερωτηθέντας δηλώνει το βαθμό συμφωνίας και διαφωνίας πάνω στην ερώτηση μέσα από μια σειρά κλιμακωτών προτάσεων.Οι προτάσεις σύμφωνα με την κλίμακα Likert είναι:
Συμφωνώ απόλυτα,Συμφωνώ,Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, διαφωνώ, διαφωνώ απόλυτα

4.4.Το δείγμα της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας προωθήθηκε μέσω των ερωτηματολογίων από εμάς τους ίδιους στα γραφεία τους στο Ηράκλειο Κρήτης σε 4 αλυσίδες super market και συγκεκριμένα στο τμήμα του λογιστηρίου. Συνολικά απαντήθηκε από 48 άτομα.

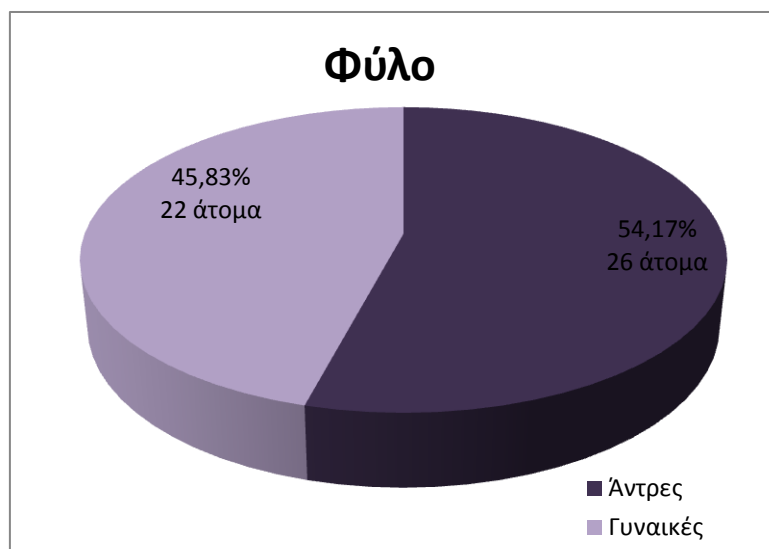
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Στατιστική ανάλυση αποτελεσμάτων

5.1 Ανάλυση των δημογραφικών στοιχείων

Ως προς το φύλο των ερωτηθέντων:

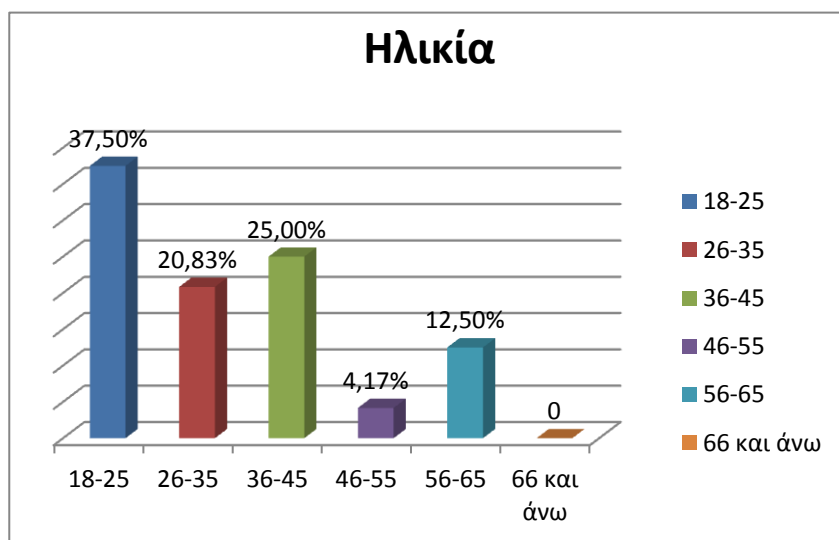
Στα αποτελέσματα της έρευνας παρατηρείται ότι η πλειοψηφία με 54,17% και συγκεκριμένα 26 άτομα είναι άντρες, έναντι του 45,83% που ανήκει στις γυναίκες και αποτελείται από 22 άτομα. Παρατηρείται ότι η διαφορά δεν είναι τόσο μεγάλη όσο θα περιμέναμε λόγω της φύσης του επαγγέλματος.



Διάγραμμα 1: Δημογραφικά στοιχεία –Ερώτηση 1

Ως προς την ηλικία των ερωτηθέντων:

Όσο αφορά την ηλικία, παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό ανήκει στα άτομα από 18 έως 25 με 37,5% (δηλαδή 18 άτομα) που παρόλο την ελάχιστη εμπειρία τους οι αλυσίδες τους προσλαμβάνει. Έπειτα είναι τα άτομα από 36 έως 45 με 25%



Διάγραμμα 2: Δημογραφικά στοιχεία –Ερώτηση 2

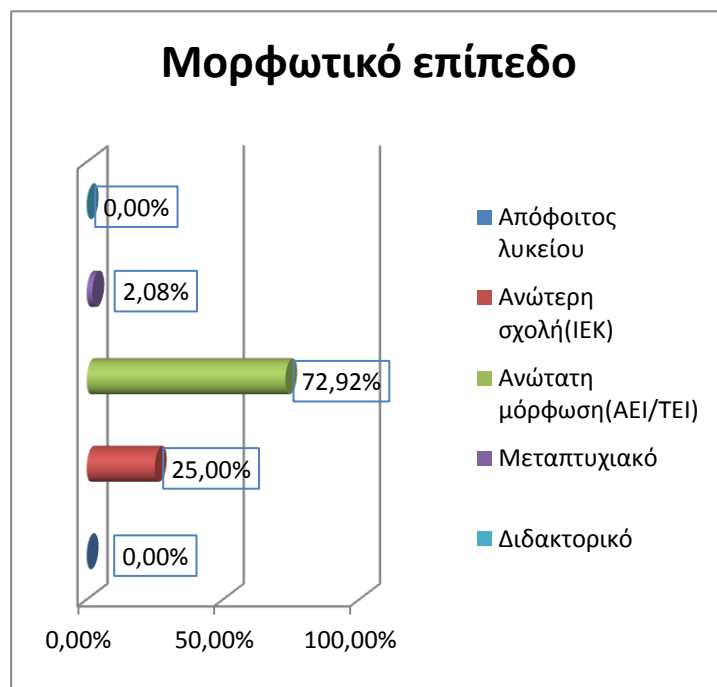
που αριθμητικά

προσδιορίζεται σε 12 άτομα

ένω μετά είναι από 46 έως 55 ετών με 25,5% δηλαδή 6 άτομα και από 56 έως 65 μόλις τα 2 άτομα. Ένω βλέπουμε ότι στην ηλικιακή κατηγορία από 66 και άνω δεν υπάρχει κάποιος.

Ως προς το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων:

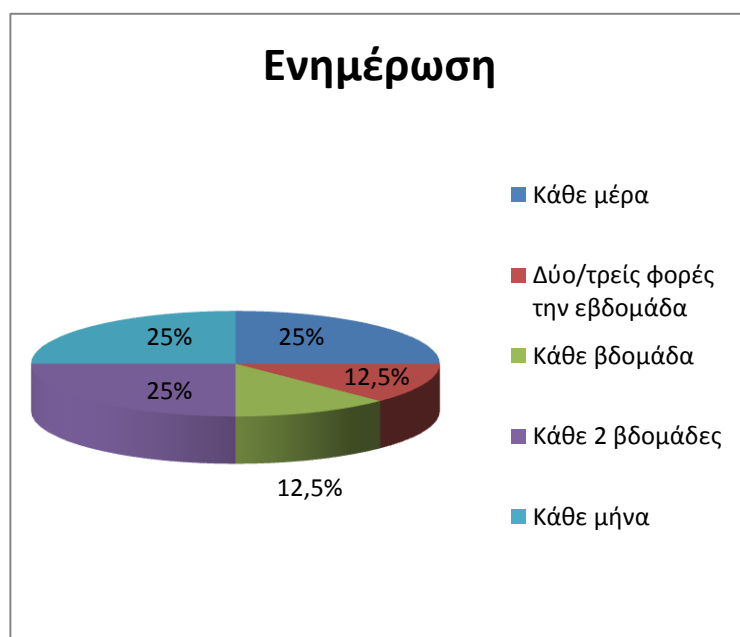
Πιο συγκεκριμένα μόνο 1 άτομο, δηλαδή το 2,08% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου όμως από το 25% που αποτελείται από 12 άτομα που είναι απόφοιτοι Ι.Ε.Κ. και άλλων σχολών που είναι μία βαθμίδα χαμηλότερη από τη τριτοβάθμια εκπαίδευση οι μισοί έχουν πάρει και μεταπτυχιακό τίτλο. Ωστόσο αυτό που δεν μπορεί να μην σχολιαστεί είναι ότι τα άτομα που μας απάντησαν ότι πήραν μεταπτυχιακό με συνδυασμό της σχολής Ι.Ε.Κ. είναι υπεύθυνοι λογιστηρίου. Το ποσοστό της ανώτατης εκπαίδευσης αντικατοπτρίζεται στο 72,92% και αντιστοιχούν σε 35 άτομα. Αυτό που χρίζει ιδιαίτερο σχολιασμό είναι ότι δεν υπάρχουν άτομα που να είναι απόφοιτοι λυκείου αλλά ούτε να έχουν διδακτορικό.



Διάγραμμα 3: Δημογραφικά στοιχεία –Ερώτηση 3

Ως προς την ενημέρωση των ερωτηθέντων:

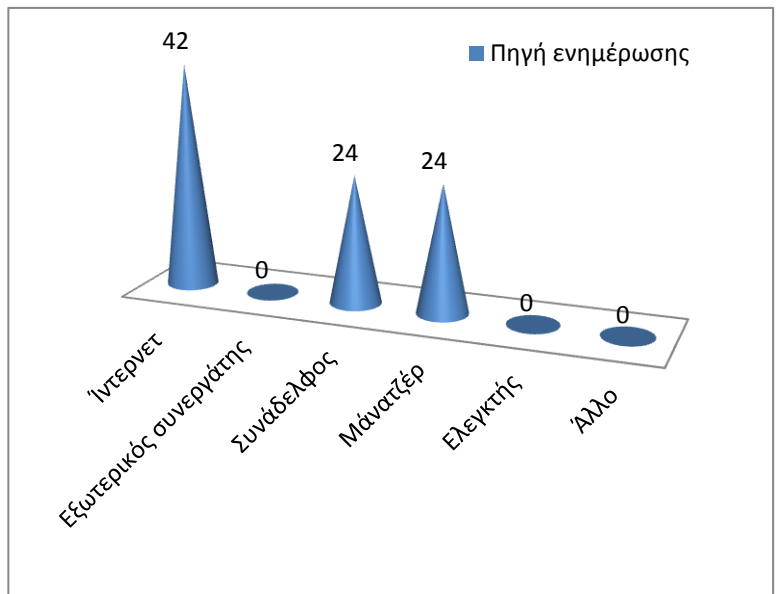
Στο θέμα της ενημέρωσης των εργαζομένων παρατηρείται ότι δεν είναι εμφανή ένα συμπέρασμα για το πόσο συχνά ενημερώνονται για τυχόν αλλαγές ή νέα. Συγκεκριμένα με 25% δηλαδή με 12 άτομα προσδιορίζεται και για αυτούς που ενημερώνονται κάθε μέρα, κάθε 2 εβδομάδες και κάθε μήνα. Ενώ με 12,5% απάντησαν όσοι ενημερώνονται οι δυο/τρεις εβδομαδες και κάθε εβδομάδα.



Διάγραμμα 4: Δημογραφικά στοιχεία - Ερώτηση 4

Ως προς την πηγή ενημέρωσης των ερωτηθέντων:

Σε αυτή την ερώτηση οι ερωτηθέντες μπορούσαν να απαντήσουν παραπάνω από μία επιλογή. Οπότε δεν μπορούμε να παρατηρήσουμε κάτι με ποσοστό αλλά καθαρά αριθμητικά με το πόσα άτομα απάντησαν. Αβίαστα παρατηρείται ότι περίπου όλοι (42/48) ενημερώνονται από το διαδίκτυο. Στο σχετικό



Διάγραμμα 5: Δημογραφικά στοιχεία- Ερώτηση 5

διάγραμμα διακρίνεται ότι

ακριβώς οι μισοί απάντησαν την

επιλογή συνάδελφο και μάνατζέρ. Όσοι επέλεξαν τον συνάδελφο επέλεξαν και το

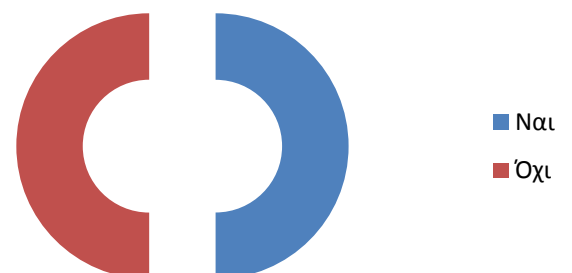
μάντζέρ. Ωστόσο στις απαντήσεις (ελεγκτής, άλλο, εξωτερικός συνεργάτης) να μην έχει

απάντηση κανείς αφού στις αλυσίδες σούπερ μάρκετ υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση τα άτομα που πραγματοποιούν τον έλεγχο και γενικά ότι χρειάζεται σαν εταιρία)

6. Οι συνεχείς αλλαγές προκαλούν πρόβλημα στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων

Η παραπάνω ερώτηση έχει ιδιαίτερη σημασία για το αποτέλεσμα μετά τις συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται στα λογιστικά βιβλία. Αν στην ερώτηση απαντούσαν ναι συμπλήρωναν παρατήρηση πάνω σε αυτό. Είναι ερώτηση ανοιχτού τύπου. Παρατηρείται ότι έχει διχάσει την γνώμη των λογιστών για το αν δημιουργεί πρόβλημα ή όχι και αυτό το συμπεραίνουμε οτι μόλις το 50% απάντησε όχι ενώ το άλλο 50% απάντησε ναι. Ακόμα εκείνοι που απάντησαν ναι πρόσθεσαν ότι οι λόγοι που δημιουργούν το πρόβλημα είναι:

Προκαλούν πρόβλημα οι συνεχείς αλλαγές;



Διάγραμμα 6: Οι συνεχείς αλλαγές δημιουργούν πρόβλημα;

- α. Η πολυνομία και οι ασάφεις νόμοι που υπάρχουν .Που δημιουργεί το ασταθές θεσμικό πλαίσιο της χώρας μας.
- β. Δεν υπάρχει η απαραίτητη ενημέρωση στους αρμόδιους φορείς.

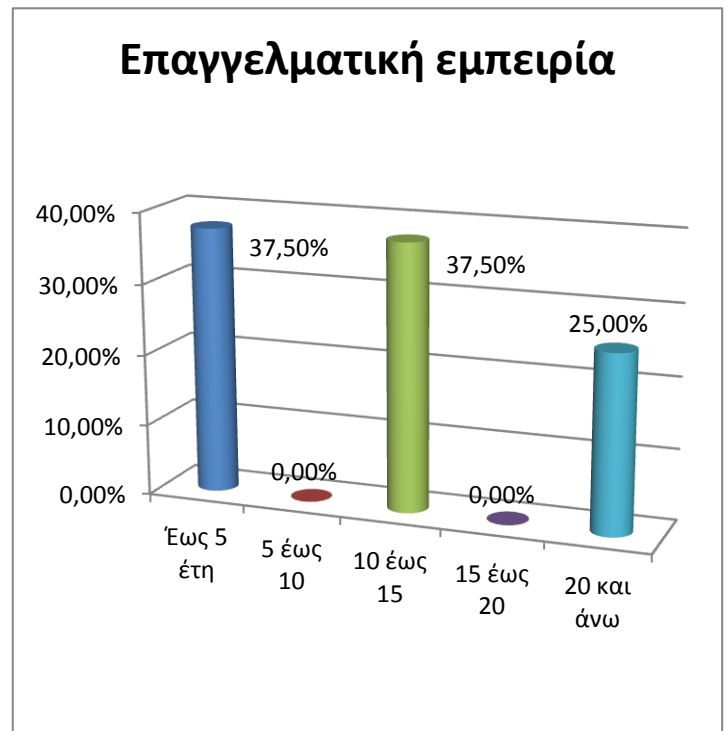
5.2 Ανάλυση της επαγγελματικής εμπειρίας

Ως προς την επαγγελματική

εμπειρία

Όπως είναι και αναμενόμενο, παρατηρείται ότι τα δύο μεγαλύτερα ποσοστά (37,5%) είναι στην κατηγορία με επαγγελματική εμπειρία έως 5 έτη και 10 έως 15. Λογικό αφού τα άτομα που είναι 18 έως 25 δεν έχουν πολλά χρόνια στο επάγγελμα και οι οποίοι λαμβάνουν το 37,5% το οποίο αντιστοιχεί σε 18 άτομα. Ακόμα στο 25% βρίσκονται τα άτομα που είναι σε μεγαλύτερη ηλικία και έχουν πλέον υπεύθυνες θέσεις (Υπευθυνή λογιστηρίου ,Οικονομικός διευθυντής).

Αυτό αριθμητικά προσδιορίζεται σε 12 άτομα. Ακόμα δεν θα μπορούσε να περάσει απαρατηρητό το γεγονός ότι δεν υπήρχε κανένα άτομο που να έχει από 5 έως 10 και από 15 έως 20 έτη εμπειρίας.



Διάγραμμα 7: Επαγγελματική εμπειρία-Ερώτηση 7

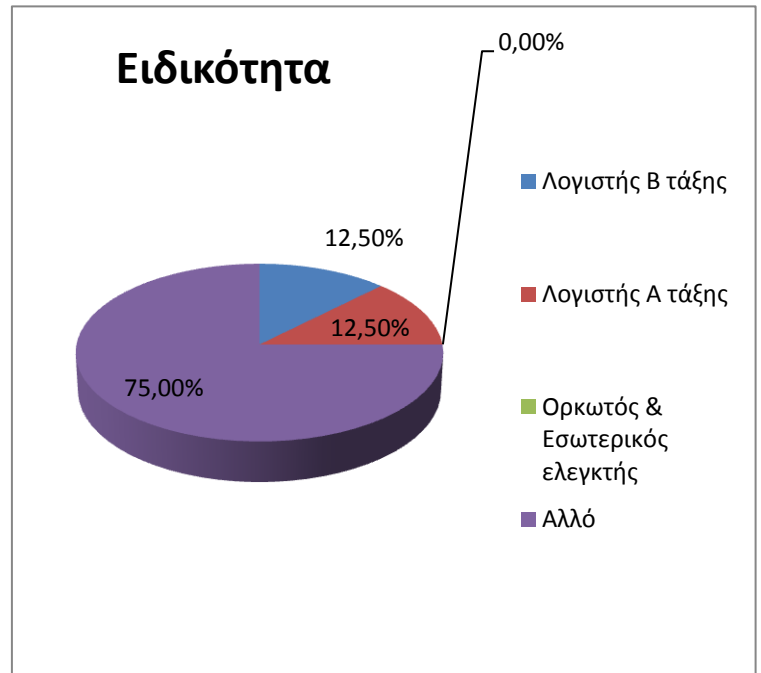
Ως προς την προηγούμενη εμπειρία από την εφαρμογή ΔΛΠ

Σε αυτή την ερώτηση η απάντηση ήταν ομόφωνη απο όλους τους ερωτηθέντες ,ασχέτως ηλικίας λοιπόν και επαγγελματικής εμπειρίας στο επάγγελμα δεν υπάρχει κάποιος που να έχει ασχοληθεί με την εφαρμογή των Διεθνή λογιστικών προτύπων. Από την στιγμή που από τις λίγες επιχειρήσεις στην Ελλάδα που

χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ είναι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο κατά κύριο λόγο είναι λογικό ότι οι ερωτηθέντες που εργάζονται σε αλυσίδες super market να μην έχουν την εμπειρία σε αυτό.

Ως προς την ειδικότητα στο επάγγελμα

Όπως μπορούμε να διακρίνουμε στο διάγραμμα το 75% δηλαδή τα 36 άτομα από τα 48 απάντησαν ότι η ειδικότητα τους είναι άλλο. Πιο συγκεκριμένα το προσδιόρισαν ως: υπάλληλοι γραφείου. Λογικό αφού το μεγαλύτερο ποσοστό στην ηλικία είναι 18-25(37,5%) που συνεπάγεται την μικρή εμπειρία μέχρι 5 έτη(37,5%). Ενώ μόλις το 12,5% που αριθμητικά αντιπροσωπεύει τα 6

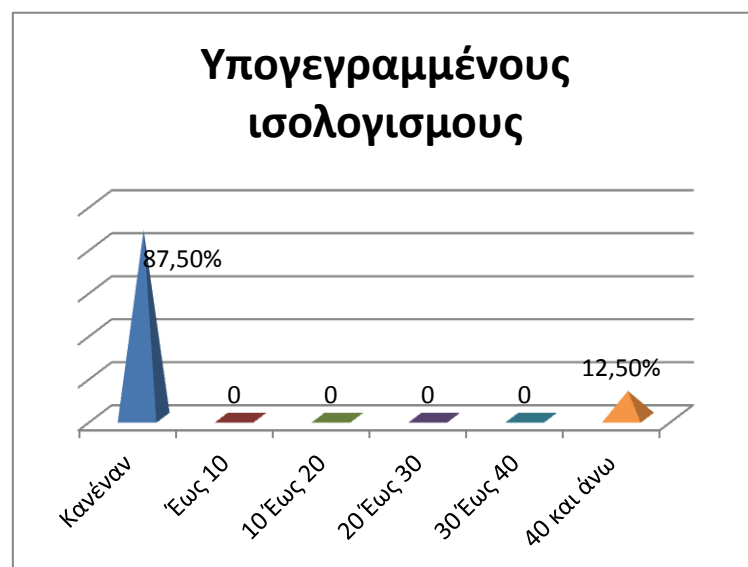


Διάγραμμα 8: Ειδικότητα λογιστή - Ερώτηση

άτομα είναι Λογιστής Α τάξης και Β τάξης. Όμως δεν υπήρχε σε καμία αλυσίδα κάποιος εσωτερικός ελεγκτής αναμενόμενο αφού ένα πολύ μικρό ποσοστό έχει κάνει μεταπτυχιακό μόλις το 25% (δηλαδή 12 άτομα).

Ως προς τους υπογεγραμμένους ισολογισμούς (Γ κατηγορίας)

Οι απαντήσεις των ερωτηθέντων ήταν εν μέρη αναμενόμενη .Αφού δεν υπάρχει μεγάλη εμπειρία στο επάγγελμα δεν θα μπορούσε να μην ήταν τόσο μεγάλη η διαφορά του αποτελέσματος.Πιο συγκεκριμένα, Μόλις το 12,5% απάντησε 40 και άνω που αριθμητικά αντιστοιχεί σε 6 άτομα

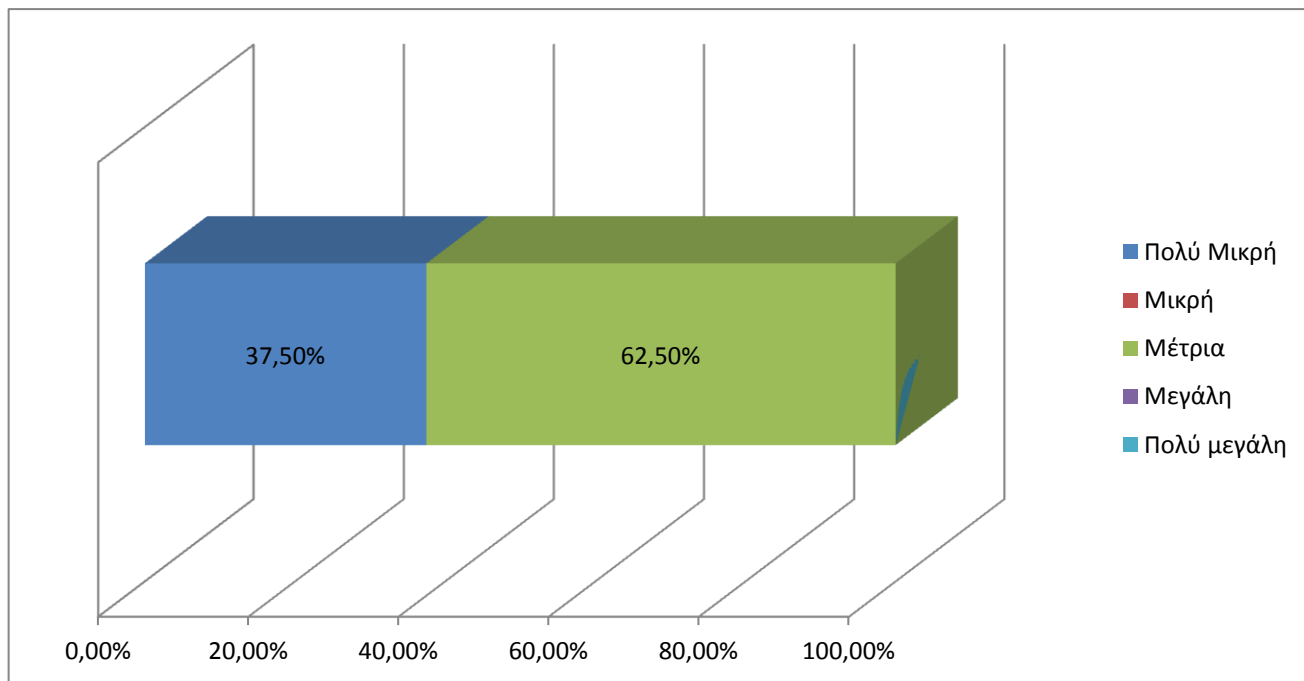


93 Διάγραμμα 9: Υπογεγραμμένους ισολογισμούς

που είναι όλα οικονομική διευθυντές και υπεύθυνοι λογιστηρίου. Ακόμα όμως και οι υπεύθυνη λογιστηρίου ενώ έχουν εμπειρία μόνο 2 στους 4 έχουν υπογράψει ισολογισμούς, ενώ θα περιμέναμε λόγω της θέσης τους ότι θα είχαν.Ενω το υπόλοιπο 87,5% δηλαδή τα 42 άτομα απάντησαν ότι δεν έχουν υπογράψει κανένα ισολογισμό.

11.Τι βαθμό θα βάζατε στην εναρμόνιση θεσμικού-νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των ΕΛΠ

Ο βαθμός εναρμόνισης κατά 62,5% των ερωτηθέντων απάντησε ότι είναι Μέτρια.Αυτό καθορίζει το γνωστό για το ελληνικό κρατός ότι δεν υπάρχει σωστή προσαρμογή μεταξύ των νόμων και των θεσμών για την καλύτερη απεικόνιση και τα σωστά αποτελέσματα ωστέ να μειωθούν τα λάθοι.Αυτό αριθμητικά αντιπροσωπευεί τα 30 άτομα. Ενώ μόλις το 37,5% απάντησε μικρή που και αυτό είναι σχετικά μεγάλο ποσοστό.

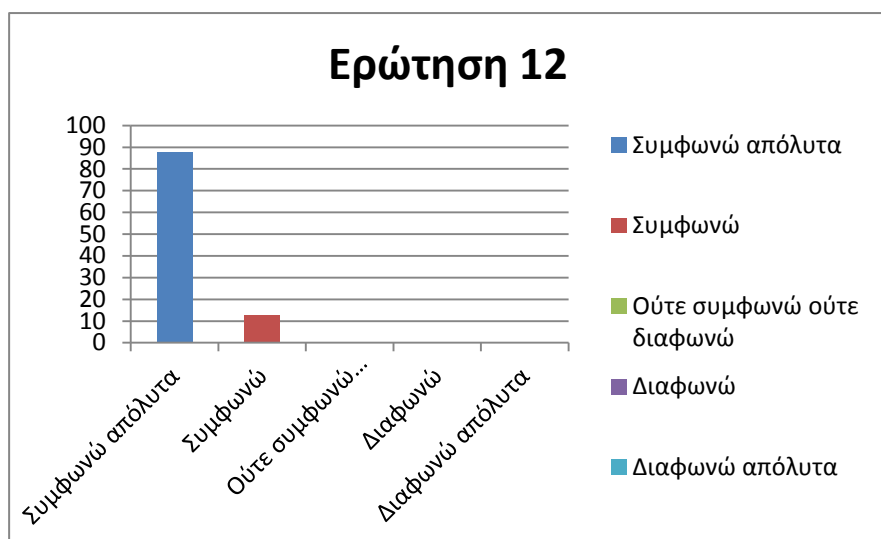


Διάγραμμα 10 : Ερώτηση 11

12.Τα ΕΛΠ επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης;

	Frequency	Percent	Vaild Percent	Cumulativ e percent
Συμφωνώ απόλυτα	42	87,50	87,50	87,50
Συμφωνώ	6	12,50	12,50	100,00
Ούτε Συμφωνώ ούτε διαφωνώ	0	0	0	100,00
Διαφωνώ	0	0	0	100,00
Διαφωνώ απόλυτα	0	0	0	100,00
Σύνολο	48	100,00	100,00	

Στον παραπάνω πίνακα διακρίνουμε την τεράστια διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος. Το 87,5% συμφωνεί απόλυτα με το ότι με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων επιτυγχάνεται καλύτερη απεικόνιση της πραγματικής αξίας της επιχείρησης. Ένω το 12,5% απλά συμφωνεί.

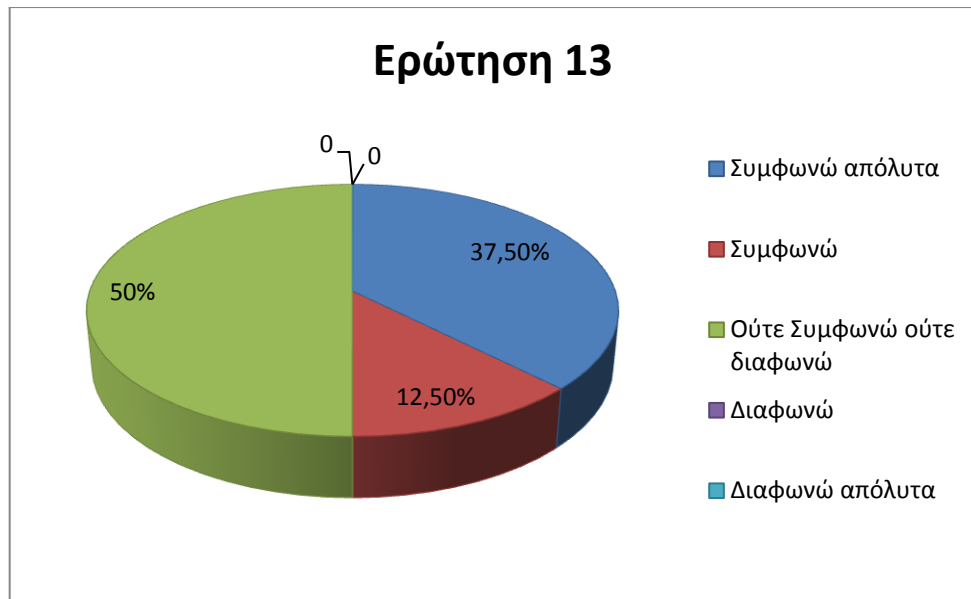


Διάγραμμα 11: Ερώτηση 12

13. Σε γενικές γραμμές τα ΔΛΠ είναι πιο αξιόπιστα από τα ΕΛΠ;

	Frequency	Percent	Vaild Percent	Cumulativ e percent
Συμφωνώ απόλυτα	18	37,50	37,50	37,50
Συμφωνώ	6	12,50	12,50	50,00
Ούτε Συμφωνώ ούτε διαφωνώ	24	50,00	50,00	100,00
Διαφωνώ	0	0	0	100,00
Διαφωνώ απόλυτα	0	0	0	100,00
Σύνολο	48	100,00	100,00	

Παρατηρούμε ότι το 50% δεν είναι σίγουρη για το αν είναι πιο αξιόπιστα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ακόμα όμως κανείς δεν έχει απαντήσει διαφωνώ ή διαφωνώ απόλυτα. Το οποίο είναι λογικό αφού τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα εφαρμόζονται γύρω στα 10 χρόνια όποτε έχουν γίνει οι απαραίτητες αλλαγές που εμφανίζονται μόλις ξεκινήσουν οι πρώτες εφαρμογές και έχουν εξελιχθεί σύμφωνα με τις ανάγκες της αγοράς. Φαίνεται οτι ετσι τα άτομα απάντησαν Συμφωνώ απολύτα (18 άτομα) με ποσοστό 37,50% και με το Συμφωνώ (6 άτομα) με ποσοστό 12,50%.



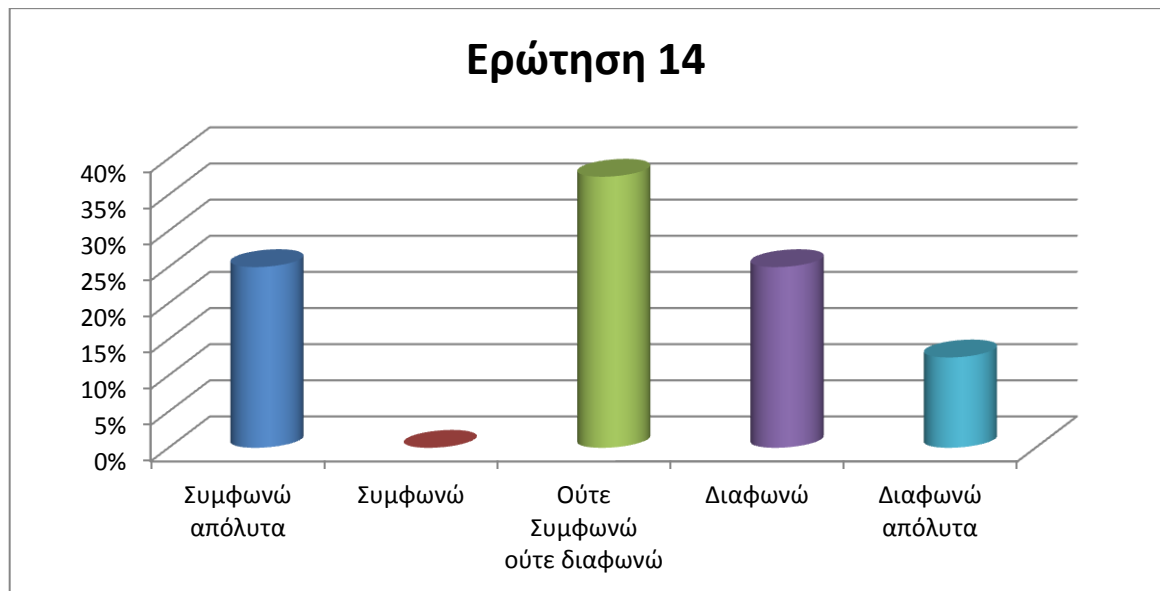
Διάγραμμα 12-Ερώτηση 13

14.Υπάρχει επαρκή ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτων για τα ΕΛΠ;

	Frequency	Percent	Vaild Percent	Cumulativ e precent
Συμφωνώ απόλυτα	12	25,00	25,00	25,00
Συμφωνώ	0	0	0	25,00
Ούτε Συμφωνώ ούτε διαφωνώ	18	37,50	37,50	62,50
Διαφωνώ	12	25,00	25,00	87,50
Διαφωνώ απόλυτα	6	12,50	12,50	100,00
Σύνολο	48	100,00	100,00	

Παρατηρούμε ότι σε αυτή την ερώτηση τα άτομα που ρωτήθηκαν διχάστηκαν αφού βλέπουμε ότι μόλις το 12,5% διαφωνεί απόλυτα αλλά το διπλάσιο ποσοστό

συμφωνεί απόλυτα (25%)ότι υπάρχει επαρκή ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.Αυτό αριθμητικά εκφράζεται σε 6 και 12 άτομα αντίστοιχα. Ακόμα, το 25% απάντησε ότι διαφωνεί (12 άτομα) , ότι δεν είναι επαρκής η ενημέρωση .Ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό 37,50% που αντιστοιχεί σε 18 άτομα.



Διάγραμμα 13 – Ερώτηση 14

15.Υπάρχουν μειονεκτήματα με την εφαρμογή των ΕΛΠ;

Στην ερώτηση αυτή πάλι οι ερωτηθέντες απάντησαν ομόφωνα(100%) ότι δεν υπάρχουν μειονεκτήματα με την εφαρμογή.Μπορεί να υπάρχουν κάποιες μικρές διορθώσεις που μπορούν να γίνουν αλλά όχι ότι η εφαρμογή τους έχουν φέρει προβλήματα. Ενώ νωρίτερα είχαν απαντήσει στην ερώτηση 6 ότι επιφέρει προβλήματα και ενώ η εναρμόνιση θεσμικού με νομοθετικού περιβαλλαντός στην ερώτηση 11 .Αυτό παρουσιάζει τον διχασμό που υπάρχει με την εφαρμογή του νόμου.

16. Ποιοί ασχολήθηκαν με την εφαρμογή των ΕΛΠ;

Είναι φανερό ότι παρόλο που είναι αλυσίδες super market πάλι δεν υπάρχουν οι απαραίτητοι οικονομικοί πόροι για να αναθέσουν την εργασία σε εξωτερικούς συνεργάτες. Ομόφωνα απάντησαν ότι για τις αλλαγές αυτές απάντησαν ότι οι εσωτερικοί λογιστές πραγματοποίησαν τις απαραίτητες αλλαγές για να γίνει η εφαρμογή των ΕΛΠ από την επιχείρηση.

17. Ποίες είναι οι προτάσεις σας για καλύτερη εφαρμογή των ΕΛΠ;

Η ερώτηση αυτή έγινε αποκλειστικά στους οικονομικούς διευθυντές οι οποίοι χρησιμοποιούν οι ίδιοι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν. Οι προτάσεις που έγιναν από τους οικονομικούς διευθυντές είναι οι εξής:

- Κωδικοποίηση των διατάξεων σε ένα νόμο.
- Σεμινάρια από τους κρατικούς φορείς για την καλύτερη ενημέρωση των αρμόδιων.
- Να επιλυθεί το πρόβλημα που δημιουργείται όταν επιλέγεται η μέθοδος της εύλογης αξίας να μην φέρει διαφορετικούς συντελεστές άλλο για τον φορολογικό σκοπό και άλλο για τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Επίλογος-Συμπεράσματα

Αρχικά, για να μπορέσει να εναρμονιστεί η Ελλάδα με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι υποχρεωτικά στις εισηγμένες επιχειρήσεις από το νόμο 3148/2003 και 3229/2003 όπου η εφαρμογή τους ορίστηκε από 01/01/2005, δημιούργησε τον Νόμο 4308/2014 , ο οποίος συνδυάζει ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και λογιστικό πλαίσιο με την εφαρμογή του να πραγματοποιείται από τις υποκείμενες οντότητες. Επίσης γίνεται βάση στα κύρια σημεία του νόμου μαζί με τις νέες έννοιες που εισάγονται.

Με την εφαρμογή του παρόντα Νόμου καταργείται μεταξύ άλλων ο ΚΦΑΣ του Ν.4093/2012, ο Νόμος 2190/1920 με τις οικονομικές καταστάσεις , το ΕΓΛΣ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 11233/1980 και τα άρθρα 20 έως 27 του Νόμου 2065/1992 με τις αναπροσαρμογές της αξίας των ακινήτων.

Από τις σημαντικότερες αλλαγές που επέρχονται με τον παρόντα νόμο 4308/2014 είναι οι κατηγοριοποιήσεις των οντοτήτων αλλά και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πλέον θα τηρούνται με βάση τη κατηγορία εντάσσεται η οντότητα.

Από τις πρώτες διαφορές που παρατηρείται ανάμεσα στα ΔΛΠ με τα ΕΛΠ είναι ότι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι πολύ λεπτομερείς σύμφωνα με τα ΔΛΠ σε σχέση με τα ΕΛΠ. Οι διαφορές γενικά έχουν αναφερθεί παραπάνω αλλά θα ήθελα να στάθουμε στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γιατί μέσα από αυτές γίνεται μία αναλυτική πληροφόρηση που προσφέρει στον ενδιαφερόμενο την όσο το δυνατόν αντικειμενικότερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης κατά τα Δ.Λ.Π. Με αυτό τον τρόπο θα αποφευχθούν οι λογιστικές αυθαιρεσίες και ατασθαλίες που γίνονται για τα περισσότερα γεγονότα στις οντότητες. Επομένως, η σύνταξη σημειώσεων θεωρείται απαραίτητη για την ορθότερη και αντικειμενική απεικόνιση της οικονομικής θέσης και των δραστηριοτήτων της οντότητας.

Επιπλέον, μία ακόμα σημαντική διαφορά είναι η έννοια της εύλογης αξίας. Η έννοια αυτή έχει βοηθήσει να προσδιοριστούν αντικειμενικά τα περιουσιακά στοιχεία και η οικονομική θέση της επιχείρησης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Ένα μειονέκτημα από την επιλογή της μεθόδου «εύλογης αξίας» ή των διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης από τους φορολογικούς, είναι

ότι λειτουργούν παράλληλα δύο λογιστικά συστήματα, ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ένα για φορολογικούς σκοπούς. Η λειτουργία αυτών των δύο προκαλεί θέματα που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα χρησιμοποιούν. Οπότε καταλαβαίνουμε ότι δεν αρκεί απλά ένα υγιές νομικό πλαίσιο για να μπορέσει να υπάρχει διαφάνεια και ομαλή λειτουργία των οντοτήτων στην αγορά αλλά και οι κατάλληλοι ελεγκτικοί μηχανισμοί. Ο βαθμός συμμόρφωσης με το νομικό πλαίσιο είναι σημαντικός παράγοντας.

Οι συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται επιφέρουν μια αντίφαση στα προβλήματα που ίσως επιφέρει στις οικονομικές καταστάσεις. Αφού η πολυνομία και οι ασάφειες του νόμου δημιουργούν ασάθεια στο θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο. Υπάρχει μέτρια ετοιμότητα του Ελληνικού κράτους πάνω σε αυτό το νόμο και αυτό φαίνεται στο ότι δεν υπάρχει επαρκής ενημέρωση από τους αρμόδιους. Η εφαρμογή της εύλογης αξίας από τα ΕΛΠ έχει καλύτερη απεικόνιση σε σχέση με τους παλαιότερους τρόπους απεικόνισης τους.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π από τις επιχειρήσεις θα τους προσφέρει πληροφορίες όπου θα τις βοηθήσουν να εκτιμούν όλα τα γεγονότα αφού όπως αναφέραμε προηγουμένως υπάρχει μεγάλος όγκος πληροφοριών και ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις όπου δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης Ελληνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων του εξωτερικού.

Τέλος, η μεγαλύτερη σε χρόνο εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και σε συνδυασμό με όλα τα προαναφερόμενα τα καθιστούν πιο κατάλληλα, πιο αποδοτικά και πιο αξιόπιστα δημιουργώντας στις επιχειρήσεις μια υποχρέωση για την εφαρμογή τους ούτως ώστε να εξασφαλίσουν μια πιο αποτελεσματική διοίκηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΛΠ

1. Κορομηλάς Γεώργιος Α., Τσιαουσιδου Μαρίνα Θ., 2014 , Ηλεκτρονικό βιβλίο: taxadvisors, ΕΛΠ 4308 (ΦΕΚ 251/Α/24/11/2014) 2^η έκδοση: αλλαγές στο φορολογικό σύστημα.
2. Μπατσινίλας Επαμεινώνδας & Πατατούκας Κυριάκος, 2010, Σύγχρονη λογιστική , Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
3. Παπαδέας Παναγιώτης Βασ. , 2015, ΚΦΑΣ Λογιστικά αρχεία- βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ & ΕΛΠ, Αθήνα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΛΠ

1. Μπατσινίλας, Ε., Πατατούκας, Κ., (2015), Σύγχρονη λογιστική : Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά, Αθήνα : Σταμούλη
2. Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Αθήνα: Global Training
3. Παπαδάτος Κ., (2010), Οι Οικονομικές και Οργανωτικές Επιπτώσεις από την Υποχρεωτική Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελληνική Οικονομία, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πάτρα
4. Κωστοπούλου, Γ., (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό

Σχέδιο και η εφαρμογή τους στα Τραπεζικά Ιδρύματα, Μεταπτυχιακή Διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πάτρα

5. Μπάκας, Ν., (2012), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 27,28,30,39, Πτυχιακή Εργασία, Αλεξάνδρειο ΤΕΙ Θεσσαλονίκης, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας, Τμήμα Λογιστικής

6. Κουτρούδη, Μ., Λιάπη, Ι., (2009), Παρουσίαση-ανάλυση συγκεκριμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 2, 16, 38, Πτυχιακή Εργασία, ΤΕΙ Κεντρικής Μακεδονίας

7. Καρτάλης, Ν., (2012), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη

8. Τσίχλης, Ε., (2014), Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ – IAS2), Πτυχιακή Εργασία, ΤΕΙ Πειραιά

9. Σγουρινάκης, Ν., Μιχαλινάκης, Β., (2009), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 2009, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

10. Αραμπατζής, Ν., (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) International Accounting Standards (I.A.S.) Ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 2 και 16, Πτυχιακή Εργασία, ΑΤΕΙ Σερρών, Τμήμα Λογιστικής

11. Σαλτσίδου, Ε., (2011), ΔΛΠ 12-Αναβαλλόμενη φορολογία και χειραγώγηση κερδών-Εμπειρική προσέγγιση στις εισηγμένες τράπεζες του Χ.Α.Α., Διπλωματική εργασία--Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη

12. Κώτσιος, Π., (2007), Επιπτώσεις από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιριών: μια εμπειρική έρευνα, Διπλωματική εργασία--Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη

13. Βενιέρης, Γ. Ι. (1999). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Σύγχρονες Τάσεις και Προβλήματα Εναρμόνισης.

14. Παπαμιχαήλ, Γ. (2015). Διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα, εφαρμογές αυτών, προτεινόμενη χώρα Ελλάδα.

15. Tsaklanganos, A. (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική:[σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα].

16. Λότσιου-Σιδέρη, Μ. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: η εναρμόνιση των εισηγμένων εταιριών στην Ελλάδα σε περίοδο κρίσης.

17. Σταματοπούλου, Δ. (2015). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Η Περίπτωση Της Ελλάδας.

18. Παπακωνσταντίνου, Ι., & Σιαμπάλης, Δ. (2014). Οι φορολογικές υποχρεώσεις και η δήλωση ΑΕ που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ).

19. Μπαμπούλης, Θ. (2014). Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ελληνικά και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ-ΙΑΣ 2).

20. Κεχιόπουλος, Χ. (2015). Σύγκριση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου και των διεθνών λογιστικών προτύπων στη βάση της λογιστικής της υπεραξίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ

1. Γκίκας, Δ., (2002), Ανάλυση και οι Χρήσεις των Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Μπένου

2. Ευθυμόγλου Π., Λαζαρίδης, Ι., (2000), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων τεύχος Α', Εκδόσεις: Ευθυμόγλου

3. Κάντζος, Κ., (2002), Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: INTERBOOKS

4. Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη, Α., Καραγιάννης, Δ., (2012) Ανάλυση ισολογισμών και αριθμοδείκτες, βιωσιμότητα επιχειρήσεων και κέρδη, έλεγχος του κόστους και αποκλίσεις, ταμειακή ρευστότητα επιχειρήσεων, παραδείγματα και εφαρμογές σε επιχειρήσεις στην πράξη, Εκδόσεις: Σταμούλη

5. Κοντάκου Α., Παπασπύρου Α., (1993), Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Έλλην

6. Νιάρχος, Ν. (2004), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Σταμούλη

7. Νικολάου Α., (2009), Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Μπένου

8. Ξανθάκης, Ε., Αλεξάκης Χ., (2007), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Επιχειρήσεων, Εκδόσεις: Σταμούλη
9. Πρωτοψάλτης, Ν., (2005), Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, Εκδόσεις: Σταμούλη
10. Σακελλής, Μ., (1991), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, Εκδόσεις: Σακέλλης, Ε.
11. Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινακης, Β., Βλήσμας, Ο., Ναουμ, Β., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ερμηνευτική προσέγγιση & Παραδείγματα, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη
12. Φίλιος, Β., (1996), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Τ.Α, Εκδόσεις: Σύγχρονη εκδοτική

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22036>
2. Καραμανης Κ. Σημειώσεις Σεμιναριου για ελπ 2015
<http://www.kdikaios.gr/images/news/etairies/elp.htm>
3. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν.4308/2014
https://sete.gr/media/4310/simeioseis-elp-4308_2014-mp-81215.pdf
4. “Λογιστικά αρχεία και Παραστατικά πωλησεων “
<http://www.datacenter.gr/AeecieeU EiaeoeeeU Dnuooda Iuiio 4308 2014 EA O 1 Yuo eae 3.pdf>
5. <https://www.forin.gr/>
6. <http://epixeirisi.gr/>
7. <http://forologikanea.gr/>

Παράρτημα

Ερωτηματολόγιο έρευνας

Αγαπητοί κύριοι/ες ,

Ονομάζομαστε Φωτεινή Πασχαλίδη και Μιχάλης Σωτήρης και είμαστε φοιτητές στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι Ηρακλείου. Στα πλαίσια της απόκτησης πτυχίου από την εν λόγω σχολή κρίνεται σκόπιμη η συγγραφή πτυχιακής εργασίας. Για το λόγο αυτό θα σας παρακαλούσαμε να συμπληρώσετε το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί ώστε να συνεισφέρετε στη συλλογή δεδομένων. Το ερωτηματολόγιο που θα κληθείτε να συμπληρώσετε είναι ανώνυμο και τα δεδομένα που θα συγκεντρωθούν θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας .

1. Φύλο:

Απαντήστε βάζοντας ένα **X** στο αντίστοιχο κουτάκι.

Ανδρας	
Γυναίκα	

2. Σε ποια ηλικιακή κατηγορία ανήκετε;

Απαντήστε βάζοντας ένα **X** στο αντίστοιχο κουτάκι.

18-25	
26-35	
36-45	
46-55	
56-65	
66 και άνω	

3. Το μορφωτικό σας επίπεδο σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες ανήκει

Απαντήστε βάζοντας ένα **X** στο αντίστοιχο κουτάκι

Απόφοιτος Λυκείου	
Ανώτερη Σχολή (ΙΕΚ)	
Ανώτατη Μόρφωση(ΑΕΙ/ΤΕΙ)	
Μεταπτυχιακό	
Διδακτορικό	

4. Κάθε πότε ενημερώνεστε(για τα νέα της αγοράς-αλλαγές που γίνονται);

Βάλτε ένα "X" στο αντίστοιχο κουτάκι.

Κάθε μέρα	
Δύο / τρεις φορές την εβδομάδα	

Κάθε βδομάδα	
Κάθε 2 βδομάδες	
Κάθε μήνα	

5. **Από ποιες πηγές ενημερώνεστε;**

Βάλτε ένα "X" στην αντίστοιχη σειρά.

Ίντερνετ

Εξωτερικός συνεργάτης

Συνάδελφος

Μάνατζερ

Ελεγκτής

6. **Οι συνεχείς αλλαγές προκαλούν πρόβλημα στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων;**

Βάλτε ένα "X" στην αντίστοιχη σειρά και συμπληρώστε αν χρειαστεί.

Ναι Όχι

Και αν ναι από πού

7. **Ποια είναι η επαγγελματική σας εμπειρία;**

Βάλτε στο κουτάκι τον αριθμό που αντιπροσωπεύει την απάντησή σας.

1= Έως 5 έτη επαγγελματική εμπειρία

2= από 5 έως 10 έτη επαγγελματική εμπειρία

3=από 10 έως 15 έτη επαγγελματική εμπειρία

4=από 15 έως 20 έτη επαγγελματική εμπειρία

5=από 20 έτη και άνω επαγγελματική

8. **Έχετε προηγούμενη εμπειρία από την εφαρμογή ΔΛΠ;**

Βάλτε ένα "X" στην αντίστοιχη σειρά.

Ναι Όχι

9. **Ποιά είναι η ειδικότητά σας;**

Βάλτε ένα "X" στην αντίστοιχη σειρά.

Λογιστής Β τάξης

Λογιστής Α τάξης

Ορκωτός & Εσωτερικός Ελεγκτής

Άλλο.....

10. **Ποιος είναι ο αριθμός των υπογεγραμμένων ισολογισμών;(Αφορά σε ισολογισμούς που έχετε υπογράψει σε επιχειρήσεις Γ κατηγορίας)**

Βάλτε ένα "X" στην αντίστοιχη σειρά.

Μόνο εμπειρία

Έως 10

10-20

20-30
30-40
40 και άνω

11. Τι βαθμό εναρμόνισης θεσμικού-νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των ΔΛΠ;

Γράψτε μέσα στο κουτί τον βαθμό

1=Πολύ Μικρή

έως

5= Πολύ μεγάλη

12. Τα ΔΛΠ επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης;

Γράψτε μέσα στο κουτί τον βαθμό

1=Διαφωνώ απόλυτα

έως

5= Συμφωνώ απόλυτα

13. Σε γενικές γραμμές τα ΔΛΠ είναι πιο αξιόπιστα από τα ΕΛΠ;

Γράψτε μέσα στο κουτί τον βαθμό

1=Διαφωνώ απόλυτα

έως

5= Συμφωνώ απόλυτα

14. Υπάρχει επαρκής ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα ΔΛΠ;

Γράψτε μέσα στο κουτί τον βαθμό

1=Διαφωνώ απόλυτα

έως

5= Συμφωνώ απόλυτα

15. Υπάρχουν μειονεκτήματα στην αλλαγή;

Ναι Όχι

16. Ποίοι ασχολήθηκαν με τις αλλαγές;

Εξωτερική Εσωτερική