



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (Πάτρα)

---

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: ΠΟΙΕΣ  
ΑΜΕΣΕΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ  
ΑΝΑΜΕΝΕΤΑΙ ΝΑ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ  
ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

Διονυσόπουλος Παναγιώτης

Σάββας Δημήτρης

Σκιαδάς Ηλίας

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΡΗΣ ΖΑΧΟΥΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2016

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα από το κεφάλαιο των ευχαριστιών, μας δίνεται η ευκαιρία να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας στους ανθρώπους που μας βοήθησαν τόσο στην εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας, όσο και καθ' όλη την διάρκεια των προπτυχιακών σπουδών.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες θα θέλαμε να εκφράσουμε στον καθηγητή κ. Πάρη Ζαχούρη, ο οποίος ως επιβλέπων καθηγητής μέσα από συνεχείς συζητήσεις μας πρόσφερε τις πολύτιμες συμβουλές και επισημάνσεις του κατά την επίβλεψη της εργασίας και συνέβαλε στην ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας.

Τέλος, οφείλουμε στις οικογένειες μας ένα μεγάλο ευχαριστώ για την αμέριστη ηθική και υλική τους συμπαράσταση που μας πρόσφεραν καθ' όλη την πορεία των προπτυχιακών σπουδών και συνέβαλαν με τον τρόπο τους δίνοντας μας δύναμη για την εκπλήρωση αυτού του πολυπόθητου στόχου.

Ευχαριστούμε αμφοτέρως τις πλευρές.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή εργασία που θα παρουσιαστεί στις επόμενες σελίδες αποτελεί υποχρεωτικό κομμάτι του προγράμματος σπουδών της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας στο τμήμα Λογιστικής και είναι ένα από τα τελευταία στάδια για την ολοκλήρωση τους. Επί της ουσίας αυτή η διαδικασία αποτελεί το επισφράγισμα για κάθε φοιτητή, συνδυάζοντας τις θεωρητικές γνώσεις που αποκόμισε από τους χώρους της εκπαίδευσης με στόχο την καλύτερη εφαρμογή τους στην πράξη.

Ο νέος νόμος που ρυθμίζει τα τεκταινόμενα στην ελληνική νομοθεσία είναι ο υπ' αριθμόν 4308/2014. Ως επίκαιρο θέμα του κλάδου μας αποτελούσε κίνητρο για εμάς τους φοιτητές η επιλογή ενός τέτοιου θέματος να επιλέξουμε για την πτυχιακή μας. Το θέμα της πτυχιακής είναι «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: ποιες άμεσες και μακροπρόθεσμες επιπτώσεις αναμένεται να επιφέρει η εφαρμογή τους στην Ελλάδα»

Συγκεκριμένα αναλάβαμε να παρουσιάσουμε όσο το δυνατόν ορθότερα, με βάση του υλικού το οποίου έχουμε συλλέξει, την έννοια και την ιδιότητα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης ύστερα από μελέτη κα έρευνα επικεντρωθήκαμε στον βαθμό που τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα επηρεάσουν την οικονομία της Ελλάδος και τις οντότητες που ανήκουν σε αυτή τόσο σε βραχυπρόθεσμο όσο και σε μακροπρόθεσμο επίπεδο.

Αξίζει να αναφερθεί ότι η αναζήτηση πλήρως ενημερωμένης βιβλιογραφίας ήταν αρκετά δύσκολη διότι πρόκειται για έναν νέο νόμο ο οποίος κατά την εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας είχε μόλις ένα χρόνο εφαρμογή από τις υπόχρεες οντότητες. Παρ' όλα αυτά, καταβάλαμε κάθε δυνατή προσπάθεια με σκοπό να προσφέρουμε την επιτυχή δυνατότητα στους αναγνώστες της εργασίας μας, είτε αυτοί είναι γνώστες του θέματος είτε έρχονται πρώτη φορά σε επαφή με το συγκεκριμένο νομοθέτημα, να μπορούν να κατανοήσουν την έννοια των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τις αλλαγές που έπονται να έρθουν.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής είναι η παρουσίαση των νέων Ελληνικών λογιστικών Προτύπων όπως αυτά ορίζονται με τον ν.4308/2014 και η αναφορά στις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες επιπτώσεις που ενδέχεται να επιφέρει η υποχρεωτική εφαρμογή τους στην Ελλάδα.

Στο πρώτο κεφάλαιο, θα επικεντρωθούμε στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται μια ιστορική αναδρομή της δημιουργίας, εφαρμογής και αποδοχής τους σε ευρωπαϊκό και σε διεθνές επίπεδο. Παρουσιάζονται τα βασικότερα θεσμικά όργανα και τα ισχύοντα πρότυπα που τίθενται σε εφαρμογή από τα κράτα μέλη. Στο δεύτερο μέρος επιχειρείται μια πρώτη παρουσίαση και γενική προσέγγιση για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και αναφέρονται τα κεφάλαια που περιλαμβάνει και τα άρθρα που περιέχονται σε αυτά. Επίσης αναφέρονται οι καταργούμενες διατάξεις και ο ρόλος χρησιμότητας τους στην ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται όλες οι αλλαγές οι οποίες επήλθαν με την θέσπιση του ν.4308/2014, οι διαφορές που επέρχονται σε σύγκριση με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που ίσχυαν πριν και ποιες οντότητες επηρεάζονται. Επιπρόσθετα θα συγκρίνουμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στη συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια, ο σκοπός, οι βασικές αρχές του Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο εισήχθη στην χώρα μας με το ΠΔ 1123/1980 και περιγράφοντάς τους λόγους όπου μας οδήγησαν στην αντικατάσταση του από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, δίνεται έμφαση στις άμεσες επιπτώσεις και αντίστοιχα στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιό αναλύουμε τις μακροπρόθεσμες επιπτώσεις που θα δημιουργηθούν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και θα επηρεάσουν τόσο την οικονομία συνολικά όσο και τις ελληνικές επιχειρήσεις σε μελλοντικό χρόνο.

Τέλος, με την ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας καταγράφονται τα συμπεράσματα από την παραπάνω ανάλυση, που πηγάζουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ .....	7
--	---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	8
1.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	10
1.3 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΔΛΠ ΣΤΑ ΔΠΧΠ .....	12
1.4 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	13
1.5 ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	14

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΠ .....	21
2.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΛΠ .....	24

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ Ν 4093/2012 ΚΑΙ Η ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΠ Ν.4308/2014 .....	26
3.1.1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ .....	26
3.1.2 ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	29
3.1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ .....	31
3.1.4 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ .....	34
3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΠ .....	36

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ-ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΓΛΣ .....	38
4.1.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΓΛΣ.....	38
4.1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ .....	39
4.1.3 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟ ΕΓΛΣ .....	40
4.2 ΛΟΓΟΙ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ .....	41
4.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΕΛΠ.....	42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΑΜΕΣΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

5.1	ΑΜΕΣΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ .....	45
5.2	ΑΜΕΣΕΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ.....	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

6.1	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ.....	51
6.2	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ .....	54

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ .....	58
------------------	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	60
-------------------	----

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ

### Ελληνικές Ορολογίες Συντομεύσεων:

ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΓΕΜΗ	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
ΦΕΚ	Φύλλα Εφημερίδας της Κυβέρνησης
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΕ	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΟΕ	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΟΣΕΚΑ	Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΔΕΚΟ	Δημόσιες Επιχειρήσεις Και Οργανισμοί
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

### Ξένες Ορολογίες Συντομεύσεων:

IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
SAC	Standards Advisory Council
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation
FIFO	First In First Out
LIFO	Last In First Out
ERP	Enterprise Resource Planning

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

## 1.1 ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η προσπάθεια των διεθνών αρχών να εκδώσουν λογιστικούς κανόνες που να εναρμονίζονται με την ακεραιότητα της παγκοσμιοποιημένης αγοράς, έκανε την εμφάνιση της από τα μέσα του εικοστού αιώνα. Όμως, η πίεση για διεθνοποίηση των λογιστικών κανόνων, κάτι που το ζητούσαν άλλωστε στελέχη, μέτοχοι, πελάτες, προμηθευτές έγινε πιο επίκαιρη από ποτέ με την αλλαγή της νέα χιλιετίας. Για πρώτη φορά, εμφανίστηκαν στα πρωτοσέλιδα των εφημερίδων οικονομικά σκάνδαλα που αφορούσαν εταιρείες κολοσσούς. Καθώς άνηζε με αύξοντα ρυθμό το άνοιγμα των χρηματαγορών σε σχέση με τα προηγούμενα έτη, παρατηρήθηκε ολοένα και περισσότερο η διαστρέβλωση των οικονομικών καταστάσεων μέσω παράνομων πρακτικών ούτως ώστε να διογκώσουν ή να αποκρύψουν τα πραγματοποιηθέντα κέρδη τους με σκοπό είτε για τυχόν έγκριση δανείου με καλύτερους όρους εγγύησης εφόσον χρειαστεί μελλοντικά είτε να απαλλαγεί ένα μεγάλο μέρος του εισοδήματος από την φορολόγηση.

Με αφετηρία, την δημοσιότητα συγκεκριμένων σκανδάλων επιχειρήσεων, βρέθηκαν στην επιφάνεια και άλλοι εμπλεκόμενοι σε απάτες όπως στελέχη-πρόεδροι επιχειρήσεων, ελεγκτικές κυβερνήσεις ακόμα και μέλη από τις κυβερνήσεις κάθε κράτους χαρακτηρίστηκαν εκτεθειμένοι. Αναφορικά, οι εταιρείες που το όνομα τους συνδέθηκε με τα μεγαλύτερα οικονομικά σκάνδαλα στην ιστορία της παγκόσμιας χρηματαγοράς είναι η ENRON ενεργειακή εταιρεία, η GLOBALCROSSING και η WORLD COM εταιρείες παροχής υπηρεσιών internet, η ADELPHIA COMMUNICATIONS CORPORATION 6<sup>η</sup> μεγαλύτερη εταιρεία καλωδιακής τηλεόρασης στην Αμερικής και τέλος η PARMALAT ιταλική βιομηχανία τροφίμων.

Ως απάντηση των γεγονότων που προαναφέρθηκαν, η θέσπιση διεθνών προτύπων και κανόνων αποτελούσε σημαντική προϋπόθεση για κάθε οικονομία να διατηρήσει την εύρωστη θέση της. Οι, κατά περιπτώσεις, ασαφείς κανονισμοί και το χάσμα μεταξύ των νομοθετημάτων του ενός και του άλλου κράτους-μέλος οδήγησαν με ομόφωνη απόφαση την Ευρωπαϊκή Ένωση να θέσει σε υποχρεωτική εφαρμογή τα διεθνή λογιστικά πρότυπα σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στις χρηματιστηριακές αγορές των χωρών τους. Η συγκατάθεση αυτή λήφθηκε με σκοπό να ενισχυθεί η αξιοπιστία των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων και να αποφευχθούν οι αυθαιρεσίες μέσω της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων.

Λόγω του πρωτοφανούς τεράστιου εύρους των ΔΛΠ (International Accounting Standards–IAS) που καλύπτει τα λογιστικά δεδομένα ως κλάδο της εφαρμοσμένης οικονομικής επιστήμη είναι δύσκολο να προσεγγίσουμε ποιος είναι ο σκοπός δημιουργίας και η έννοια τους ώστε να τα συσσωρεύσουμε όλα σε έναν ορισμό. Με απλά λόγια, θα μπορούσαμε να περιγράψουμε ότι είναι ένα σύνολο επιλεγμένων λογιστικών κανόνων, αρχών, μεθόδων που οδηγούν με επιστημονική ακρίβεια και ορθότητα στον αυστηρά προσδιοριζόμενο ομοίμορφο τρόπο που πρέπει να απεικονίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Ισολογισμός



## Ü Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των οικονομικών καταστάσεων

Με την ολοκλήρωση της σύνταξης των προαναφερόμενων καταστάσεων αυτών, η ανάρτηση τόσο σε διαδικτυακό τόπο όπως το ΓΕΜΗ όσο και σε έντυπη μορφή σε ημερήσιες οικονομικές εφημερίδες πανελλαδικής κυκλοφορίας είναι υποχρεωτική μια φορά ετησίως. Η εικόνα της εκάστοτε επιχείρησης που παρουσιάζεται, μετατρέπεται άμεσα σε πηγή επιχειρηματικών πρωτοβουλιών για τους χρήστες των προτύπων, οι οποίοι κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες. Από την μία πλευρά έχουμε τους μετόχους, το κράτος, τις τράπεζες, τους δυνητικούς επενδυτές που αναλύουν τις πληροφορίες, δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην αξιολόγηση των προοπτικών κερδοφορίας από την τοποθέτηση διαθέσιμων χρηματικών κεφαλαίων. Από την άλλη πλευρά, τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης, οι λογιστές στρέφουν το ενδιαφέρον τους στην παρακολούθηση των μεταβολών των οικονομικών στοιχείων και στην τάση τους διαχρονικά, στον εντοπισμό ηθελημένων η μη σφαλμάτων, εκμεταλλεόμενοι την άριστη εσωτερική πληροφόρηση που διαθέτουν για την εξαγωγή πολύτιμων συμπερασμάτων που θα βοηθήσουν την ανταγωνιστική θέση της επιχείρησης τους. Είναι οφθαλμοφανές, ότι η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ασκεί αδιαμφισβήτητη επιρροή στις οικονομικές μονάδες. Οι κανόνες αυτοί, αποτελούν από κοινού αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής φύσης και για αυτό τον λόγο όταν είναι αναγκαίο θα πρέπει να εξελίσσονται και να αναθεωρούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Συμβούλιο εξέδωσαν τον κανονισμό με αριθμ.1606/2002 για την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων ο οποίος τέθηκε σε ισχύ στις 14 Σεπτεμβρίου 2002. Ο κανονισμός αυτός προέβλεπε, ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1 Ιανουαρίου 2005 και μετά, οι εταιρίες που ασκούν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα σε κάθε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα καλούνται υποχρεωτικά να εναρμονίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία κλεισίματος τους σύμφωνα πάντα με τις οδηγίες της νομοθετικής πράξης. Συγκεκριμένα, αναφέρονται στις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε κάποιο ευρωπαϊκό χρηματιστήριο συμπεριλαμβανομένων τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων ενώ αργότερα εκτείνεται η ίδια υποχρέωση σε όλες τις ανώνυμες εταιρίες. Επίσης, προαιρετικό χαρακτήρα εφαρμογής έχουν για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, εάν εγκριθεί η απόφαση αυτή από την γενική συνέλευση των εταίρων πρέπει να τηρούνται τα πρότυπα για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις ακόμα και αν δεν προσδιορίζεται εξαρχής το χρονικό διάστημα ισχύος και ζητηθεί η ανάκληση. Τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν των εθνικών λογιστικών προτύπων και κάθε χώρα είναι αρμόδια να αποφασίσει για την χρησιμότητα τους. Βασικός σκοπός του κανονισμού είναι να καθιερώσει μια ενιαία υψηλής ποιότητας αντικειμενικότητα και αξιόπιστη απεικόνιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων για την εξασφάλιση των προϋποθέσεων μιας αποτελεσματικής κεφαλαιαγοράς. Η επίτευξη αυτή θα βελτιώσει τον ανταγωνισμό και θα επιταχύνει σημαντικά την ροή των κεφαλαίων βραχυχρόνιας επένδυσης. Τα ΔΛΠ είναι αποτέλεσμα μιας μακράς ιστορικής προοδευτικής πορείας που εξατομικεύεται στην θεμελίωση κλίματος εμπιστοσύνης στην κεφαλαιαγορά, δεδομένου ότι το πρώτο πρότυπο εκδόθηκε το 1975 και η βελτίωση τους επιδιώκεται μέχρι σήμερα.

Η Ελλάδα ξεκίνησε να κάνει προσπάθεια υποχρεωτικής επιβολή της χρήσης των ΔΛΠ σε όλες τις μορφές των ελληνικών επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο με το Ν.2992 (ΦΕΚ Α'54/20-03-2002) ο οποίος όριζε την εφαρμογή από 1/1/2013. Αυτό κατέστη αδύνατον πρακτικά αφού αυτή η σημαντική λογιστική μετάβαση ήταν δύσκολη για τις ελληνικές επιχειρήσεις και η παράταση χρόνου για να προσαρμοστούν ήταν μονόδρομος. Έτσι η Κυβέρνηση επαναξιολόγησε το αίτημα αυτό των επιχειρήσεων και με τους νόμους 3148/2003 (ΦΕΚ Α'136/05-06-2003) με το άρθρο 21 και 3229 (ΦΕΚ Α'38/10-02-2002) με τα

άρθρα 13-14-15 εφαρμόστηκαν αρχές του 2005 όπως προβλεπόταν εξαρχής υπό την οδηγία της Ευρωπαϊκή Ένωση για όλες τις χώρες μέλη της.

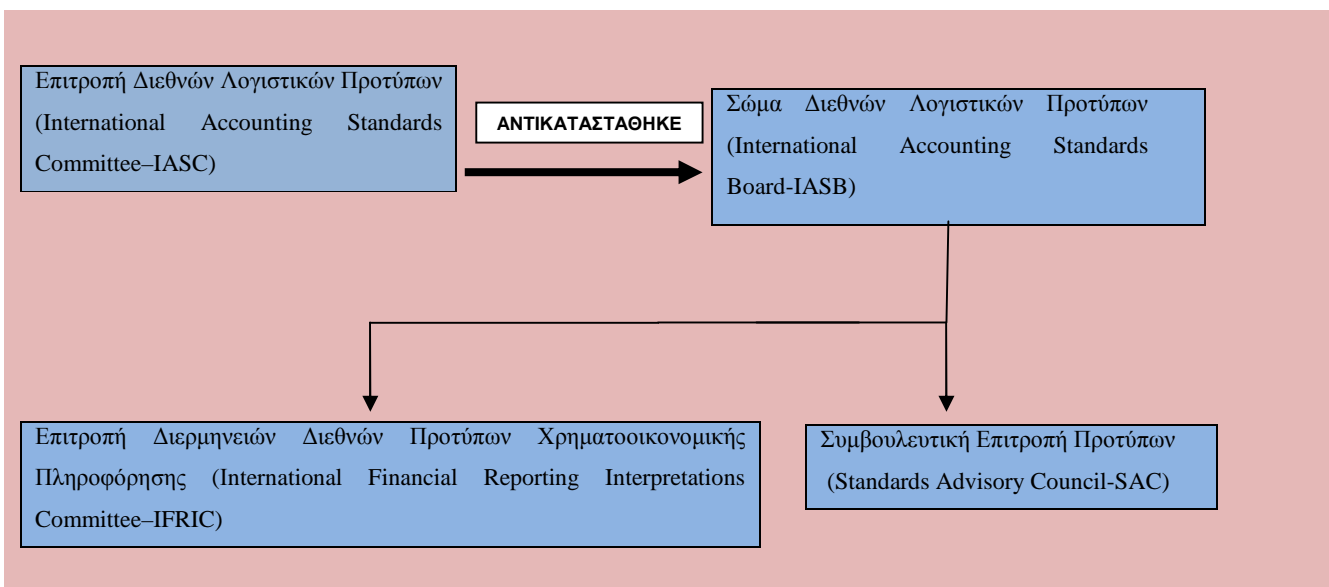
Οι παρακάτω οντότητες έχουν υποχρέωση σύνταξης για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002:

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.
- Οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα θυγατρικές οντότητες τις οποίες οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της ΕΕ και εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του ΜΟ των εργαζομένων της μητρικής.
- Χρηματοδοτικά Ιδρύματα της περίπτωσης 26 παρ.1 του αρ.4 του Κανονισμού ΕΕ 375/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- Οι Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών του ν.3606/2007
- Οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου του ν.3371/2005
- Οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του ν.2278/1999
- Οι Ανώνυμες Εταιρίες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών του ν.2367/1995
- Οι Ανώνυμες Εταιρίες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του ν.4099/2012
- Οποιαδήποτε οντότητα που έχει υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.  
(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7651-7652)

Δίνεται η δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ για την κάθε οντότητα, εφόσον πάντα υπάρχει ομόφωνη απόφαση της εκάστοτε διοίκησης και με την προϋπόθεση ότι η υποχρέωση αυτή θα ισχύει για πέντε (5) συνεχόμενες ετήσιες χρονικές περιόδους.

## 1.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Αξιοσημείωτο είναι να γίνει αναφορά στην παρουσία των κύριων οργάνων εκπόνησης των διεθνών λογιστικών προτύπων και στην δράση τους, οι οποίοι με την προσπάθεια τους συνεισέφεραν στην δημιουργία και την προάσπιση της εξέλιξης τους για να αποτελέσουν αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινής λειτουργίας των οικονομικών φορέων τόσο σε παγκόσμιο όσο σε ευρωπαϊκό επίπεδο.



- ü Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, έπειτα από μια συμφωνία δεκαέξι επαγγελματικών σωματείων που αντιπροσωπεύουν εννέα χώρες, την Αυστραλία, τον Καναδά, την Γαλλία, την Γερμανία, την Ιαπωνία, το Μεξικό, την Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιρλανδία και της Η.Π.Α. Ήταν η αφετηρία, μιας πρώτης προσπάθειας κοινής σύγκλισης των λογιστικών οργανισμών. Πρωταρχικός σκοπός της επιτροπής ήταν η σύνταξη των προτύπων που θα υπηρετούσαν τους στόχους, όπως αυτοί καταγράφονται στο καταστατικό της. Τον Μάρτιο του 2001, η IASC άλλαξε την νομική μορφή της. Συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με το όνομα International Accounting Standards Committee Foundation-ITASCA που εδρεύει στην πολιτεία Delaware των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής και πλέον έχει επικουρικό ρόλο σε όλη την διαδικασία των λογιστικών προτύπων.
- ü Τη 1 Απριλίου 2001, η IASC παρέδωσε την σκυτάλη σε νέο αρμόδιο όργανο, η οποία μετονομάστηκε σε Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board-IASB) και συστάθηκε από πρώην μέλη του IASC. Η αναδιοργάνωση αυτή, επέτρεψε στα 14 μέλη από τα οποία αποτελείται, να είναι πλέον αποκλειστικά αρμόδιοι για την ευθύνη που θα αναλαμβάνουν ως προς την κατάρτιση και έκδοση των διεθνών λογιστικών προτύπων και διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το καινοτόμο χαρακτηριστικό της ομάδας θα είναι η εξαιρετική τεχνική γνώση σε συνδυασμό με την μεγάλη εμπειρία τους στην διαχείριση λογιστικών θεμάτων σε διεθνείς αγορές. Η βελτίωση του τρόπου λειτουργίας της επιτροπής είχε ως επακόλουθο την ζήτηση περισσότερων απαιτήσεων. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο περιλαμβάνεται, η εργασία γενικότερα για την εναρμόνιση των προτύπων με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η πρόβλεψη νέων αναγκών για πληροφόρηση και η προώθηση της παγκόσμιας αποδοχής και τήρησής τους.
- ü Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council-SAC) έχει ενεργά πάνω από 30 μέλη. Η ιδιαιτερότητα είναι ότι συμμετέχουν άνθρωποι που έχουν ρίζα από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και εκπροσωπούν ένα ευρύ φάσμα επαγγελματιών όπως οικονομικοί αναλυτές, ελεγκτές, ακαδημαϊκοί κτλ. Η θητεία τους έχει διάρκεια τρία έτη. Το SAC είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του IASB και ο ρόλος του είναι να παρέχει την κατάλληλη πληροφόρηση για τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει ένα προσχέδιο ενός προτύπου, πριν αυτό δημοσιευτεί επίσημα. Κάθε τρέχον έργο του IASB τίθεται στην διάθεση των μελών για σχολιασμό. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, πραγματοποιούνται τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις. Αφενός το αίσθημα ανάληψης ευθύνης των προτύπων που

βαρύνει αποκλειστικά το IASB, αφετέρου οι σωστές συμβουλές του SAC συνεισφέρουν στο καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων. Ως εκ τούτου υπάρχει ένας αμοιβαίος δεσμός ανάμεσα στο IASB και στο SAC.

- Η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee–IFRIC) αντικαθιστά την Μόνιμη Επιτροπή Διεργητικών (Standing International Committee–SIC) που δημιουργήθηκε το 1997. Αποτελείται από 12 μέλη και η θητεία τους ανέρχεται σε τρία έτη. Ο ρόλος της επιτροπής είναι να εντοπίζει την διχογνωμία που δημιουργείται μεταξύ των χρηστών όταν δημιουργούνται προβληματισμοί από την υιοθέτηση των νέων λογιστικών προτύπων, με σκοπό να απλουστεύσει με κατάλληλες διαδικασίες την μετάβαση των επιχειρήσεων στην νέα νομοθεσία λογιστικής τυποποίησης. Όποια πρότυπα γνωστοποιούνται από το IASB και δεν αναλύονται επαρκώς, η IFRIC είναι σε θέση να εκδώσει εγκαίρως οδηγίες, παραδείγματα εφαρμογής ώστε να διευκολύνει την απρόσκοπτη και ορθή εφαρμογή των λογιστικών προτύπων. Οι διεργητικές βοηθούν τους χρήστες να κατανοούν καλύτερα τα θέματα που προκύπτουν ή παραλείπονται να συμπεριληφθούν από ένα πρότυπο. Ουσιαστικά, ενεργεί ως στήριγμα των επιχειρήσεων ερμηνεύοντας αυτό τον κατευθυντήριο δρόμο.

### 1.3 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΔΛΠ ΣΤΑ ΔΠΧΠ

Τα πρότυπα των οποίων η έκδοση τους πραγματοποιήθηκε κατά τα έτη 1975 έως 2001 ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards–IAS) και στο σύνολο τους είναι 30, όσο αφορά τα εν ισχύ πρότυπα. Τα ΔΛΠ αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της λογιστικής εκπαίδευσης και υπηρετούν τον αμιγώς λογιστικό προσανατολισμό των επιχειρήσεων, με τους στόχους που αναφέρθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια. Παρά την μεταρρύθμιση των ΔΛΠ, τα προβλήματα δεν επιλύθηκαν και αμέσως αποφασίστηκε να μην είναι μοναχικά σε αυτή την προσπάθεια. Η ανάγκη για την υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια καθώς εμφανίζονται σημαντικές εξελίξεις στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον. Συνεπώς, γίνεται αποδεκτό ότι αν το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφόρησης χαρακτηρίζεται αξιόπιστο αυτομάτως περιορίζει το ποσοστό παραποίησης της εικόνας των οικονομικών καταστάσεων ενισχύοντας την εμπιστοσύνη στους χρήστες και στο ευρύτερο εποπτικό σύστημα. Για τον λόγο αυτό, τον Μάρτιο του 2002 δημοσιεύτηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης γνωστά ως (International Financial Reporting Standards–IFRS) για να ανταποκριθούν στα νέα δεδομένα αλλά και στις ανάγκες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επομένως οδηγούνται στον εμπλουτισμό της αναδιάρθρωσης της λειτουργία των ΔΛΠ. Σχεδιάστηκαν κατά κύριο λόγο να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς για τις συναλλαγές κερδοσκοπικών αλλά και τις μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις συνεισφέροντας στην επίλυση των προβλημάτων που δημιουργήθηκαν κατά την πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Έχουν εκδοθεί 13 μέχρι στιγμής. Τα ΔΠΧΠ βελτιώνουν, αντικαθιστούν μια νέα έκδοση ή συγχωνεύονται ήδη σε υπάρχοντα πρότυπα για να εναρμονιστούν με την νέα πραγματικότητα. Επαναπροσεγγίζουν τα θέματα που προβάλλονται, όπου κρίνεται απαραίτητο. Τα βασικά χαρακτηριστικά τα οποία πλεονεκτούν τα ΔΠΧΠ είναι η σαφήνεια και η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς συσχετίζονται με την συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων και δεν υπάρχουν παρεκκλίσεις. Η καθιέρωση των ΔΠΧΠ προσφέρει την εξασφάλιση για μια περισσότερο ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων. Ο στόχος επιτυγχάνεται μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης οικονομικών καταστάσεων με ποίκιλα μέσα και με αυτόν τον τρόπο διευκολύνεται ο αξιόπιστος ανταγωνισμός από τις επιχειρήσεις.

## 1.4 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Με το ξεκίνημα των σκέψεων για έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ο πρωταρχικός στόχος των ομάδων σύνταξης (χρηματοοικονομικοί αναλυτές, ακαδημαϊκοί, ορκωτοί λογιστές) ήταν να εξασφαλίσουν πρακτικά την μεγαλύτερη δυνατή αποδοχή τους στην παγκόσμια αγορά. Στην πορεία αποδείχθηκε ότι η εκπόνηση των προτύπων, δεν αποτελούσε μια απλή διαδικασία. Η περαιτέρω μελέτη της αγοράς, η αντιμετώπιση των αναγκών, η πρόβλεψη κάλυψης κενών, γενικά ο αντικατοπτρισμός της εντατικής προσπάθειας για τα επιθυμητά αποτελέσματα έκαναν την διαδικασία χρονοβόρα και πιο σύνθετη. Μαζί με κάθε πρότυπο δημοσιεύεται μια έκθεση που περιλαμβάνει:

- το περιεχόμενο
- το σκοπό
- το πεδίο εφαρμογής
- τους ορισμούς που χρησιμοποιεί
- τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται
- την ημερομηνία έναρξης ισχύος

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο το IASB έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα συγγραφής των προτύπων. Πραγματοποιούνται δημόσιες συναντήσεις με το SAC το οποίο έχει υποστηρικτικό ρόλο στο έργο, για να συζητηθούν τα τεχνικά θέματα των ημερήσιων διατάξεων. Οι φορείς που εμπλέκονται προσδίδουν με το επιστημονικό κύρος στο τελικό αποτέλεσμα. Τα ΔΛΠ δημοσιεύονται στην αγγλική γλώσσα και μεταφράζονται στην επίσημη γλώσσα της χώρας που επιθυμεί να τα εφαρμόσει έπειτα από έγκριση του IASB.

Είναι σημαντικό τα ΔΛΠ να συμβάλλουν στην πρόοδο της οικονομίας. Από την στιγμή που θα τεθούν σε δημόσια εφαρμογή, οφείλουν τα όργανα κατάρτισης εκ των προτέρων να έχουν λάβει υπόψη τα χαρακτηριστικά από τα οποία θα απαρτίζονται. Ο κύριος κορμός της μορφής ενός λογιστικού προτύπου, θα πρέπει να εκφράζεται με τα παρακάτω ουσιαστικά γνωρίσματα:

- Να δημιουργούν ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης.
- Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους.
- Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων.
- Να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά.
- Να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν.
- Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για θελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις.
- Όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση μιας εναλλακτικής πολιτικής για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών.
- Να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

(Νικόλαος Μπάκας-2012 Θεσσαλονίκη, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 27,28,30,39)

Για καλύτερη κατανόηση της σημασίας των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, χρήσιμο είναι να αναφέρουμε την διαδικασία που υποβάλλονται προς έκδοσης και έχει ως εξής:

- οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικώς τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Κατόπιν, αφού ληφθούν υπόψη οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο προς εξέταση για το συγκεκριμένο θέμα.
- το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του, ενώ ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.
- το εγκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.
- τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, εφόσον είναι αναγκαίο ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.
- το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.
- σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια, το συμβούλιο της IASB μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει την αποδοχή της πλειοψηφίας του συμβουλίου.
- το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός εάν αναφέρεται το αντίθετο.
- στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μια ψήφο.  
(Στέφανος Τσόχας–2010 Ηράκλειο, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαφορές με τα Ελληνικά Πρότυπα)

## 1.5 ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στην συγκεκριμένη υποενότητα, παραθέτονται τα ισχύοντα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ και γίνεται μια πρώτη αναφορά στον σκοπό τους για να κατανοηθεί η σημασία τους. Κρίναμε απαραίτητο να επισημάνουμε την ονομασία και στην αγγλική μορφή τους, από την άποψη ότι είναι συχνό φαινόμενο να αλλοιώνεται η έννοια τους κατά την διαδικασία της μετάφρασης. Να τονίσουμε ότι δεν θα γίνει εκτενής παρουσίαση των προτύπων λόγω της φύσης της παρούσας πτυχιακής να διερευνήσει τις επιπτώσεις που έχει η εφαρμογή τους. Δυστυχώς, η προσπάθεια μας να παρουσιάσουμε πληροφορίες για τα ανενεργά πρότυπα, ήταν ατελέσφορη. Η πρόσβαση σε πηγές ήταν περιορισμένη.

- **ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων (Presentation of Financial Statements).** Βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων στην διεθνή αγορά και να προσφέρει την δυνατότητα συγκρισιμότητας τους, εξασφαλίζοντας την διαφάνεια και την αξιοπιστία μεταξύ των επιχειρήσεων.
- **ΔΛΠ 2: Αποθέματα (Inventories).** Βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων σε αξία στις λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και ο προσδιορισμός του κόστους αυτών με βάση τις μεθόδους FIFO, LIFO ή Μέσο σταθμικό κόστος.
- **ΔΛΠ 7: Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Statement of Cash Flows).** Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να θέτει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους θα πρέπει να απεικονίζονται οι μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων κατά την διάρκεια της χρήσης.

Η κατάσταση ταμειακών ροών θεωρείται υποχρεωτική και ταξινομείται σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- τις λειτουργικές,
- τις επιχειρηματικές και
- τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

- Û **ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors).** Αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο διορθώνεται ένα λάθος, αναθεωρείται μια εκτίμηση προβλέψεων μεταγενέστερα και οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα. Εξαιτίας αυτού, γνωστοποιούνται οδηγίες για την αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων χρήσης που δίδουν την νέα πληροφόρηση.
- Û **ΔΛΠ 10: Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού (Events after the Reporting Period).** Σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός των γεγονότων που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας κατάρτισης του Ισολογισμού σε σχέση με την ημερομηνία έγκρισης και έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων. Είναι απαραίτητο όταν αποδεικνύεται η αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων, να περιέχονται απαραίτητως οι επεξηγηματικές σημειώσεις όσον αφορά την μεταβολή των γεγονότων.
- Û **ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις (Construction Contracts).** Το πρότυπο αυτό έχει σαν σκοπό τον καθορισμό του πλαισίου για την αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων και τον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων που θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου στο τέλος της χρονιάς καθώς αυτά χρειάζονται για να συμπεριληφθούν στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσης.
- Û **ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος (Income Taxes).** Σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος. Συνιστά δαπάνη και βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης. Επίσης για πρώτη φορά έχουμε πρακτικά την διάκριση σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.
- Û **ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (Property, Plant and Equipment).** Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακίνητοποιήσεων, τον χρόνο καταχώρησης τους ως περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις και ειδικότερα να αποτιμηθεί η λογιστική τους αξία, σύμφωνα πάντα με την απόσβεση, ανάλογα του χρόνου της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους και τις σωστές δαπάνες που επιβαρύνουν.
- Û **ΔΛΠ 17: Μισθώσεις (Leases).** Αναφέρεται στις λογιστικές πολιτικές που απαιτούνται για την τεκμηριωμένη παρακολούθηση τους τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή, για να καταχωρήσουν αντίστοιχα τις απαιτήσεις-έσοδα και τις υποχρεώσεις-έξοδα στους κατάλληλους λογαριασμούς των βιβλίων τους όταν υπάρχει συμφωνία δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου. Οι μισθώσεις κατηγοριοποιούνται με βάση την οικονομική τους ουσία σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές.
- Û **ΔΛΠ 18: Έσοδα (Revenue).** Αυτό το πρότυπο ορίζει την έννοια του εσόδου και την ορθή λογιστική καταγραφή τους σε μια επιχειρηματική μονάδα. Προκύπτει από πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή οποιοσδήποτε δραστηριότητες που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα που οδηγεί στην αύξηση κεφαλαίου εκτός από την εισφορά των ίδιων των εταίρων. Χαρακτηριστικό είναι όταν παρέχεται πώληση με μεγάλη πίστωση, η διαφορά ονομαστικής με πραγματικής αξίας, λογίζεται ως έσοδο τόκου. Ενώ μια ανταλλαγή αγαθών ίσης αξίας δεν θεωρείται έσοδο και κατά συνέπεια να μην εμφανίζεται ισόποση αύξηση του.
- Û **ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους (Employee Benefits).** Έχει σαν σκοπό να προσδιορίσει την λογιστική απεικόνιση των υπεσχημένων παροχών όπως είναι μόνους, εκπρωτικά κουπόνια, ποσά του Διοικητικού Συμβουλίου ή τις καθορισμένες

καταβολές όπως αποζημίωση λόγω απόλυσης ή συνταξιοδότησης που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση στο έμψυχο ανθρώπινο δυναμικό της. Αναγνωρίζονται ως έξοδα και βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

- Û **ΔΛΠ 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης (Accounting for Government Plants and Disclosure of Government Assistance).** Καθορίζει τις ακόλουθες έννοιες της κρατικής υποστήριξης και επιχορήγησης και επισημαίνει τις διαφορές τους. Η καταχώρηση τους γίνεται σε πίστωση στον μεταβατικό λογαριασμό παθητικού (56.00 έσοδα επόμενων χρήσεων) και έπειτα μεταφέρονται σταδιακά στα αποτελέσματα χρήσης. Προϋπόθεση της καταχώρησης είναι, ότι θα πραγματοποιηθεί η είσπραξη της επιχορήγησης εφόσον υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα τηρεί τους όρους σύμβασης και όχι όπως ίσχυε απλά με την έκδοση του σχετικού τιμολογίου.
- Û **ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates).** Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να γνωστοποιηθούν οι συναλλαγές που έγιναν μεταξύ συμβαλλόμενων που ανήκουν στο εξωτερικό και να μετατραπούν τα στοιχεία του ξένου νομίσματος στο νόμισμα της χώρας που είμαστε μέλος με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λογίζονται στα αποτελέσματα ενώ οι χώρες την Ευρωπαϊκής Ένωσης λόγω του ευρώ δεν συμμετέχουν στην διαδικασία της αποτίμησης.
- Û **ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού (Borrowing Costs).** Περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους που πραγματοποιείται από τις επιχειρήσεις. Με απλά λόγια είναι οι τόκοι και δαπάνες που εμφανίζονται κατά την διάρκεια λήψης δανείων. Στο σύνολο τους καταχωρούνται ως έξοδο στην χρήση στην οποία έγιναν δεδουλευμένα, ενώ υπάρχει συγκεκριμένη περίπτωση που όταν οι τόκοι αφορούν αγορά ή κατασκευή περιουσιακού στοιχείου καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.
- Û **ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (Related Party Disclosures).** Συνδεδεμένες εταιρείες θεωρούνται όταν υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική δηλαδή υπάρχει η δυνατότητα ελέγχου και άσκηση επιρροής στην λήψη οικονομικών αποφάσεων. Το συγκεκριμένο πρότυπο θέτει ένα πλαίσιο από αρχές και κανόνες που θα εξασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις πληροφορίες που θα αναφέρουν την αλληλεξάρτηση των συνδεδεμένων μερών ως προς την συμμετοχή του κεφαλαίου τους σε αυτές και τα νομικά στοιχεία της συμμετέχουσας επιχείρησης.
- Û **ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans).** Βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι η υποχρεωτική κατάρτιση μιας έκθεσης που να γνωστοποιεί εκείνο το ποσό της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμο για παροχή προς τους εργαζόμενους. Παρόλο που μοιάζει με το ΔΛΠ 19 έχει διαφορετικό σκοπό.
- Û **ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και λογιστική των συμμετοχών σε θυγατρικές (Separate Financial Statements).** Σκοπός του προτύπου είναι η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για έναν όμιλο εταιριών που υπάγονται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας, δεν ασχολείται ουσιαστικά με τις μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και την υπεραξία που θα προκύψει. Μια μητρική θεωρείται όταν κατέχει τουλάχιστον το 20% των μετοχών ή το δικαίωμα ψήφου στις θυγατρικές και έχει την υποχρέωση να καταρτίζει ενοποιημένα όλες τις καταστάσεις των εγχώριων και ξένων αυτών εταιριών.
- Û **ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (Investments in Associates).** Συγγενής επιχείρηση είναι εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αφού



κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου και παράλληλα δεν είναι θυγατρική. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με την μέθοδο της καθαρής θέσης και του κόστους κτήσεως που απεικονίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

- Û **ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες (Financial Reporting in Hyperinflation Economics).** Αναφέρεται στους παράγοντες που προσδιορίζουν τον υπερπληθωρισμό σε μια οικονομία, όπως είναι μεταξύ άλλων η διατήρηση πλούτου σε μορφή υλικών αγαθών και όχι σε χρηματικό στοιχείο και ο συσσωρευμένος δείκτης τιμών των μισθών, επιτοκίων να υπερβαίνει σχεδόν το 100% τα τελευταία τρία έτη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων πρέπει να προσαρμόζονται βάση της τρέχουσας μονάδας μέτρησης νομίσματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.
- Û **ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες (Interests in Joint Ventures).** Κοινοπραξία είναι μια συμφωνία που πραγματοποιείται μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών που αναλαμβάνουν από κοινού μια οικονομική δραστηριότητα. Το πρότυπο αυτό έχει ως βασικό σκοπό την εμφάνιση των δικαιωμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτών τα οποία κατηγοριοποιούνται ως εξής:
  - κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες,
  - κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες και
  - κοινά ελεγχόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού.
- Û **ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση (Financial Instruments: Presentation).** Σκοπός του προτύπου είναι η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών προϊόντων στον ισολογισμό και η διάκριση τους σύμφωνα με την ουσιαστική τους υπόσταση είτε ως υποχρέωση σε εξόφληση με μετρητά είτε ως έντιτλη υποχρέωση και όχι με τον νομικό τους τύπο. Επιπλέον, για καλύτερη κατανόηση των χρηστών της σπουδαιότητας των χρηματοοικονομικών μέσων αναφέρει τις επεξηγηματικές σημειώσεις που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις σε τυχόν επιτρεπόμενο συμψηφισμό τους.
- Û **ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή (Earnings Per Share).** Η δημιουργία του προτύπου αποσκοπεί στις εταιρείες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης αυτών σε ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Τα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών μείον τα μερίσματα των προνομιούχων, με το μέσο αριθμό κοινών μετοχών που κυκλοφορούν κατά την διάρκεια της χρήσης. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τόσο τα κέρδη όσο και τις ζημιές των μετοχών στις οικονομικές καταστάσεις που αναλογούν στο δικαίωμα διανομής στους μετόχους.
- Û **ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Interim Financial Reporting).** Καθορίζει τους κανόνες οι οποίοι είναι απαραίτητοι να εφαρμοστούν για την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης για μια ενδιάμεση περίοδο και προσδιορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των οικονομικών εκθέσεων.
- Û **ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Impairment Assets).** Κάθε επιχείρηση πρέπει να εκτιμά τις ενδείξεις πηγών πληροφόρησης όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού υποτιμάται. Σκοπός του προτύπου είναι η λογιστική απεικόνιση της πιθανής ζημιάς από την μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης έτσι ώστε να διασφαλίζεται στους χρήστες η πραγματική ανακτήσιμη αξία του. Η αναγνωρίσιμη ζημιά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.
- Û **ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets).** Δίνεται έμφαση στην διαφοροποίηση των εννοιών Πρόβλεψη: ορίζεται το αβέβαιο ποσό που θα

προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος που αναμένεται να προκαλέσει εκροή πόρων και την Ενδεχόμενη Υποχρέωση: ορίζεται η πιθανή μελλοντική νομική δέσμευση ως αποτέλεσμα από γεγονότα του παρελθόντος. Ο βασικότερος σκοπός του προτύπου είναι να διασφαλιστεί η ακριβέστερη μέθοδος βάση ορθών εκτιμήσεων που θα ληφθεί υπ' όψιν για την αναγνώριση και την λογιστική απεικόνιση του ποσού της πρόβλεψης στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

- **ΔΛΠ 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Intangible Assets).** Έχει σαν σκοπό την λογιστική απεικόνιση των άυλων παγίων στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Επισημαίνει ότι η απόσβεση τους πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία σε καμία περίπτωση όμως δεν μπορεί να ξεπερνά τα είκοσι έτη και έχουν την ικανότητα να κεφαλαιοποιούνται όταν τεκμηριωθεί ότι προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη από την επιχείρηση όπως είναι το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας και λογιστικά προγράμματα Η/Υ.
- **ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση (Financial Instruments: Recognition and Measurement).** Το ΔΛΠ 39 αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την αποτίμηση και την απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομίες. Η καταχώρηση τους πραγματοποιείται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος μιας σύμβασης. Επιπλέον, κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία σε τέσσερις κατηγορίες ανάλογα με την διάρκεια κατοχής τους σε:
  - Εμπορικό χαρτοφυλάκιο
  - Διακρατηθέντα έως την λήξη
  - Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα
  - Διαθέσιμα προς πώληση
- **ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα (Investment Property).** Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να γνωστοποιήσει τις λογιστικές τεχνικές που απαιτούνται για την παρακολούθηση των ακινήτων που έχει στην ιδιοκτησία της μια επιχείρηση. Τα ακίνητα αυτά, δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αλλά αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Παράλληλα, στο πρότυπο αναφέρονται οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα, που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης.
- **ΔΛΠ 41: Γεωργία (Agriculture).** Η δημιουργία του προτύπου αποσκοπεί στην θέσπιση κανόνων που απαιτούνται στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Συγκεκριμένα, στα λογιστικά βιβλία θα καθορίζεται ο τρόπος κατά τον οποίο θα αναγράφονται τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, η γεωργική παραγωγή μέχρι το σημείο σοδειάς και οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις.

Παρακάτω θα αναφερθούμε στα ΔΠΧΠ που είναι σε ισχύ αλλά θα γίνει συνοπτική παρουσίαση σε ορισμένα από το σύνολο τους, τα οποία αποτελούν τα βασικότερα:

- **ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (First time Adoption of International Financial Standards).** Αυτό το πρότυπο έχει εφαρμογή προσαρμοστικότητας αποκλειστικά μόνο την πρώτη χρονιά που μία επιχείρηση αποφασίζει να χρησιμοποιήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ουσιαστικά θέτει την λογιστική εκκίνηση ενός πλαισίου κανόνων που θα καταρτίζονται οι πρώτες ετήσιες ή ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις βάση των ΔΛΠ που θα βρίσκονται σε ισχύ μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Σκοπός του είναι η διαφύλαξη της παροχής υψηλής ποιότητας πληροφόρησης, η οποία κατά την περίοδο παρουσίασης τους να διέπονται από διαφάνεια και συγκρισιμότητα. Επίσης, για την

επίτευξη αυτή είναι αναγκαίο να γνωστοποιείται στις επεξηγηματικές σημειώσεις οι εμφανείς μεταβολές των ΔΛΠ στα οικονομικά μεγέθη σε σχέση με τα ΕΛΠ.

- Û **ΔΠΧΠ 2: Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών (Share-based Payment).** Αναφέρεται στις ειδικές περιπτώσεις λογιστικοποίησης, όταν μία επιχείρηση αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες και η πληρωμή των προμηθευτών πραγματοποιείται έναντι συμμετοχικών τίτλων. Επιπλέον, αυτή η κίνηση αποτελεί ισχυρό κίνητρο για τους συνεργάτες και για τα στελέχη να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους αφού είναι συχνό φαινόμενο, αξιολογώντας τα αποτελέσματα τους, η επιχείρηση να επιλέγει αυτό τον τρόπο ως επιβράβευση, το δικαίωμα συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο.
- Û **ΔΠΧΠ 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων (Business Combinations).** Καθορίζει την λογιστική παρακολούθηση μιας επιχείρησης, στην περίπτωση που αυτή συμμετέχει σε μια συνένωση εταιριών. Τα οικονομικά στοιχεία απεικονίζονται σύμφωνα με την μέθοδο αγοράς σε μια χρηματοοικονομική παρουσίαση της επιχείρησης που ασκεί έλεγχο στην αποκτώμενη. Με αυτόν τον τρόπο, τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις αποτιμούνται σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία εξαγοράς.
- Û **ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικά Συμβόλαια (Insurance Contracts).** Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι μια σύμβαση σύμφωνα με την οποία, το ένα μέρος ο ασφαλιστής το αποδέχεται έναντι τιμήματος από έναν άλλο ασφαλιζόμενο, να τον αποζημιώσει σε περίπτωση επέλευσης ενός αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος που επηρεάζει αρνητικά το πρόσωπο του ασφαλιζόμενου. Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται με την αντιμετώπιση των ασφαλιστικών συμβάσεων που συνάπτουν οι ασφαλιστικές εταιρίες και βρίσκει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις που ειδικεύονται στο συγκεκριμένο είδος υπηρεσίας. Στόχος του ΔΠΧΠ 4 είναι η εμφάνιση επιπρόσθετων πληροφοριών με την επιβολή των παρακάτω λογιστικών αρχών:
- τον έλεγχο επάρκειας ασφαλιστικών αποθεματικών
  - προβλέψεις απώλειας απαιτήσεων από αντασφαλιστές σε περίπτωση ύπαρξης επισφαλειών
  - μη συμψηφισμός απαιτήσεων από αντασφαλιστές με την αναλογία τους στα ασφαλιστικά αποθέματα
  - μη συμψηφισμός εσόδων και εξόδων ασφαλιστηρίων με την αναλογία αντασφαλιστών.
- Û **ΔΠΧΠ 5: Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες (Non-Current Assets held for Sale and discontinued Operations).** Βασικός σκοπός του προτύπου είναι η αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού που αποτελούν μέρος της περιουσίας της επιχείρησης που κατέχονται προς πώληση και των διακοπείσων δραστηριοτήτων συνήθως ενός μεγάλου τμήματος που έχει παρθεί η απόφαση διάθεσης του. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5, τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία που είναι προς διάθεση παύουν να αποσβένονται και εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς του ενεργητικού και αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή αξία μεταξύ λογιστικής αξίας και ρευστοποιήσιμης αξίας αφού αφαιρεθούν τα κόστη πωληθέντων. Στις οικονομικές καταστάσεις, η παρουσία τους εμφανίζεται στον Ισολογισμό ενώ όσον αφορά τα αποτελέσματα των διακοπόμενων δραστηριοτήτων, αυτά εμφανίζονται χώρα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Και στις δύο περιπτώσεις όμως είναι απαραίτητο να συνοδεύονται από επεξηγηματικές σημειώσεις.
- Û **ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις (Financial Instruments Disclosures).** Αναφέρεται στην διαδικασία λογιστικής αντιμετώπισης που αφορά κάθε ένα λογαριασμό των χρηματοοικονομικών μέσων και αντιστοιχούν οι επεξηγηματικές

σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Μέσα από τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, παρέχεται η δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους χρήστες να κατανοήσουν απλοϊκά την θέση του κάθε μέσου στην οικονομικό σκοπό της επιχείρησης και να αξιολογήσουν καλύτερα τους πιθανούς κινδύνους που απορρέουν από την χρήση τους και με ποιο τρόπο τους διαχειρίζεται η εταιρία.

ü **ΔΠΧΠ 13: Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας (Fair Value Measurement).** Το πρότυπο αυτό ορίζει την εύλογη αξία ως την τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μείον το κόστος πώλησης μεταξύ δύο η περισσότερων συμμετεχόντων που ενεργούν με θέληση σε μια ενεργό αγορά. Ως εκ τούτο, θέτει το πλαίσιο κανόνων για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας βάση κάποιων χαρακτηριστικών όπως είναι η τρέχουσα κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου, η κατ' ανάγκη ζήτηση λόγω έλλειψης στην αγορά ή η υπεροχή λόγω μοναδικότητας χαρακτηριστικών. Για αυτό τον λόγο, απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις σχετικά με την τεχνική επιμέτρηση εύλογης αξίας που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΠ

Όταν το 2010 η χώρα μας υπέγραφε το μνημόνιο οι αντιπρόσωποι των δανειστών παρατήρησαν λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων και στοιχείων που δεν υπήρχαν πουθενά αλλού στον κόσμο και εμπόδιζαν την ανάπτυξη της οικονομίας. Μολονότι ότι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη με το ΠΔ7.7.1952 και διήρκεσε πάνω από μισό αιώνα, σταδιακά παρέκλινε από τους κανόνες του εξαιτίας της γραφειοκρατίας όλων αυτών των ετών. Στις 27.4.2011 συστήθηκε επιτροπή από το ελληνικό κράτος με σκοπό την κατάργηση του ΚΒΣ. Τον Οκτώβριο του ίδιου έτους η επιτροπή αυτή ανακοίνωσε ότι ο ΚΒΣ ήταν χρήσιμος και θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί με κάποιες μικρές διορθώσεις.

Μετά από αρκετές διαπραγματεύσεις με τους εταίρους ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Ν.4093/2012 ο οποίος θα ίσχυε από 01.01.2013. Ο ΚΦΑΣ αποτελούσε μια απλοποιημένη μορφή του ΚΒΣ. Παρ'όλα αυτά προέβλεπε στο τελευταίο του άρθρο 14-Μεταβατικές Διατάξεις, τρία από τα βασικότερα άρθρα (5-Δελτίο Αποστολής, 7-Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, 8-Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών) να σταματήσουν να ισχύουν από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 καθώς και την νομοθετική υποχρέωση σύστασης επιτροπής για την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ.

Στις 24 Νοεμβρίου 2014 δημοσιεύθηκε στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης (Αριθμός Φύλλου 251) ο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς και άλλες διατάξεις», ο οποίος προοριζόταν να εφαρμοστεί για χρήσεις που ξεκινούσαν την 01.01.2015. Οι διατάξεις των ΕΛΠ στο μεγαλύτερο μέρος τους είναι εναρμονισμένες με τις αρχές των ΔΠΧΠ. Είναι πολύ σημαντικό να παραθέσουμε στον αναγνώστη τις περιπτώσεις αντιστοίχισης των άρθρων του ν.4308/2014 με τα ΔΠΧΠ, για να κατανοήσει την προσπάθεια εκσυγχρονισμού αποτύπωσης συναλλαγών από πλευρά της ελληνικής νομοθεσίας με το διεθνές ιδεώδες. Συγκεκριμένα προκύπτει :

- **Ü** Άρθρο 18: Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία.
  - ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια.
  - ΔΛΠ 17: Μισθώσεις.
  - ΔΛΠ 36: Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.
  - ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- **Ü** Άρθρο 19: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
  - ΔΛΠ 36: Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.
  - ΔΛΠ 32 & 39: Χρηματοοικονομικά μέσα, παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση.
- **Ü** Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών.
  - ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού.
- **Ü** Άρθρο 22: Υποχρεώσεις.
  - ΔΛΠ 32 & 39: Χρηματοοικονομικά μέσα, παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση.
- **Ü** Άρθρο 23: Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι.
  - ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.
- **Ü** Άρθρο 24: Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.
  - ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια.
  - ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα.

- ΔΛΠ 32 & 39: Χρηματοοικονομικά μέσα, παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση.
- ü Άρθρο 25: Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.
  - ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής.
- ü Άρθρο 26: Στοιχεία της καθαρής θέσης.
  - ΔΛΠ 32 & 39: Χρηματοοικονομικά μέσα, παρουσίαση αναγνώριση και επιμέτρηση.
- ü Άρθρο 28: Μεταβολές λογιστικών πολιτικών ,εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών.
  - ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολών των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

Ουσιαστικά, η Ελλάδα ως κράτος εντός της ΕΕ συγκεντρώνει ολόκληρο το κανονιστικό πλαίσιο που προσδιορίζει την λογιστική και φορολογική λειτουργία των οντοτήτων σε τρία νομοθετήματα διότι ο ν.4308/2014 εφαρμόζεται συμπληρωματικά με τους Κώδικες Φορολογικής Απεικόνισης και Φορολογικών Διαδικασιών. Ο νέος νόμος καταργεί τον ισχύοντα ΚΦΑΣ όπως επίσης και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιο που έχει εκδοθεί για λόγο του ή του ήδη υπάρχοντος ΚΒΣ. Πιο συγκεκριμένα, καταργούνται οι παρακάτω διατάξεις οι οποίες εφαρμόζονταν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014:

- ü Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/1980), εκτός από την αρίθμηση με κώδικες του σχεδίου λογαριασμών που δύναται η οντότητα να συνεχίσει να χρησιμοποιεί.
- ü Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012, παράγραφος Ε' υποπαράγραφος Ε1)
- ü Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (ΠΔ 148/1984)
- ü Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών (ΠΔ 384/1992)
- ü Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων βάσει Ν.2065/1992
- ü Κ.Ν.2190/1920 (Λογιστικές Διατάξεις-άρθρο 16 παρ.8 (δ), άρθρο 42 παρ.2, άρθρο 42α παρ. 1-4,7 & 8, άρθρα 42β έως 43, άρθρο 43α παρ.1 &2, άρθρο 43γ, άρθρα 90-107, άρθρα 110-130, άρθρα 132-134 και άρθρα 135-143)
- ü Άρθρο 22 παρ.2 του Κ.Ν. 3190/1955 (κατάρτιση ετήσιων καταστάσεων Ε.Π.Ε. βάσει Ν.2190/1920)
- ü Τα άρθρα 80, 96, 97, 98 παρ.1 και 101 του Ν.4072/2012 (κατάρτιση ετήσιων καταστάσεων-απογραφή-ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις Ι.Κ.Ε)
- ü Ν.1809/1988 (καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις). Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του Ν.1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2014.

Ο Ν.4308/2014 αποτελείται από δύο διαφορετικές ενότητες:

- ü Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (Θέματα τα οποία καλύπτονταν από τον ΚΒΣ και τον ΚΦΑΣ)
- ü Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (Θέματα που κάλυπταν το ΕΓΛΣ και οι λογιστικές διατάξεις του Ν.2190/1920 περί ΑΕ)

Ποιά συγκεκριμένα ο νόμος περιλαμβάνει 8 κεφάλαια, 44 άρθρα καθώς και 4 παραρτήματα. Τα κεφάλαια χωρίζονται ως εξής:

- ü Στο κεφάλαιο 1 (Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων) (άρθρα 1 και 2) ο νόμος αναγνωρίζει τις επιχειρήσεις σαν οντότητες πλέον καθώς και την κατηγοριοποίηση τους βάση κριτηρίων σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες». Οντότητες που υπόκεινται σε αυτές τις ρυθμίσεις αποτελούν ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα με την μορφή ΕΠΕ, ΑΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ καθώς και Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές οντότητες που ελέγχονται από το Δημόσιο και δεν επηρεάζονται στην εφαρμογή του

N.4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης). Από την άλλη πλευρά δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες των ΕΛΠ. η Τράπεζα της Ελλάδος καθώς εφαρμόζει λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος, οι οντότητες που υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ, οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες καθώς και Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στον δημόσιο τομέα αλλά εκπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 Ν.4270/2014.

- Τα κεφάλαια 2 (Λογιστικά αρχεία) (άρθρα 3-7) και 3 (Παραστατικά πωλήσεων) (άρθρα 8-15) στην ουσία αντικαθιστούν διατάξεις του ΚΦΑΣ αλλά και κάθε οδηγία ή ερμηνευτική εγκύκλιο που είχε εκδοθεί από το προϋπάρχον διάταγμα και καθορίζουν το νέο τρόπο έκδοσης των λογιστικών στοιχείων και τήρησης των λογιστικών αρχείων από τις υποκείμενες στον νόμο οντότητες.
- Στο κεφάλαιο 4 (Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων) (άρθρα 16 και 17) αναφέρονται οι βασικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ που υποχρεούνται να συντάσσουν οι οντότητες βάσει του μεγέθους τους, όπως για παράδειγμα η δομή των οικονομικών καταστάσεων που θα τηρούν οι «μεγάλες» και «μεσαίες» οντότητες μοιάζει αρκετά στην δομή που γνωρίζαμε από τα ΔΠΧΠ αλλά αντιθέτως διαφέρει από την δομή των οικονομικών καταστάσεων του ΕΓΑΣ.
- Το κεφάλαιο 5 (Κανόνες επιμέτρησης) (άρθρα 18-28) απεικονίζει τους βασικούς κανόνες επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων όπως για παράδειγμα η εύλογη αξία για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Επιπλέον, περιγράφονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, της καθαρής θέσης, ο χειρισμός μεταβολών λογιστικών πολιτικών και διόρθωσης λαθών καθώς και οι συναλλαγές και τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα.
- Στα κεφάλαια 6 (Προσάρτημα και απαλλαγές) (άρθρα 29 και 30) και 7 (Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις) (άρθρα 31-36) παρουσιάζονται τα καινούργια υποδείγματα των λογιστικών καταστάσεων καθώς και οι αλλαγές στον χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών.
- Τέλος, στο κεφάλαιο 8 (Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις) (άρθρα 37-44) αναλύεται πότε τίθενται σε εφαρμογή τα προηγούμενα κεφάλαια και τα σχετικά άρθρα τους αλλά και παρουσιάζονται ποιες διατάξεις καταργούνται και ποιες τροποποιούνται. Τα άρθρα 41 έως και 43 αφορούν τροπολογίες και άλλα νομοθετήματα οπότε δεν επηρεάζουν τα ΕΛΠ.

Στην συνέχεια όπως αναφέραμε παραπάνω έχουμε τα παραρτήματα του νόμου τα οποία παρουσιάζουν πολλές πληροφορίες, παραδείγματα και οδηγίες απαραίτητα για την εφαρμογή του:

- Αρχικά, στο παράρτημα Α με ονομασία «Ορισμοί» καταγράφονται αλφαβητικά όλες οι ορολογίες που χρησιμοποιούνται από τον ισχύον νόμο, κάτι που μέχρι σήμερα δεν υπήρχε. Για παράδειγμα λογιστικά αρχεία (accounting records) είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν πρωτογενή πληροφοριακά δεδομένα, παραστατικά συναλλαγών και γεγονότων αλλά και λογιστικά αρχεία στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.
- Στο παράρτημα Β με ονομασία «Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων» παρουσιάζονται συνολικά 16 υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων τα οποία καλύπτουν τις εξής περιπτώσεις:
  - Ισολογισμός-Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις  
(Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία)

- Ισολογισμός-Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος ή στην εύλογη αξία)
  - Ισολογισμός Οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)
  - Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης (κατά λειτουργία–κατ’ είδος)
  - Καταστάσεις Μεταβολών Καθαρής θέσης περιόδου
  - Καταστάσεις Χρηματοροών (έμμεση μέθοδος)
- ü Στο παράρτημα Γ με ονομασία «Σχέδιο Λογαριασμών» καθορίζει το νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο είναι υποχρεωτικό για τις οντότητες ως προς την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και το περιεχόμενο των λογαριασμών όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του παραρτήματος Α και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β και έχει ως εξής:
- Το παρόν σχέδιο λογαριασμών παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις διάφορες ανάγκες των οντοτήτων που το χρησιμοποιούν και υπόκεινται στον νόμο σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 3.
  - Οι λογαριασμοί του σχεδίου αντικατοπτρίζουν σαφέστερα την φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών. Επίσης μπορούν να καλύπτουν όλες τις οντότητες ανεξάρτητα από το μέγεθος τους και τον κλάδο δραστηριότητας τους.
  - Επιπλέον, η οντότητα έχει την δυνατότητα να δημιουργεί υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί ένα ευρύτερο πληροφοριακό σύστημα για την άντληση πληροφοριών με σκοπό την παρακολούθηση συναλλαγών, την λήψη αποφάσεων για την οντότητα όπως επίσης και για την παρακολούθηση των υποκαταστημάτων της.
- ü Τέλος στο παράρτημα Δ με ονομασία «Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών χρηματοοικονομικών καταστάσεων» παρουσιάζεται η σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων όπως αυτά ορίζονται από τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17 του Ν.4308/2014 έχοντας ως εξής:
- Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος.
  - Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία.
  - Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του υποδείγματος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία.
  - Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και του υποδείγματος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατ' είδος.

## 2.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΛΠ

Ο Ν.4038/2014 αποτελεί μια αξιόπιστη βοήθεια στις οντότητες καθώς επιτυγχάνει την ισοστάθμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές, εισάγοντας ένα λογιστικό σύστημα κατανοητό από την διεθνή αγορά. Η σωστή εφαρμογή του μπορεί να βοηθήσει ως εργαλείο ανάπτυξης και δημιουργίας νέων ευκαιριών σε εθνικό επίπεδο αλλά κυρίως διεθνές. Οι οικονομικές καταστάσεις πλέον αποσυνδέονται από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν σαφέστερα την πραγματική οικονομική κατάσταση των οντοτήτων, κάτι που εμπνέει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη.

Με τις διατάξεις του νέου νόμου καταπολεμάτε η λογιστική πολυνομία καθώς το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο όσο καλύτερα γίνεται



για όλες τις οντότητες και τους λογιστές. Αυτό στοχεύει και στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων έτσι ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό πλαίσιο. Συγκεκριμένα, οι κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων θα αντιπροσωπεύουν τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές και ταυτόχρονα θα μειώνουν το κόστος λειτουργίας των οντοτήτων και βοηθούν στην διενέργεια σωστών φορολογικών ελέγχων.

Ουσιαστικά, οι οντότητες έχουν την δυνατότητα να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το Κλαδικό Λογιστικό σχέδιο λογαριασμών του ΠΔ 1123/1980. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι υποχρεωτική η χρήση του προτεινόμενου νέου σχεδίου λογαριασμών από τις οντότητες. Οφείλουν όμως να προβαίνουν στις απαραίτητες προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου, κάτι που μπορεί να επιτευχθεί σωστά καθώς ο νόμος παρέχει συνδεσμολογία των λογαριασμών του νέου σχεδίου τόσο με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων όσο και με το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΑΣ.

Συμπερασματικά, η λειτουργία των οντοτήτων δεν είναι απαραίτητο να αλλάξει την 1.1.2015 μιας και δεν απαιτείται να αλλάξει η λογιστική της οργάνωση, η καθημερινή λειτουργία του λογιστηρίου καθώς και η κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης μιας και οι κοστολογικοί κανόνες δεν αλλάζουν. Το σίγουρο όμως είναι ότι ο νόμος παρέχει ένα ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών προσαρμοσμένο κατάλληλα στην δομή και το περιεχόμενο των λογαριασμών.

Οι καινούργιες διατάξεις προβλέπουν εφαρμογή από όλες τις οντότητες χωρίς εξαιρέσεις, όμως έχει δοθεί σημαντική προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις, δηλαδή στις πολύ μικρές οντότητες που αποτελούν την πλειοψηφία των οντοτήτων με σκοπό την μείωση του διοικητικού κόστους. Τέτοιες οντότητες αποτελούν όσες δεν υπερβαίνουν τουλάχιστον δύο από τα επόμενα τρία κριτήρια:

- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 700.000 ευρώ.
- Σύνολο ενεργητικού περιουσιακών στοιχείων 350.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολούμενων σε μία περίοδο τα 10 άτομα.

Η υιοθέτηση του νέου νόμου επιτυγχάνει την μείωση του κόστους πληροφόρησης και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας μεταξύ μιας μητρικής εταιρείας του εξωτερικού και της θυγατρικής της για την διεξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων. Αυτό επιτυγχάνεται επειδή οι εταιρίες απαιτούν την προσαρμογή των οικονομικών μεγεθών σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες της έδρας τους, κάτι που με την χρήση των ΕΛΠ ως λογιστικό πλαίσιο για την διοικητική πληροφόρηση και την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων θα ενισχύει την συνεχή πληροφόρηση.

Τέλος, τα οικονομικά στοιχεία που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων μπορούν πλέον να έρχονται σε συμφωνία με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες μιας και με το καινούργιο λογιστικό πλαίσιο γίνονται κατανοητές οι οικονομικές καταστάσεις στους ξένους επενδυτές με αποτέλεσμα να μπορούν να αυξηθούν οι ξένες επενδύσεις και τα ξένα κεφάλαια στην χώρα μας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ Ν 4093/2012 ΚΑΙ Η ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **3.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΠ Ν.4308/2014**

Ο εκσυγχρονισμός του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων και του ρυθμιστικού πλαισίου από τις κανονιστικές αρχές ήταν μια ανάγκη των καιρών. Η ψήφιση του νόμου 4308/2014, όντως ανταποκρίνεται σε αυτή την ανάγκη. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 εφαρμόστηκε υποχρεωτικά σε όλα τα νομικά πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται σύμφωνα με την νομοθεσία. Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα επιτεύχθηκαν την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Έκτοτε προέκυψαν αναγκαίες αλλαγές σε αυτή την καινούρια περίοδο μεταρρύθμισης. Τις συγκεκριμένες αλλαγές που θα βελτιώσουν ριζικά το ευρύτερο λογιστικό περιβάλλον θα τις αναφέρουμε παρακάτω.

#### **3.1.1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ**

Καταρχάς, σε όλους μας πλέον θα πρέπει να γίνει γνωστό ο νέος διαδεδομένος όρος έκφρασης που θα αντικαταστήσει την ονομασία επιχείρηση και θα αποκαλείται πλέον οντότητα.

Οι οντότητες που υπόκεινται υποχρεωτικά στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου είναι :

- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας, της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, της Ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας.
- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρείας όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα της παραπάνω (α) περίπτωσης.
- Η Ατομική οντότητα, η Ομόρρυθμη Εταιρεία, η Ετερόρρυθμη Εταιρεία, οι αλλοδαπές οντότητες καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούνται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, η οποία αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της επικράτειας της Ελλάδας.
- Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου εντάσσονται κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν, ελέγχονται ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου τομέα, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν.4270/2014.  
(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7651)

Κάθε οντότητα εντάσσεται σε μια από τις παρακάτω κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες
- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Το ιδιάζων χαρακτηριστικό που έγκειται μεταξύ των τεσσάρων κατηγοριών, είναι το μέγεθος της κάθε οντότητας. Δηλαδή, με βάση το σύνολο ενεργητικού, τον μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου και τον καθαρό κύκλο εργασιών προσδιορίζονται οι κυριότερες λογιστικές υποχρεώσεις σχετικά με:

- Τα τηρούμενα βιβλία.
- Την δημοσίευση των απαιτούμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- την κατάρτιση του προσαρτήματος συμπεριλαμβανομένων ορισμένων πληροφοριών για την χρηματοοικονομική θέση της οντότητας στο τέλος της χρήσης.
- την χρήση ορισμένων κανόνων επιμέτρησης ή το δικαίωμα απαλλαγής σε μερικούς από το σύνολο των κανόνων αυτών.

Συγκεκριμένα κάθε κατηγορία περιλαμβάνει τις εξής προϋποθέσεις:

• Πολύ μικρές οντότητες

- Σύνολο ενεργητικού: 350.000 ευρώ
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των προαναφερόμενων τριών κριτηρίων.

**Σημείωση:** Οι Ατομικές, Ετερόρρυθμες και Ομόρρυθμες οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ και αντίστοιχα τηρούν απλογραφικά βιβλία, προαιρετικά μπορούν να τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Επιπρόσθετα, όταν υπερβεί το όριο του συγκεκριμένου ποσού για δύο συνεχόμενες χρήσεις θεωρείται πλέον ως μικρή οντότητα και υποχρεωτικά τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

• Μικρές οντότητες

- Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των προαναφερόμενων τριών κριτηρίων.

• Μεσαίες οντότητες

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των προαναφερόμενων τριών κριτηρίων.

• Μεγάλες οντότητες

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον εκ των προαναφερόμενων τριών κριτηρίων.

Αναφορικά προσεγγίζουμε τις έννοιες :

- **Κύκλος εργασιών:** θεωρείται τα έσοδα που προέρχονται μόνο από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, και δεν

περιλαμβάνονται τα ανόργανα έσοδα που πραγματοποιούνται από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων και επιχορηγήσεις. Όταν η διάρκεια μιας χρήσης είναι μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) αλλά μικρότερη των δώδεκα (12) μηνών τότε γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση ενώ για χρονικό διάστημα που είναι τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ημερών λαμβάνεται υπόψη ως ένας μήνας.

**Û Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού:** θεωρείται ο συνολικός αριθμός εργαζόμενων για τους οποίους τεκμαίρεται ότι έχουν έμμισθη σχέση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση. Επιπλέον, περιλαμβάνονται εκείνα τα πρόσωπα όπως λογιστές ή δικηγόροι όταν είναι πλήρους απασχόλησης, ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (πχ με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) και όσοι απασχολούνται με μίσθωση από άλλη οντότητα. Δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του μέσου όρου για την κάθε χρονική περίοδο όσοι απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης και οι ανήλικοι εργαζόμενοι που απαιτείται η σύμφωνη γονική άδεια.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1:** Ανώνυμη βιομηχανική οντότητα αναψυκτικών χυμών απασχολεί τρία (3) άτομα σε πλήρη απασχόληση, ένα (1) λογιστή σε τριώρη καθημερινή απασχόληση με πλήρη ετήσια απασχόληση, δύο (2) άτομα σε πεντάωρη καθημερινή εποχιακή απασχόληση με σύμβαση ορισμένου χρόνου διάρκειας πέντε μηνών με πλήρης ημερήσια απασχόληση.

Θέλουμε να υπολογίσουμε τον ΜΟ των απασχολούμενων.

$$3*(12/12)+1*(3/8)*(12/12)+2*(5/8)*(5/12)=3+0,375+0,520=4$$

Συνεπώς, ο αριθμός των απασχολούμενων μέσα στην περίοδο είναι τέσσερα (4) άτομα. Επιπλέον, όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να πληροί κατά περίπτωση τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων κατά τις δύο προηγούμενες διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους πραγματοποιείται από την περίοδο που έπεται.

Σε αντίθεση με το προηγούμενο καθεστώς τον ΚΦΑΣ, που προέβλεπε ότι η αλλαγή κατηγορίας ορίζεται με βάση του ετήσιου ποσού ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής χρονιάς.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
β' κατηγορία	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
γ' κατηγορία	άνω των 1.500.000 ευρώ

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2:** Ατομική οντότητα, εμπορίας ηλεκτρικών συσκευών παρουσίασε κύκλο εργασιών για τις χρονιές: Το 2014, 1.450.000 ευρώ, Το 2015, 1.575.000 ευρώ.

Σύμφωνα με τα κριτήρια μεγέθους, η συγκεκριμένη οντότητα το 2016 θα παραμείνει στις πολύ μικρές οντότητες, όπως εντάχθηκε εξαρχής από το 2014.

Ø Έστω το 2016 παρουσιάζει 1.543.000 ευρώ κύκλο εργασιών.

Δεδομένο ότι για δυο συνεχόμενες χρονιές, δηλαδή το 2015 και το 2016 υπερβαίνει το όριο του 1.500.000 ευρώ τότε το 2017 θα ενταχθεί στις μικρές οντότητες.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3:** Ανώνυμη βιομηχανική οντότητα αναψυκτικών χυμών παρουσίασε για τις ακόλουθες χρονιές:

	2014	2015	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	18.800.000 €	29.000.000 €	38.000.000 €
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	27.000.000 €	24.000.000 €	43.000.000 €
ΜΟ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ	236 άτομα	252 άτομα	226 άτομα

Με βάση τον πίνακα κατάταξης σε κατηγορία οντοτήτων, η ανώνυμη εταιρεία το 2016 θα ενταχθεί ως μεσαία οντότητα, ενώ το 2017 σύμφωνα με τα δεδομένα καλύπτονται δύο από τα τρία κριτήρια που αφορούν τις δύο προηγούμενες συνεχείς χρονιές και πλέον θα αποκαλείται ως μεγάλη οντότητα.

**Επισημαίνουμε** ότι για εκπαιδευτικούς λόγους, καλύτερης κατανόησης των διατάξεων του ν.4308/2014 και αποφυγής επανάληψης νέων δεδομένων, τα στοιχεία των δύο προαναφερθέντων παραδειγμάτων θα χρησιμοποιηθούν ως έχει και στις παρακάτω υποενότητες.

### **3.1.2 ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στο παλαιό καθεστώς που ίσχυε πριν την ψήφιση του ν.4308/2014 έχει να κάνει με την σύνταξη και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κύριο μέλημα τους είναι η απεικόνιση της πληροφορίας σχετικά με την οικονομική θέση και την αναμενόμενη μελλοντική απόδοση που θα οδηγήσει σε ταμειακές ροές την οντότητα καθώς είναι χρήσιμες για τις αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών.

Οι πληροφορίες που περιέχονται σχετίζονται με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

- Τα περιουσιακά στοιχεία
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια και τυχόν μεταβολές
- Τα έσοδα και τις δαπάνες
- Τις ταμειακές ροές

Ένα γεγονός που παίζει καθοριστικό ρόλο στην δημοσίευση των παραπάνω στοιχείων είναι ο λογιστικός χειρισμός αποτίμησης αυτών, σύμφωνα με τις αρχές που χρησιμοποιούνται. Τα νέα εγχώρια πρότυπα επηρεασμένα από τα ΔΠΧΠ, μπορούν να εφαρμόσουν εναλλακτικά την αρχή της εύλογης παρουσίας. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επιμετρούνται μεταγενέστερα της χρηματικής αξίας τους κατά την απόκτηση τους, στην εύλογη αξία τους. Δηλαδή προσδιορίζονται στην τιμή που θα ανταλλαγεί το περιουσιακό στοιχείο ή θα διακανονιστεί μια υποχρέωση μελλοντικά μεταξύ δύο συνεργατών που ενεργούν με επίγνωση και προθυμία σε κανονικές στην αγορά συνθήκες. Συνεπώς η αρχή του Ιστορικού Κόστους ενώ υφίσταται πρακτικά, διαπιστώνεται ότι σταδιακά υποβαθμίζεται. Πλέον, το άρθρο 17 του ν.4308/2014 αναφέρει ρητά ότι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την ισχύ δύο θεμελιωδών παραδοχών του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου κάθε έσοδο και έξοδο λογίζεται στην χρήση που πραγματοποιείται ασχέτως εάν εισπράχθηκε ή πληρώθηκε μέσα στον προκαθορισμένο χρόνο. Συνεπώς, επικρατεί η αυτοτέλεια των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η οντότητα θα πρέπει να είναι σε θέση να εκτιμά την δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής της δραστηριότητα για διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα (12) μηνών εκτός και αν υπάρχουν ενδείξεις ότι θα προβεί σε ενέργειες ρευστοποίησης της ίδιας ή σχεδιάζει την παύση της εκουσίως, οπότε αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιηθεί.

Στο σύνολο τους οι καταστάσεις που πλέον γνωστοποιούν οι εταιρίες είναι:

- Ο Ισολογισμός
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Το Προσάρτημα

Αντιθέτως, παρατηρούμε ότι στο νέο νομοθετικό πλαίσιο δεν αναφέρονται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου και η Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης.

Ειδικότερα, παραθέτουμε την κάθε οντότητα που αντιστοιχούν οι οικονομικές της καταστάσεις, με γνώμονα το μέγεθος της:

- Πολύ μικρές οντότητες και Μικρές οντότητες:
  - Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
  - Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
  - Προσάρτημα (Σημειώσεις)

**Σημείωση:** Οι Ατομικές, Ετερόρρυθμες και Ομόρρυθμες οντότητες που εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων δύναται από τον νόμο να μην καταρτίζουν Ισολογισμό.

- Μεσαίες οντότητες:
  - Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
  - Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
  - Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
  - Προσάρτημα (Σημειώσεις)
- Μεγάλες οντότητες
  - Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
  - Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
  - Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
  - Κατάσταση Χρηματοροών
  - Προσάρτημα (Σημειώσεις)

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1:** Η ατομική οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας εμπορία ηλεκτρικών συσκευών, το έτος 2016 παραμένει στις πολύ μικρές οντότητες και έχει ως υποχρέωση να συντάξει στο τέλος της χρήσης την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα.

Το έτος 2017 θεωρείται ως μικρή οντότητα και θα πρέπει να συντάξει μαζί με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, το Προσάρτημα και υποχρεωτικά τον Ισολογισμό.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2:** Η Ανώνυμη βιομηχανική οντότητα αναψυκτικών χυμών, το έτος 2016 θα ενταχθεί ως μεσαία οντότητα και θα συντάξει την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και το Προσάρτημα.

Αντιθέτως, στο έτος 2017 θα ενταχθεί ως μεγάλη οντότητα και θα συμπεριλάβει την Κατάσταση Χρηματοροών στις ήδη προαναφερόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αφορούν το προηγούμενο έτος, που θα συνεχίζει να συντάσσει.

Τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις είναι αυτά που τις καθιστούν ωφέλιμες για τους ενδιαφερόμενους:

- **Κατανοητότητα**, δηλαδή θα πρέπει οι πληροφορίες να είναι άμεσα σαφείς από τους χρήστες οι οποίοι υποτίθεται έχουν μια στοιχειωδώς γνώση οικονομικών και λογιστικής και έχουν την διάθεση να τις μελετήσουν με σχετική προσοχή.
- **Συνάφεια**, αναφέρεται στον επιμελή τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών για να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των χρηστών. Συγκεκριμένα τους βοηθάει να αξιολογήσουν τα παρελθόντα, τα παρόντα και τα μελλοντικά οικονομικά γεγονότα ώστε να εκτιμήσουν εκ νέου τις αποφάσεις που θα λάβουν.
- **Σημαντικότητα**, η συνάφεια έχει να κάνει και με τη σημαντικότητα από άποψη μεγέθους της πληροφορίας παρόλο που ως όρος δεν προσδιορίζεται ποσοτικά. Η σημαντικότητα της πληροφορίας κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες που ισχύουν κάθε φορά. Σε γενικές γραμμές ένα στοιχείο είναι σημαντικό όταν η παράλειψη ή η κακή διατύπωση θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.
- **Αξιοπιστία**, οι πληροφορίες θα πρέπει να αποδίδουν πιστά τις συναλλαγές για να θεωρηθούν χρήσιμες και να μην οδηγήσουν σε παραπλανητικά συμπεράσματα. Επομένως το αίσθημα εμπιστοσύνης εξασφαλίζεται μόνο όταν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη, προκαταλήψεις και αντιπροσωπεύουν με δικαιολογημένο τρόπο τα στοιχεία.
- **Συγκρισιμότητα**, οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι διατεθειμένες ομοιόμορφα ώστε να υπόκεινται σε σύγκριση διαχρονικά με οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων και να βοηθούν τους χρήστες για την διεξαγωγή καλύτερων συμπερασμάτων.

### 3.1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Κάθε οντότητα που υπόκειται στις διατάξεις του νόμου 4308/2014, υποχρεούται να τηρεί ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, διάφορα αρχεία όπως βιβλία και παραστατικά είτε φυσικά είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Ενδεικτικά παραδείγματα είναι:

- ημερολόγιο συναλλαγών, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της.
- αρχεία αποθεμάτων στα οποία παρακολουθούνται οι κινήσεις τους κατά ποσότητα και αξία.
- αρχεία κοστολόγησης, στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση των κοστολογικών δεδομένων μιας περιόδου και η κατανομή στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες).
- καταστάσεις μισθοδοσίας, παρουσιολόγια, πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, πρακτικά διαφόρων οργάνων διοίκησης, στοιχεία ή συμβάσεις που λαμβάνονται από τρίτους.
- στοιχεία διακίνησης (παραστατικά) εμπορευμάτων, αγορών, πωλήσεων και στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων.
- έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (πχ δηλώσεις ΦΠΑ) ή άλλη νομοθεσία και έγγραφα επικοινωνίας με δημόσιες υπηρεσίες και εποπτικές αρχές.

Στα λογιστικά αρχεία παρακολουθείται κάθε συναλλαγή και γεγονός που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου καθώς και μεταβολή αυτών από τα οποία προκύπτουν πάσης φύσεως εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών, εκπτώσεις και επιστροφή φόρων, αγορών και

πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων. Το άρθρο 3 της παρ.4, διευκρινίζει ότι οφείλει η οντότητα να εμφανίζει κάθε συναλλαγή ανεξαρτήτως αξίας. Συνεπώς, το κριτήριο της σημαντικότητας δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση συναλλαγών.

Στις σημαντικές αλλαγές των ελληνικών λογιστικών προτύπων, το λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας θα πρέπει να διαμορφωθεί κατάλληλα ως προς τις διαδικασίες και μεθόδους παρακολούθησης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Πέραν της καθιερωμένης παρακολούθησης των προαναφερόμενων στοιχείων στην λογιστική τους αξία, απαιτείται και η τήρηση αρχείου σύμφωνα με την φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Ο διαχωρισμός των λογιστικών αρχείων σε δύο διαφορετικά κριτήρια προήλθε από την ανάγκη αφενός μεν να εξασφαλιστεί η αρτιότητα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αφετέρου δε η οντότητα να συμμορφωθεί με την φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

Εισάγεται για πρώτη φορά η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία είναι πρωτόγνωρη για τα ελληνικά δεδομένα. Υπάρχουν περιπτώσεις, οι λογιστικές αρχές που προσδιορίζουν τα καθαρά κέρδη, να μην λαμβάνονται υπόψη ένα μέρος του συνόλου τους όταν πραγματοποιείται η εξαγωγή του φορολογητέου αποτελέσματος. Οι κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές πολλές φορές δεν συμπίπτουν με τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές και δεν τηρούνται πάντα. Κατά την διαδικασία προσδιορισμού των φορολογητέων και λογιστικών κερδών προκύπτει μια διαφορά φόρου. Οι διαφορές διακρίνονται σε Προσωρινές και Μόνιμες. Δηλαδή, προσωρινή διαφορά είναι δαπάνες που εκπίπτουν σε επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που καταχωρούνται, όπως προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού. Μόνιμη διαφορά, είναι εκείνα τα έξοδα που λογιστικοποιούνται στα βιβλία της οντότητας, επηρεάζουν το αποτέλεσμα της χρήσης αλλά δεν έχουμε το δικαίωμα έκπτωσης τους επειδή δεν πληρούν τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας, όπως τέλος επιτηδεύματος, πρόστιμα, δαπάνες άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν διαμέσου τράπεζας. Αν το ποσό του φόρου που λογίζεται λογιστικά είναι μεγαλύτερο από το ποσό της φορολογικής βάσης η διαφορά μπορεί να ανακτηθεί στο μέλλον, ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αντίστοιχα το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει σύμφωνα με την φορολογική βάση ξεπερνώντας εκείνο το ποσό που εμφανίζεται λογιστικά, το οφείλει η οντότητα μελλοντικά στο κράτος και ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Οι οντότητες που συντάσσουν Ισολογισμό, υποχρεούνται να παρακολουθούν τα στοιχεία τους αποκλειστικά με διπλογραφικό τρόπο. Τα κυριότερα αρχεία που πρέπει να τηρούν είναι:

- αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο)
- αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό ημερολόγιο)
- σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.Φύλλου 251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7653)

Κάθε οντότητα που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και δεν επιθυμεί την επόμενη διαχειριστική περίοδο να συντάξει προαιρετικά Ισολογισμό και είναι σε ισχύ ο διπλογραφικός τρόπος παρακολούθησης, δύναται να επανέλθει στην χρησιμοποίηση ενός κατάλληλα απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ονομαζόμενο ως βιβλίο εσόδων-εξόδων το οποίο περιλαμβάνει:



- Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από αυτές τις δραστηριότητες.
- Τις πάσης φύσεως αγορές, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών) και περιουσιακών στοιχείων.
- Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού, εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις και τυχόν ζημιές που μπορεί να εμφανιστούν.
- Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη.  
(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.Φύλλου 251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7653)

Εναλλακτικά όλες οι οντότητες πέραν των προαναφερόμενων αρχείων που τηρούν, μπορούν να συμπεριλάβουν κατά περίπτωση:

- Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους και τίτλους καθαρής θέσης.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.  
(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.Φύλλου 251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7653)

Αν και δεν υπάρχει αναφορά τήρησης βιβλίου αποθήκης η οντότητα πρέπει να είναι σε θέση να παρακολουθεί τις διακινήσεις των παραλαμβανομένων και αποστελλομένων αποθεμάτων, ανεξαρτήτως αν έχουν τιμολογηθεί ή όχι, για την εξασφάλιση αξιοπιστίας και διασταύρωσης ελέγξιμης αλληλουχίας. Δηλαδή, στο τέλος της χρήσης η φυσική απογραφή θα πρέπει να συμφωνεί με τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα, ενώ είναι επιτρεπτό η οντότητα να συντάσσει τα παραστατικά της σε οποιαδήποτε άλλη γλώσσα υπό την προϋπόθεση ότι οι συναλλαγές πραγματοποιούνται στο εξωτερικό.

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα πρέπει να ενημερώνουν τα λογιστικά τους βιβλία μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από το μήνα που λαμβάνουν χώρα οι συναλλαγές και όχι αργότερα από την προθεσμία που ορίζεται.

Όσον αφορά τις οντότητες οι οποίες δεν συντάσσουν Ισολογισμό και ως εκ τούτου τηρούν απλογραφικά βιβλία, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια ενός ημερολογιακού τριμήνου γίνεται εντός του επόμενου μήνα από την λήξη του τριμήνου.

Ο κύριος λογιστής στον οποίο αναθέεται η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, θα πρέπει να ολοκληρώσει μέσα σε συντομότερο χρόνο των έξι (6) μηνών από την λήξη της εκάστοτε περιόδου.

Ο χρόνος διαφύλαξης του συνόλου των λογιστικών αρχείων που έχει στην κατοχή της η οντότητα, καθορίζεται ως το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από την στιγμή που θα λήξει η περίοδος και μέχρι πέντε (5) έτη. Είναι υποχρεωτικό να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε

προσβάσιμη μορφή, η οποία θα είναι σχετικά εύκολη η ανάκτηση τους στο άμεσο μέλλον για την διευκόλυνση ενός ελέγχου εάν χρειαστεί.

Μια σημαντική αναφορά του άρθρου 5 εστιάζει στην καλύτερη διασφάλιση αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος και πως η εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης θα συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του παρόντα νόμου. Αυτές οι πληροφορίες που θα παρέχονται προς το κοινό, εάν δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματική οικονομική θέση της οντότητας θα οδηγήσει σε εσφαλμένα συμπεράσματα. Για αυτό λοιπόν, τα λογιστικά πρότυπα τονίζουν ρητά την πρωταρχική ευθύνη τήρησης κατάλληλων πληροφοριών και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων την έχει η διοίκηση της οντότητας. Το αρμόδιο όργανο διοίκησης εγκρίνει κατά περίπτωση κάθε γεγονός που βρίσκεται στο στάδιο πραγματοποίησης του και ένα εξουσιοδοτημένο μέλος υπογράφοντας το αντίστοιχο παραστατικό τεκμηριώνει επίσημα την αυθεντικότητα του. Για να εξακριβωθεί σε μεγάλο ποσοστό η ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μιας συναλλαγής σε επαρκή χρόνο, ο νομοθέτης αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες οφείλει η οντότητα να εφαρμόσει κατάλληλες δικλίδες κατά την κρίση της όσο αφορά:

- ü Την διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- ü Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών.
- ü Την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι καθώς και τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων και τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.

(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.Φύλλου 251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7653)

Την στιγμή που ζητάτε από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ύστερα από σχετική ειδοποίηση, τα λογιστικά δεδομένα προς εξέταση, θα πρέπει η οντότητα να ανταποκριθεί και να τα παραδώσει ευχερώς σε τέτοια κατάσταση όπου θα είναι ευανάγνωστα και κατανοητά στο οποιοδήποτε επικεφαλής άτομο που διαθέτει τις στοιχειώδεις γνώσεις και την εμπειρία για την εκτέλεση της αξιολόγησης ως ένα ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά. Συνεπώς, μεταξύ άλλων, αυτό διασφαλίζεται όταν κατά την διάρκεια της χρονικής περιόδου η οντότητα είναι τακτική στην επαρκή τήρηση τους με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την μηχανογραφική επεξεργασία τους στο υπάρχον λογιστικό σύστημα.

### **3.1.4 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

Όπως επισημάνθηκε στην προηγούμενη υποενότητα, είναι σημαντικό για ευνόητους λόγους η οντότητα να τεκμηριώνει κάθε κίνηση της για τη κατόρθωση οποιοδήποτε σκοπού που γεννάται στη διάρκεια του χρόνου. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα σταθούμε ιδιαίτερα πως αποδεικνύεται η διακίνηση αγαθών, παροχής υπηρεσιών απευθείας ή μέσω τρίτου. Το τιμολόγιο πώλησης χαρακτηρίζεται ως το κατεξοχήν εκδιδόμενο στοιχείο για την περιγραφή αυτών των κινήσεων που υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), εντός της χώρας ή άλλης χώρας που είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή βρίσκεται εκτός αυτής. Τιμολόγιο, αναμφισβήτητα θεωρείται κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες όσο αφορά το περιεχόμενο του παραστατικού διακίνησης, με την προϋπόθεση ότι ο αποδέκτης το δέχεται, αναφέρονται κατ' ελάχιστο:

- ü Ημερομηνία έκδοσης τιμολογίου.

- Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώο (ΑΦΜ) του πωλητή.
- Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώο (ΑΦΜ) του πελάτη.
- Την πλήρη επωνυμία και την διεύθυνση του πωλητή.
- Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή ΦΠΑ, την αξία μονάδας που απαλλάσσεται ΦΠΑ καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής.  
(Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ.Φύλλου 251/νόμος υπ' αριθ. 4308/24-11-2014, Σελ.7653)

Ο πωλητής έχει υποχρέωση να διασφαλίζει την έκδοση του τιμολογίου για κάθε πώληση, ακόμα και όταν ο λήπτης προβαίνει στην ολοκλήρωση της διαδικασίας ή έχει προϋπάρξει συμφωνία για ανάθεση τιμολόγησης από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος του. Όποιος τρόπος και να επιλεγεί δεν απαλλάσσεται από την νόμιμη ευθύνη, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε πως η αναγνωσιμότητα, η ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου μπορεί να διασφαλιστεί μόνο με την εφαρμογή κατάλληλων τεκμηρίων που να το συνδέουν με την σχετική πώληση και αντίστροφα, από τις αρμόδιες αρχές. Η τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα πέρα του ρόλου ως αποδεικτικό καταχώρησης της πώλησης, καθίσταται ευχερής για τη διενέργεια επαληθεύσεων των πληροφοριών μιας οντότητας υποκείμενης σε έλεγχο. Δεν υπάρχει υποχρέωση υπογραφής του τιμολογίου από τον παραλήπτη, απαραίτητο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ για να αποδεικνύεται η αποδοχή του, η οποία μπορεί να συμβεί με την εξόφληση του.

Πλέον από 1/1/2015, τροποποιείται ο τρόπος αντιμετώπισης όσο γνωρίζαμε περί των παραστατικών πώλησης που επήλθαν με τον νόμο 4093/2012. Οι σημαντικές αλλαγές που επέρχονται και αποτελούν σημείο αναφοράς είναι η εισαγωγή νέας έννοιας του απλοποιημένου τιμολογίου, η παράλειψη αναγραφής πρόσθετων πληροφοριών στο παραστατικό διακίνησης, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου και οι περιπτώσεις που πλέον δεν απαιτείται η έκδοση του.

Μέχρι και 31.12.2014, αγαθά που αποκτούσε ο επιτηδευματίας τα οποία δεν προορίζονταν για μεταπώληση ή ανταλλακτικά παγίου εξοπλισμού και η τελική αξία τους δεν υπέρβαινε το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο πωλητής είχε δικαίωμα να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης. Εφεξής, επαγγελματικές συναλλαγές που καλύπτονται έως εκατό (100) ευρώ ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παρ.3 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014) ο πωλητής έχει την δυνατότητα να εκδώσει απλοποιημένο τιμολόγιο ή συγκεντρωτικό τιμολόγιο για επαναλαμβανόμενες αγορές εντός σύντομου χρονικού διαστήματος. Το απλοποιημένο ή συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως ένα τιμολόγιο με την διαφορά ότι δεν καταγράφονται τα στοιχεία του πελάτη.

Η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την έκδοση τιμολογίου που ίσχυε μέχρι 31.12.2014, αντικαθίσταται το αργότερο μέχρι την δέκατη πέμπτη (15) μέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που πραγματοποιήθηκε η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών ενώ όταν ο αγοραστής είναι ΝΠΔΔ δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1:** Ανώνυμη βιομηχανική οντότητα αναψυκτικών χυμών αποστέλλει αγαθά σε πελάτη στις 17 Απριλίου 2016, συνοδευόμενα με έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Αν ίσχυε το προηγούμενο καθεστώς, θα έπρεπε να εκδοθεί το Τιμολόγιο μέχρι τις 03 Μαΐου 2016.

Με το νέο καθεστώς από 01.01.2015, θα πρέπει να εκδοθεί το Τιμολόγιο μέχρι τις 15 Μαΐου 2016.

Πλέον, με την ερμηνευτική ΠΟΛ.1003/2014 δεν προβλέπεται σε περιπτώσεις είσπραξης αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, να τίθεται ύπαρξη τιμολογίου επιχορηγήσεων από την πλευρά του λήπτη εφόσον το σχετικό ποσό τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών. Ενδεικτικά διάφορα έγγραφα υποκαθιστούν τον όρο τιμολογίου αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών όπως τα συμβόλαια, οι λογαριασμοί ΔΕΚΟ, και οι καταβληθέν τόκοι υπερημερίας στην τράπεζα μέσω των κινήσεων (extrait). Όταν αποστέλλονται αγαθά και δεν συνοδεύονται από την πρώτη στιγμή με τιμολόγιο, στα παραστατικά διακίνησης δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής που ξέραμε στο παρελθόν, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού, αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού, σε αντίθεση με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που καταργούσαν αυτή την έκδοση Δελτίου Αποστολής. Βεβαίως δεν συνιστά παράβαση η επιθυμία του εκδότη για οποιοδήποτε επιπλέον περιεχόμενο.

Σημειώνεται ότι, μεταξύ άλλων οι επιχειρήσεις συνεχίζουν να κάνουν χρήση τις αποδείξεις για λιανική πώληση αγαθών η υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές. Για επιστροφές ή εκπτώσεις με αξία άνω των 50 ευρώ εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής στο οποίο αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Η ηλεκτρονική τιμολόγηση αποτελεί στις μέρες μας την πιο διαδεδομένη τεχνικά διαδικασία τιμολόγησης που εφαρμόζεται στις εμπορικές συναλλαγές σε σχέση με την παραδοσιακή έντυπη μορφή. Πλεονεκτήματα είναι η αυξημένη ταχύτητα λήψης από τον πελάτη, η αποθήκευση και η προβολή τιμολογίου μέσα από την χρήση ηλεκτρονικών συσκευών και η επαναδιατύπωση του λόγω λάθους δεν επιβαρύνει τα έξοδα της οντότητας. Το κριτήριο για να θεωρηθεί ένα τιμολόγιο ηλεκτρονικό ασχέτως από την αρχική δημιουργία του σε έντυπη μορφή ή μέσο επεξεργαστεί κειμένου λαμβάνεται υπόψη ο ηλεκτρονικός τρόπος διαβίβασης και αποθήκευσης του αποδεικτικού στοιχείου. Από την 1.1.2013 που εντάχθηκε στην φορολογική νομοθεσία της χώρας μας, κάθε μέρος που εμπλέκεται στην συναλλαγή κάνει αποδεκτή την συγκεκριμένη μέθοδο. Αξιοσημείωτο είναι η χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που προστατεύει την αυθεντικότητα ταυτότητας της οντότητας όπου προέρχεται το εκδιδόμενο τιμολόγιο.

### **3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΣΤΑ ΕΛΠ**

Η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2015, όπως είναι ήδη γνωστόν, αποτελεί την ημερομηνία μετάβασης από το παλαιό λογιστικό και φορολογικό καθεστώς (ΚΦΑΣ–ΕΓΛΣ), στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014). Στην ουσία βέβαια, οι ελληνικές οντότητες έχουν την υποχρέωση να προσαρμόζονται με βάση τα νέα ΕΛΠ, τα οποία παρατηρούμε όμως δημιουργήθηκαν εξαρχής επηρεασμένα από την φιλοσοφία των ΔΛΠ.

Επομένως, με την θέσπιση του νέου νόμου, οι πολλές διαφορές που υπήρχαν ανάμεσα στα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ έχουν ελαχιστοποιηθεί σε μεγάλο βαθμό. Η εισαγωγή νέων όρων όπως, η εύλογη αξία, η αναγνώριση, η επιμέτρηση και οι διάφοροι νέοι λογιστικοί κανόνες που

εμπλούτισαν επιπλέον την ελληνική νομοθεσία είναι παραδείγματα που δίνουν μια γενική αντίληψη για την ομοιότητα τους.

Ωστόσο υπάρχουν κάποιες βασικές διαφορές, οι οποίες είναι οι εξής:

- Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ αναφέρουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας που οφείλουν να δημοσιεύουν, ενώ τα ΕΛΠ κάνουν αναφορά στην σύνταξη αυτών ανάλογα με την κατηγορία μεγέθους της οντότητας. Όσο ανεβαίνει κατηγορία μεγέθους, τόσο περισσότερες χρηματοοικονομικές καταστάσεις οφείλει να καταρτίσει.
- Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ αναφέρουν ότι η Κατάσταση Ταμειακών Ροών μπορεί να συνταχθεί είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο, ενώ σύμφωνα με το υπόδειγμα Β4 που περιλαμβάνεται στο Β παράρτημα των ΕΛΠ μπορεί να καταρτιστεί μόνο με την έμμεση μέθοδο.
- Σύμφωνα με τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται μόνο όταν μπορεί να εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή τους, ενώ βάση των ΕΛΠ ένα άυλο πάγιο υπόκειται σε δεκαετή απόσβεση όταν δεν μπορεί να προκύψει με αξιοπιστία η ωφέλιμη ζωή του.
- Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ προβλέπουν την δυνατότητα να επιλέξουν την αναπροσαρμογή των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, αντίστοιχα τα ΕΛΠ δεν δίνουν την ανωτέρω επιλογή και επιμετρούνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.
- Σύμφωνα με τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ η ζημιά απομείωσης δεν εξετάζεται ως προς το μόνιμο χαρακτήρα της ενώ τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι η αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται μόνο στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι έχει μόνιμο χαρακτήρα.
- Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ εμφανίζουν την κρατική επιχορήγηση αφαιρετικά από την λογιστική αξία των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων, ενώ με βάση τα ΕΛΠ αναγνωρίζονται ως υποχρέωση με το ποσό που έχει εγκριθεί για είσπραξη.
- Στα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ τις προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων δεν τις λαμβάνουμε υπόψη στο κονδύλι των αποθεμάτων ενώ στα ΕΛΠ εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα.
- Στα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου είναι υποχρέωση για την οντότητα ενώ με βάση τα ΕΛΠ οι διοίκηση της εκάστοτε οντότητας επιλέγει εάν εφαρμόσει στην λογιστική της πολιτική την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας ή όχι.
- Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ αναφέρουν ότι όλες οι οντότητες πρέπει να περιλαμβάνουν στο προσάρτημα τους, όλες τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις και πληροφορίες ενώ με βάση τα ΕΛΠ προβλέπεται ότι όσο πιο μικρό είναι το μέγεθος της οντότητας τόσο αυξάνονται οι απαλλαγές από γνωστοποιήσεις.
- Σύμφωνα με τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ τα χρηματοοικονομικά μέσα κατά την απόκτησή τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες ενώ με βάση τα ΕΛΠ επιμετρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης ή εναλλακτικά δίνεται η δυνατότητα να γίνει η αποτίμηση στην εύλογη αξία τους.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ- ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

## 4.1 ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΓΛΣ

### 4.1.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΓΛΣ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) θεσπίστηκε με το ν.1041/2.4.1980 (άρθρα 47,48 και 49). Με τον συγκεκριμένο νόμο, αποφασίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και προσδιορίστηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να οριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», καθιερώνεται σαν ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του η 1η Ιανουαρίου του 1982, όπως και το περιεχόμενο το οποίο περιέχει έξι μέρη. Εν συνεχεία, με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990 καθιερώθηκε υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο από όλες τις εταιρίες που ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή.

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο θεμελιώθηκε πάνω στη φιλοσοφία του γαλλογερμανικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και μετά τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, όμως για τη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιούνται οι λογιστικές τακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) ορίζει δια των διατάξεων του (ΕΓΛΣ ΠΔ 1123/1980) τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν τα εξής:

- Τον ισολογισμό
- Τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης
- Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων
- Το προσάρτημα

Αν θέλουμε να αναλύσουμε τη δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου θα πούμε ότι χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και σε έξι μέρη αναλυτικά τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- Το πρώτο μέρος, περιλαμβάνονται τις βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και τη Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών. Το ΕΓΛΣ τηρεί το δεκαδικό σύστημα, ταξινομεί τους λογαριασμούς του σε 10 ομάδες, ομάδες από 1-9 και 0. Οι λογαριασμοί από το 1 έως το 8 περιέχουν στοιχεία της Γενικής Λογιστικής. Ειδικότερα, οι ομάδες 1 έως 5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς ισολογισμού (ομάδες 1-3 λογαριασμούς ενεργητικού, ομάδες 4-5 λογαριασμούς παθητικού), ενώ οι ομάδες 6-8 περιέχουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς. Η ομάδα 9 τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής και τέλος, η ομάδα δέκα (0) τους λογαριασμούς τάξεως.
- Το δεύτερο μέρος, αναλύει τη Γενική Λογιστική, δηλαδή όλες τις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα της οικονομικής μονάδας. Περιλαμβάνει το σχέδιο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και οδηγίες για τη λειτουργία και τη σύνδεση των λογαριασμών με επεξηγήσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο.
- Το τρίτο μέρος, αναλύει τους Λογαριασμούς Τάξεως, οι οποίοι είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, όπου παρουσιάζονται και παρακολουθούνται πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς όμως να δημιουργούν

ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν σε ζεύγη.

- Το τέταρτο μέρος, περιγράφει και αναλύει τους αριθμοδείκτες και τις αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων:
  - του ισολογισμού,
  - των αποτελεσμάτων χρήσης,
  - του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων,
  - του προσαρτήματος και
  - του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Το πέμπτο μέρος, περιγράφει την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, δηλαδή την Λογιστική Κόστους, και σχετίζεται με τη διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, της παροχής υπηρεσιών ή της ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.
- Το έκτο μέρος, περιλαμβάνει το Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως που χωρίζεται σε τρία κεφάλαια:
  - 1<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: «Πρόγραμμα Δράσεως»
  - 2<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: «Πρότυπη Κοστολόγηση»
  - 3<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: «Προϋπολογιστικός Έλεγχος»

#### 4.1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ

Ο σκοπός του ΕΓΛΣ βάση του ν.1041/1980 διατυπώνεται ως εξής: “Δια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επιδιώκεται ιδία ο καθ’ ομοίομορφο τρόπον λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η αληθής και ομοίομορφη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων”. Επίσης, με το ΕΓΛΣ βάση του άρθρου 48 παράγραφος 1 του Ν.1041/1981 προσδοκούνται τα παρακάτω:

- Η οργάνωση των λογαριασμών οι οποίοι τηρούνται από τις οικονομικές οντότητες της χώρας μας και λειτουργούν με έναν ενιαίο τρόπο. Με την παρουσία μιας ενιαίας ορολογίας στους λογαριασμούς από όλες τις οικονομικές μονάδες, τυποποιείται το περιεχόμενο και η ερμηνεία τους και τείνει προς το ελάχιστο η περίπτωση καταγραφής λανθασμένης πληροφορίας.
- Η βάση αναγνωρισμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.
- Η ομοίομορφη κατάρτιση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.
- Ο γενικός σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.
- Η ομοίομορφη λογιστική διαχείριση των συναλλαγών.
- Η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.
- Η απλούστευση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων για να μπορούν να γίνουν εύκολα κατανοητές από τους συναλλασσόμενους και από τους επενδυτές.
- Η αξιοποίηση των αποδεδειγμένων πληροφοριών με τυποποιημένο εννοιολογικό περιεχόμενο.
- Η άνοδος της παραγωγικότητας από την λογιστική τυποποίηση.
- Η διευκόλυνση των ελέγχων.

Ήδη από την εμπειρία των ευρωπαϊκών κρατών, που πριν χρόνια είχαν καθιερώσει στη χώρα τους το ενιαίο λογιστικό σχέδιο, συμπεραίνονται οι στόχοι και τα πλεονεκτήματα του στον ιδιωτικό και στο δημόσιο τομέα.

Συγκεκριμένα, οι στόχοι του ΕΓΛΣ στον ιδιωτικό τομέα μπορούν να παρουσιαστούν επιγραμματικά ως εξής:

- Η απλοποίηση της λογιστικής εργασίας.
- Η θέσπιση κατάρτισης ενιαίων οικονομικών καταστάσεων.
- Η ταχύτερη και μέσω της μηχανογράφησης άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης πληροφοριών.
- Ο ενιαίος και αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του κόστους παραγωγής για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις.
- Η διευκόλυνση τυπικού και ουσιαστικού ελέγχου από τη διοίκηση.
- Η παροχή προς κάθε ενδιαφερόμενο στοιχείων συγκρίσιμων και ως εκ τούτου καθοριστικών.

Οι στόχοι του ΕΓΛΣ στον δημόσιο τομέα συνοψίζονται παρακάτω:

- Απλουστεύεται ο κάθε κρατικός έλεγχος των επιχειρήσεων (φορολογικός, αγορανομικός)
- τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων είναι ομοιόμορφα ως προς το περιεχόμενό τους ώστε να διευκολύνει το Δημόσιο στην άσκηση της δημοσιονομικής και οικονομικής του πολιτικής (σύνταξη εθνικών λογαριασμών)
- η λογιστική τυποποίηση, ως μορφή οργάνωσης, επιφέρει αύξηση των κερδών των επιχειρήσεων, με επακόλουθο την αύξηση της φορολογίας και των εσόδων του δημοσίου.

#### **4.1.3 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟ ΕΓΛΣ**

Οι βασικές αρχές που διέπουν τη δομή και τη λειτουργία των λογαριασμών του ΕΓΛΣ είναι τρεις. Οι αρχές αυτές είναι οι ακόλουθες:

I) Η αρχή της αυτονομίας,

Οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου κατανέμονται σε τρία μέρη όπου το κάθε ένα λειτουργεί σε ιδιαίτερο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί καθενός από τα τρία αυτά μέρη συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Οι λογαριασμοί χωρίζονται στα ακόλουθα μέρη:

• Γενική λογιστική (ομάδες 1-8):

Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής απαρτίζονται απ' τις ομάδες 1-8 και λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Αναφέροντας ότι λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, εννοούμε ότι οι λογαριασμοί χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και είναι λανθασμένη η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

• Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9):

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης (ομάδα 9), λειτουργούν και συνδέονται μεταξύ τους με κλειστό κύκλωμα λογαριασμών και είναι ανεξάρτητοι απ' τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και τους λογαριασμούς τάξεως. Με τον τρόπο αυτό απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση λογαριασμού της ομάδας 9 με πίστωση ή χρέωση λογαριασμού κάποιας άλλης ομάδας (1-8 και 10). Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως επεξεργάζεται τα δεδομένα των ομάδων 2,6,7 και 8 της Γενικής Λογιστικής. Για να συγκροτηθεί στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης εσωλογιστικά θα πρέπει τα υπόλοιπα των λογαριασμών να παραμείνουν αμετάβλητα. Αυτή



είναι η κύρια προϋπόθεση για την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής. Η αυτονομία θεωρείται σημαντική για τους εξής λόγους:

- Η «Λογιστική κόστους» θεωρείται πολλές φορές σκόπιμο να τηρείται μυστική. Για να επιτευχθεί η μυστικότητα χρησιμοποιούνται συγκεκριμένα βιβλία που τηρούνται από συγκεκριμένη υπηρεσία.
- Τα δύο τμήματα της λογιστικής δεν έχουν τον ίδιο ρυθμό εγγραφών. Συχνά διαπιστώνεται ετεροχρονισμός στα αποθέματα (αγορές, αναλώσεις και πωλήσεις) και στα έξοδα. Για παράδειγμα, αν υστερεί η καταχώρηση ενός εξόδου στη Γενική Λογιστική (πχ ηλεκτρικού ρεύματος, αμοιβών δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα) ενώ τα έξοδα πρέπει να κοστολογηθούν τότε τα συγκεκριμένα ποσά καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική προϋπολογιστικά.

**ΰ Λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 10):**

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάνω σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή οι λογαριασμοί χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και δεν επιτρέπεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 1-9.

**II) Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.**

Με την αρχή αυτή οι αγορές, τα έξοδα και τα έσοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 81-85 της ομάδας 8), οι οποίοι λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έξοδα και τα έσοδα.

**III) Η αρχή της κατάρτισεως λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.**

Ο λογαριασμός 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως συγκροτείται στο τέλος της χρήσεως εσωλογιστικά με τη μεταφορά της σ' αυτόν:

**ΰ Χρέωση:**

- της αξίας των αποθεμάτων (ομάδα 2)
- τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, εκτός των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος έξοδα, όπου μεταφέρονται από το λογαριασμό 63 «φόροι-τέλη» στο λογαριασμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση».

**ΰ Πίστωση:**

- της αξίας των αποθεμάτων λήξεως (ομάδα 2)
- τα οργανικά έσοδα κατ' είδος (ομάδα 7).

Κάνοντας τη μεταφορά των παραπάνω λογαριασμών στον 80.00 «λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης» γίνεται εξίσωση των λογαριασμών των ομάδων 6 και 7 ενώ οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2 εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξεως με την οποία εμφανίζονται στον λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης.

## **4.2 ΛΟΓΟΙ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχοντας θεσμοθετηθεί με το ν.1041/1981 και το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, αντικαταστάθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Τα ΕΛΠ θα αρχίσουν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις επιχειρήσεις από τις αρχές του 2015, τα οποία στο περιεχόμενό τους συνδέουν το ΕΓΛΣ με τα ΔΛΠ. Οι λόγοι που οδήγησαν στην αντικατάσταση του ΕΓΛΣ είναι πως ο νέος νόμος που αφορά τα ΕΛΠ, επιστημάνεται ως ένα πολύ σημαντικό βήμα και ως ένα χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές οντότητες

στην προσπάθειά τους αναζήτησης ευκαιριών σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο. Επιπροσθέτως οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων ήταν αναγκαίο να γίνουν πιο κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές, ώστε να προσελκύσουν και να επιτευχθούν νέες επενδύσεις στην χώρα. Επιπλέον, η υιοθέτηση των ΔΛΠ και κατ' επέκταση των ΕΛΠ αποτελεί μια μεγάλη ευκαιρία για τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής και την ένταξη της οικονομίας στο διεθνοποιημένο χρηματοοικονομικό περιβάλλον. Άλλο ένα πρόβλημα όπου οδήγησε στην αντικατάσταση του ΕΓΛΣ είναι πως δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία ενέργεια ώστε να εναρμονισθεί το λογιστικό σχέδιο σε ένα ενιαίο σύνολο με την σωστή διψήφια μορφή λογαριασμών που αναφέρονται στα υποκαταστήματα. Έτσι η εικόνα που παρουσιαζόταν στον πρώτο βαθμό και συνεχιζόταν μέχρι τον τέταρτο βαθμό, δηλαδή η τριψήφια μορφή του κωδικού δημιουργούσε προβλήματα στους παρακάτω τομείς:

- ü Στη ορθή εφαρμογή των αρχών της Γενικής Λογιστικής.
- ü Στην ενιαία λογιστική αντιμετώπιση όλων των λογαριασμών.
- ü Στη χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων.
- ü Στη διαδικασία ενημέρωσης του κεντρικού καταστήματος της επιχείρησης.
- ü Στην λειτουργία της μηχανογραφημένης λογιστικής.

### 4.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΕΛΠ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αν και εμπεριέχουν αρκετά κοινά στοιχεία με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρουσιάζουν αρκετές διαφορές στη σύνταξη των λογαριασμών λόγω του σύγχρονου χαρακτήρα τους αφού αποσκοπούν να βελτιώσουν και να εκσυγχρονίσουν το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης που παρείχε το ΕΓΛΣ εδώ και τριάντα πέντε χρόνια.

Ο ν.4308/2014 παρουσιάζει ένα καινούργιο σχέδιο λογαριασμών το οποίο σε σχέση με το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών αλλά και το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών θα χρησιμοποιείται από την οντότητα ως μέρος του λογιστικού συστήματος της. Οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες ανάλογα με την φύση των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς, κάτι που αποτελεί και την πρώτη διαφορά σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ και έχουν ως εξής:

- ΟΜΑΔΑ 1 :Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία
- ΟΜΑΔΑ 2 :Αποθέματα
- ΟΜΑΔΑ 3 :Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία
- ΟΜΑΔΑ 4 :Καθαρή θέση
- ΟΜΑΔΑ 5 :Υποχρεώσεις
- ΟΜΑΔΑ 6 :Έξοδα και ζημιές
- ΟΜΑΔΑ 7 :Έσοδα και κέρδη
- ΟΜΑΔΑ 8 :Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

Πιο συγκεκριμένα οι ομάδες 1,2 και 3 αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, η ομάδα 4 την καθαρή της θέση και η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις της. Στην συνέχεια οι ομάδες 6 και 7 αποτελούν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς δηλαδή η ομάδα 6 τα λειτουργικά έξοδα αλλά και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ από την άλλη η ομάδα 7 τα λειτουργικά έσοδα και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα. Τέλος, η ομάδα 8 αποτελεί τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της περιόδου. Άξιο αναφοράς σε αυτό το σημείο σχετικά με την ομάδα 8 είναι ότι δεν επιβάλλεται το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων με τις εγγραφές της ομάδας 8 όπως ίσχυε με το ΕΓΛΣ και επιπλέον δεν αναφέρεται η ομάδα 9 της Αναλυτικής Λογιστικής.

Με την έναρξη της χρήσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων οι διαφορές που παρατηρούνται είναι οι εξής :

#### **Û Λογαριασμούς ενεργητικού**

- Δημιουργία σειράς λογαριασμών για την παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων στον λογαριασμό 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα», ενώ το ΕΓΛΣ δεν προέβλεπε ανάλογο λογιστικό χειρισμό καθώς τα θεωρούσε ως λειτουργικά ακίνητα εντός εκμετάλλευσης.
- Τα πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα και φυτά) μεταφέρονται από τον λογαριασμό 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός» του ΕΓΛΣ στο λογαριασμό 17 «Πάγια Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία» των ΕΛΠ ενώ τα κυκλοφορούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία προς πώληση εμφανίζονται στο λογαριασμό 22 «Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία».
- Στα ομόλογα και τα έντοκα γραμμάτια, παρακολουθούνται το ονομαστικό ποσό, οι δουλευμένοι τόκοι, όπως και πρόσθετα στοιχεία του κόστους απόκτησης τους, δηλαδή ποσό υπέρ το άρτιο, ποσό υπό το άρτιο, και άμεσο κόστος απόκτησης. Για παράδειγμα οι λογαριασμοί 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» και 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες», εμφανίζονται στο 31.01 «Αξιόγραφα Εμπορικών απαιτήσεων».
- Τα πάγια με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του λογιστικού σχεδίου σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ που εμφάνιζε την αξία απόκτησης του παγίου σε λογαριασμούς τάξεως και κάθε μίσθωμα βάρυναν τα αποτελέσματα χρήσης.
- Στα ΕΛΠ τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης εκπίπτουν κατά το έτος πραγματοποίησης τους και βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης. Στις διατάξεις του ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αναγνώριζε το δικαίωμα απόσβεσης εφάπαξ, τουλάχιστον εντός της πενταετίας.
- Ο ν.4308/2014 διαχωρίζει την περίπτωση στην οποία εάν υπάρχει τεκμηριωμένη σύνδεση των εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων με την απόκτηση συγκεκριμένου παγίου όπως φόρος μεταβίβασης, έξοδα συμβολαιογραφικά, τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου, ενώ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αποσβένονταν εντός πενταετίας.
- Σύμφωνα με το άρθρο 20 των ΕΛΠ για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των τελικών αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης δεν είναι αναγνωρίζεται η χρήση της μεθόδου LIFO, ενώ συνεχίζεται να εφαρμόζεται η FIFO και το Μέσο Σταθμικό Κόστος.
- Προστέθηκαν νέες έννοιες στους κανόνες αποτίμησης των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού όπως η εύλογη αξία, η αξία χρήσης, η επιμέτρηση, η ανακτήσιμη αξία και η προεξόφληση μελλοντικών αξιών. Είναι πρακτικές που δεν εφαρμόζονταν μέχρι τις 31.12.2014.
- Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων στοιχείων καθορίζονται από την φορολογική νομοθεσία, ενώ στα ΕΛΠ η απόσβεση γίνεται με βάση της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

#### **Û Λογαριασμούς καθαρής θέσης και υποχρεώσεων**

- Το σύνολο του λογαριασμού της καθαρής θέσης «Αποτελέσματα εις νέο» παρουσιάζεται ως εξής:
  - 1) σε μέρος το οποίο έχει υποβληθεί σε φορολογία εισοδήματος και πρόκειται να διανεμηθεί ως ελεύθερο φόρου.
  - 2) σε μέρος το οποίο δημιουργείται από μόνιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης και εμφανίζει αρνητικό ποσό.

- 3) σε μέρος που δημιουργείται από προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.
- Τα αποθεματικά στα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, παρακολουθούνται μέχρι την φορολογική τους διευθέτηση.
  - Οι προβλέψεις «απαξίωσης και υποτίμησης» περιουσιακών στοιχείων ως στοιχείο του ισολογισμού παρακολουθούνται με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού, και όχι στις προβλέψεις του λογαριασμού 44 στο παθητικό.
  - Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι κινήσεις όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στην διάρκεια της περιόδου θα παρουσιάζονται στον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, ενώ το ΕΓΛΣ κατάρτιζε τον Πίνακα Διάθεσης για την συγκεκριμένη πληροφορία που πλέον έχει καταργηθεί.
  - Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι μετοχές απεικονίζονται στον ισολογισμό ως στοιχείο στην καθαρή θέση, απ' ότι εμφανίζονταν παλαιότερα ως στοιχείο ενεργητικού.
  - Ο ν.4308/2014 δεν προβλέπει το κλείσιμο των βιβλίων μέσο του λογαριασμού 80 «Γενική Εκμετάλλευση» και κατά συνέπεια καταργείται η τήρηση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς Διάθεση» και ο λογαριασμός 89 «Ισολογισμός ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου» όπως όριζε υποχρεωτικά το ΕΓΛΣ. Πλέον η Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης αντικαταστάθηκε με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
  - Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ως λειτουργικά έξοδα που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα χρήσης ενώ στο ΕΓΛΣ εμφανιζόταν στον Πίνακα Διάθεσης όπου μείωναν το αποτέλεσμα διάθεσης.
  - Σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπολογίζεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης ενώ κατά το ΕΓΛΣ δεν παρέχεται η συγκεκριμένη δυνατότητα.
  - Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα αποθεματικά και τα μερίσματα που προέρχονται από τα κέρδη της χρήσεως εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων ενώ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης.
  - Επιπλέον, καταργούνται οι λογαριασμοί όπου παρακολουθούνταν τα ποσά των λογαριασμών 64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και 83 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων». Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 67.30 «Κέρδη-Ζημιές εύλογης αξίας».
  - Οι ζημιές και τα κέρδη από την διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων του λογαριασμού 18 και του λογαριασμού 34, παρακολουθούνται εφεξής στους λογαριασμούς 81.02 «Ζημιές από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» και 81.03 «Κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων». Συνεπώς καταργούνται οι λογαριασμοί 64.12 «Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» και 76.04 «Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».
  - Η χρήση των λογαριασμών 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» και 78.11 «Αξία καταστραφέντων ακαταλλήλων αποθεμάτων», με χρέωση σχετικού λογαριασμού εξόδου, είναι προαιρετική στα πλαίσια των ΕΛΠ. Όταν η οντότητα επιλέγει να παρακολουθεί λογιστικά τα μεγέθη αυτά, δεν επιτρέπεται με τα ποσά των εν λόγω λογαριασμών να αυξάνει ισόποσα τα έσοδα και έξοδα της κατάστασης αποτελεσμάτων.

- Επίσης, ο λογαριασμός του ΕΓΛΣ 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά χαρακτηρίζονται στα ΕΛΠ ως στοιχεία αποτελεσμάτων της περιόδου ή ως διόρθωση λαθών.
- Ο λογαριασμός 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, επειδή τα σχετικά ποσά ενσωματώνονται στα ποσά των προβλέψεων της περιόδου.
- Δημιουργείται ο προαιρετικός λογαριασμός 87 «Κόστος πωληθέντων-αναλώσεις αποθεμάτων», για την παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων, όταν επιλέγεται η εσωλογιστική παρακολούθησή τους. Ο λογαριασμός 87 κινείται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΑΜΕΣΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

### 5.1 ΑΜΕΣΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί ένα αντικρουόμενο ζήτημα. Στο σημείο αυτό, θα αναφερθούμε στα κυριότερα πλεονεκτήματα που εμφανίζονται σε άμεσο χρονικό διάστημα κατά την χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία θα αναγκαστούν οι επιχειρήσεις να τα εφαρμόσουν και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ορισμένες άμεσες θετικές επιπτώσεις που θα επιφέρει η χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων τόσο στις ελληνικές οντότητες όσο και στην ελληνική οικονομία είναι οι εξής:

- Η πιο σημαντική θετική επίπτωση με τον ερχομό των ΕΛΠ είναι η περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012). Καταργούνται οι διάφορες κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες όπου είχαν ξεκινήσει με την θέσπιση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποτελούσαν αναπόσπαστο εμπόδιο στην εύρυθμη καθημερινή λειτουργία της οντότητας. Εκσυγχρονίζεται ολοκληρωτικά το ρυθμιστικό και λειτουργικό πλαίσιο που υπόκεινται οι οντότητες. Συγκεκριμένα καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία αφού οι διατάξεις του ΚΦΑΣ, οι διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, ο Ν/2190/1920 περί Ανώνυμων Εταιρειών και οι αρχές του ΕΓΛΣ συγκεντρώνονται σε ένα νομοθέτημα αντιπροσωπεύοντας τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές.
- Είναι γνωστό ότι κύριο ενδιαφέρον των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων είναι η παροχή αξιόπιστων πληροφοριών μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Η φιλοσοφία των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι απόλυτα συνδεδεμένη με τον σκοπό δημιουργίας των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων. Στο εξής, η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας γίνεται καλύτερη και διαφανέστερη, επιχειρώντας την πιο αξιόπιστη αλλά και σε μεγαλύτερο βαθμό προσέγγιση με την πραγματικότητα. Ως εκ τούτου, τα οικονομικά στοιχεία γίνονται πιο κατανοητά και οδηγούν τους διοικούντες της οντότητας στην λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων. Επίσης η υιοθέτηση των ΕΛΠ ωφελεί τόσο τις ίδιες τις οικονομικές οντότητες όσο και το εξωτερικό περιβάλλον της. Η κοινή διαδικασία λογιστικών αρχών και κανόνων έχει ως αποτέλεσμα την απεικόνιση πανομοιότυπων οικονομικών συνθηκών και συναλλαγών με όμοιο τρόπο από διαφορετικές οντότητες. Με τις συγκεκριμένες αλλαγές, η λογιστική πληροφόρηση εναρμονίζεται πλήρως με τους

διεθνής λογιστικούς κανόνες, έτσι γίνεται ευκολότερη η προσέλκυση ξένων κεφαλαίων και η ομοιόμορφη σύγκριση με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές εταιρείες. Δίνεται η δυνατότητα για καλύτερη αξιολόγηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή σε τράπεζες, πελάτες, προμηθευτές και επενδυτές. Τα πληροφοριακά στοιχεία που συλλέγονται είναι πλήρης τεκμηριωμένα ενώ με τις νέες διαδικασίες εκτιμάται ότι εξάγονται ασφαλή συμπεράσματα μέσω αριθμοδεικτών.

- Ü Με την χρησιμοποίηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων γίνεται ριζική αλλαγή στους όρους και τους κανόνες λειτουργίας της οντότητας. Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι υπόθεση μόνο των υπευθύνων του λογιστηρίου. Η διοίκηση κάνει την συμμετοχή της πιο ενεργή, έχοντας ζωτική σημασία. Έτσι δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που έχουν προβλήματα και έως τώρα δεν πήγαιναν καλά να αλλάξουν στρατηγική. Μπορούν οι επιχειρήσεις θέτοντας νέους όρους και κανόνες στην εσωτερική λειτουργία τους να κάνουνε μια νέα αρχή και ένα νέο ξεκίνημα μιας σωστής οικονομικής πορείας. Το γεγονός ότι ο ισολογισμός που δημοσιεύεται στα πλαίσια των υποχρεώσεων της οντότητας στην Ελλάδα έχει δημιουργηθεί με παρόμοιους κανόνες όπως και για άλλες οντότητες παγκοσμίως με συναφές αντικείμενο εργασίας, σημαίνει ότι παρατηρείται σε τι ανταγωνιστική θέση βρίσκεται η οντότητα έναντι άλλων και σε ποιο σημείο πρέπει να επικεντρώσει το ενδιαφέρον της ούτως ώστε να ξεπεράσει κάποιους προβληματισμούς ή να συνεχίσει την ανοδική πορεία. Συνεπώς, η αλλαγή φιλοσοφίας που θα επέλθει επικεντρώνεται άμεσα στην βελτίωση των υπηρεσιών-προϊόντων που θα διαθέτονται στην αγορά, στην ικανοποίηση του διοικητικού προσωπικού και πελατών και γενικώς την ευθύνη που θα έχουν απέναντι στην κοινωνία.
- Ü Το εθνικό λογιστικό σχέδιο που καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980, ύστερα από τριάντα πέντε (35) χρόνια παρουσίας ορίζεται μη υποχρεωτική η εφαρμογή του. Σε ένα συνεχώς εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον, η κατασκευή του ΕΓΛΣ θεωρήθηκε απαρχαιωμένη. Πλέον, καθιερώνεται ένα ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών το οποίο είναι προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για την σωστή αλλά και εύκολη απεικόνιση των νέων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ακολουθώντας τις προσταγές των ΔΛΠ δεν προβλέπεται η αναλυτική λογιστική (ομάδα 9, ΕΓΛΣ) και ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος (ομάδα 8, ΕΓΛΣ) με τις αλληπάλληλες μεταφορές ποσών που είχαν αποστηθεί οι οντότητες χωρίς ουσιαστικό λόγο. Έτσι, ακολουθείται ένα σχέδιο λογαριασμών προσανατολισμένο στις ανάγκες των οντοτήτων και όχι ένα τυποποιημένο σχέδιο λογαριασμών που επέβαλλε το Ελληνικό κράτος. Παράλληλα, οι οντότητες με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το προϋπάρχον λογιστικό σχέδιο που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 προβαίνοντας όμως στις απαραίτητες προσαρμογές για την κάλυψη των απαιτήσεων-υποχρεώσεων τους. Στο Προσάρτημα Γ αναφέρεται η αντιστοίχιση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών του υφιστάμενου νομοσχεδίου με το παλαιό σχέδιο του ΕΓΛΣ. Συνεπώς δεν υπάρχει πρόσθετο κόστος και αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας.
- Ü Επίσης, δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να απεικονίζουν ρεαλιστικά τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία αλλά και τις υποχρεώσεις με νέους αποδεκτούς κανόνες επιμέτρησης για λόγους ομοιόμορφης συγκρισιμότητας μεταξύ περισσότερων χωρών. Στην κατηγοριοποίηση αυτή, αναφέρεται η εύλογη αξία, η επιμέτρηση, η αξία χρήσης και η ανακτήσιμη αξία. Δίνεται περισσότερη ευελιξία στις οικονομικές μονάδες όσον αφορά τα τηρούμενα βιβλία, τον χρόνο που ενημερώνονται, τα παραστατικά και τον τρόπο που γίνονται οι λογιστικές εγγραφές. Για πρώτη φορά στα φορολογικά στοιχεία εισέρχεται η έννοια του απλοποιημένου τιμολογίου ενώ η ηλεκτρονική τιμολόγηση στη λιανική αλλά και στη χονδρική διευκολύνει στην περαιτέρω μείωση του κόστους

συναλλαγών. Μια από τις καινοτομίες είναι ο διαχωρισμός του κεντρικού λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Τα οικονομικά στοιχεία που καταχωρούνται στην διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης παρακολουθούνται τόσο σε λογιστική βάση όσο και στην φορολογική βάση. Τα πληροφοριακά λογιστικά πακέτα αναβαθμίζονται περισσότερο συνεπώς η οντότητα μπορεί να μεριμνά ορθά για την διασφάλιση της λειτουργικότητας της μέσω του Ισολογισμού ενώ αντίστοιχα μπορεί ευκολότερα να παρακολουθεί τα φορολογούμενα στοιχεία της με σκοπό την ασφαλή υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

- ü Επιπρόσθετα, το κόστος της ενδομικλής πληροφόρησης μέσα στην επιχείρηση ελαχιστοποιείται και βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα. Όταν μια μητρική εταιρεία έχει να ελέγξει ένα μεγάλο αριθμό θυγατρικών εταιρειών που βρίσκονται διασκορπισμένες σε όλα τα κράτη, δημιουργείται η απαίτηση να προσαρμοστούν τα οικονομικά μεγέθη στο σύνολο τους βάση του λογιστικού πλαισίου της έδρας της μητρικής. Κάτι τέτοιο φαινόταν αρκετά δύσκολο ως προς την εξαγωγή αξιόπιστων πληροφοριών από το συνάθροισμα όλων των Ισολογισμών αφού οι εκάστοτε τοπικές αρχές διαφοροποιούνται μεταξύ τους. Ο ερχομός των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνιστά σημαντική ελάφρυνση για τις πολυεθνικές οντότητες. Η εθνική νομοθεσία συμμορφώνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές και ελαχιστοποιείται η απόκλιση διαστρέβλωσης των οικονομικών πληροφοριών. Η εξασφάλιση νομοθετικού πλαισίου υπό τους ίδιους όρους δημιουργεί ένα φιλικότερο περιβάλλον για κάθε επενδυτή που επιθυμεί να τοποθετήσει κεφάλαια στην χώρα μας. Δημιουργείται η προϋπόθεση για ένα σύγχρονο και ασφαλές θεσμικό πλαίσιο το οποίο θα εμπιστευτεί η διεθνής επενδυτική κοινότητα. Αυτό σημαίνει ότι το άνοιγμα των αγορών θα αποφέρει ευημερία στην ελληνική αγορά λόγω της διεύρυνσης του ορίζοντα των επενδυτών.
- ü Τέλος, η εμφάνιση του ανταγωνισμού όπου δημιουργείται λόγω της ευθύνης που έχουν οι επιχειρήσεις, να ανταποκριθούν στα νέα μέτρα και να επιτύχουν τους στόχους τους λειτουργεί θετικά ως προς την οικονομία. Αυτό συμβαίνει γιατί με την ύπαρξη του ανταγωνισμού σε μια οικονομία οι τιμές δεν θα αυξάνονται ή έστω θα παραμένουν χαμηλές, άρα οι πολίτες θα συμμετέχουν ενεργά στον ρόλο της οικονομικής ζωής της χώρας. Γενικά, η οικονομία θα εισέλθει στην φάση της ανόδου δηλαδή θα θέσει στόχους ανάπτυξης ελκύνοντας εσωτερικούς επενδυτές ώστε να τοποθετήσουν τα κεφάλαιά τους. Παράλληλα, τα εισαγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες που θα προσφέρονται θα είναι πιο αναβαθμισμένα βελτιώνοντας ποιοτικά το βιοτικό επίπεδο των κατοίκων καθώς θα είναι μέλη μιας ανταγωνιστικής οικονομίας. Ως εκ τούτου όλη αυτή η προσπάθεια θα σηματοδοτήσει την εύρεση συνεργατών, το άνοιγμα νέων θέσεων εργασίας και τις προοπτικές συνεργασίας ξένων επενδυτών.

## 5.2 ΑΜΕΣΕΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Παρά το γεγονός πως η εμφάνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επέδρασε ως προς την θετική εικόνα των οντοτήτων, υπάρχει και ένα πλήθος μειονεκτημάτων που εμφανίστηκε με την χρήση τους. Συγκεκριμένα, κάποια από τα άμεσα μειονεκτήματα αναλύονται ακολούθως:

- ü Εστιάζοντας στα αρνητικά της υιοθέτησης των ΕΛΠ, ως πρώτη ανησυχία των οντοτήτων που θα εφαρμόσουν την νέα νομοθεσία, είναι το κόστος εφαρμογής. Οι διαφορές που παρουσιάζονται ανάμεσα στα παλαιά και νέα λογιστικά πρότυπα είναι αρκετές και αυτό κάνει επιτακτική ανάγκη την επανεκπαίδευση του προσωπικού. Το κόστος εκμάθησης των διατάξεων των ΕΛΠ επιβαρύνει σε μεγάλο βαθμό την καθαρή

θέση των οντοτήτων. Η εκ βάθους κατανόηση των ΕΛΠ σχετικά με την επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις θα επέλθει με την παρακολούθηση κατάλληλων σεμιναρίων. Επίσης, τα πολυπληθή σεμινάρια εξαντλούν τον εργασιακό χρόνο ο οποίος αποτελεί πολύτιμο αγαθό για τις οντότητες. Συνεπώς δημιουργείται προβληματισμός στα στελέχη όσο αφορά την αναδιοργάνωση του ημερήσιου προγραμματισμού.

- ü Κατά τον πρώτο χρόνο μετάβασης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, απαιτούνται ορισμένες αλλαγές στα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Η αναγκαιότητα εκσυγχρονισμού των λογιστικών πακέτων προέρχεται από την διαδικασία εναρμόνισης του φορολογικού με το λογιστικό αποτέλεσμα λόγω της διπλής καταχώρησης των οικονομικών γεγονότων που πραγματοποιούνται εντός μια διαχειριστικής χρήσης και παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πλέον θα υπάρχει ένα διπλό κεντρικό λογιστικό σύστημα το οποίο θα παρουσιάζει τα νέα οικονομικά αποτελέσματα. Με το νέο λογιστικό μοντέλο καταργείται η κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Αυτό λειτουργεί αρνητικά για την οντότητα διότι ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης λειτουργούσε σαν εργαλείο στα χέρια της προσφέροντας αξιόπιστη πληροφόρηση αλλά και στήριξη των ετήσιων αποτελεσμάτων σε κάθε φορολογικό έλεγχο από τη δημόσια διοίκηση. Κυρίως στην χώρα μας, τα προγράμματα αναβαθμίζονται μόνο στην περίπτωση που προκύψει μια ρύθμιση από πλευράς φορολογικής νομοθεσία ενώ τα προγράμματα ERP είναι εγκαταστημένα σε ελάχιστο αριθμό εταιρειών. Συνεπώς, η περίοδος αφομοίωσης των συστημάτων από το προσωπικό και παράλληλα η προαναφερθείσα επιμόρφωση του προσωπικού διογκώνοντας το χρηματικό κόστος λειτουργίας των οντοτήτων, ίσως για κάποιες αυτό το κόστος να είναι δυσβάσταχτο.
- ü Ένα ακόμα αρνητικό που βαραίνει τις οντότητες είναι η έλλειψη κατάλληλου χρόνου που υπάρχει για την εφαρμογή των Ελληνικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, το χρονικό περιθώριο μετάβασης που δίνεται στις οντότητες για την υλοποίηση ενός τέτοιου εγχειρήματος το οποίο αλλάζει ριζικά τη λογιστική τυποποίηση της χώρας, είναι αρκετά μικρό με τους αρμόδιους φορείς να θεωρούν το εγχείρημα σχεδόν αποτυχημένο. Για πρώτη φορά στην Ελλάδα καθιερώνεται μια ενιαία διεθνή λογιστική απεικόνιση, χωρίς την σχετική εμπειρία προηγούμενης αντιμετώπισης τέτοιας πρόκλησης που αφορά τις ελληνικές οντότητες. Δεδομένη την δυσκολία εγρήγορης προετοιμασίας ίσως προκύψουν άμεσα ζητήματα, στην μείωση της αποδοτικότητας και γενικώς στην ομαλή επιχειρηματική δραστηριότητα. Να τονίσουμε ότι σε βάθος χρόνου, ο στόχος μπορεί να επιτευχθεί. Παράλληλα η ελλιπής ενημέρωση για την εφαρμογή των αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στον κλάδο των οικονομολόγων-λογιστών. Συχνό φαινόμενο είναι η αναδημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά την ορθότητα των στοιχείων τους. Πλέον η διαδικασία θεωρείται επίπονη για τους χρήστες εξαιτίας της διαφορετικής φιλοσοφίας που έχουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- ü Επιπρόσθετα, το πιο σημαντικό κομμάτι των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που έχει επιστήσει την προσοχή όλων είναι η αποδέσμευση από τους παραδοσιακούς κανόνες και η δυναμική εισαγωγή νέων λογιστικών κανόνων στους οποίους θα πρέπει να ανταποκριθούν. Οι οντότητες θα τεθούν αντιμέτωπες με την χρήση της ορολογίας των ΕΛΠ που προέρχεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι όροι επιμέτρηση, αναγνώριση, προβλέψεις είναι μερικοί από τους όρους που χρησιμοποιούνται και η ορολογία τους είναι διαφορετική από αυτή που θα βρούμε στο ελληνικό λεξικό και έχουμε συνηθίσει να χρησιμοποιούμε. Η ορθή απόδοση των επιστημονικών όρων στην Ελληνική γλώσσα πρέπει να γίνεται με υπευθυνότητα. Άρα η σωστή χρήση των λέξεων απαιτεί υψηλό επίπεδο γνώσεων από όλους όσους



συναναστρέφονται με την οντότητα, δηλαδή από το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης, το διοικητικό προσωπικό μέχρι και τους επενδυτές. Συγκεκριμένα το Κράτος έχει επιλέξει το δικαίωμα χρήσης της εύλογης αξίας και όχι την επιβολή της. Η έλλειψη τεχνογνωσίας μπορεί να οδηγήσει σε κακή χρήση της μεθόδου και ως εκ τούτο σε μια λανθασμένη πρακτική αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Πολλές φορές οι συνεχείς μεταβολές αξιών στο χρηματοπιστωτικό σύστημα κάνουν τον υπολογισμό της τρέχουσας αγοραίας τιμής περίπλοκη επηρεάζοντας τα κέρδη ή την ζημιά που δημοσιεύονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, η εισαγωγή νέων όρων επιφέρει αύξηση κόστους στην διαδικασία εκτίμησης παγίων και των αναλογιστικών μελετών στο έργο των αρμόδιων στελεχών των οικονομικών τμημάτων καθώς μια χρήσιμη πληροφορία που παράγεται αποτελεί εργαλείο για την λήψη αποφάσεων και αν παρερμηνευτεί σε παραπλανητική πληροφορία συμβάλλει στην συσσώρευση κινδύνου.

- Ü Επίσης, τόσα χρόνια οι εταιρείες είχαν βασίσει τη λογιστική-οικονομική οργάνωσή τους στην τυποποίηση του ΕΓΛΣ. Με την ψήφιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρέχεται εύκολα η ελευθερία όσο αφορά την επιλογή λογιστικών μεθόδων και την χρήση κωδικών του νέου σχεδίου λογαριασμών. Επί της ουσίας, επειδή δεν προβλέπονται αυστηροί κανόνες και η λογιστική τυποποίηση δεν έχει ένα προκαθορισμένο περιεχόμενο, πιθανόν επιτρέπεται σε πολλές περιπτώσεις στις οντότητες ο αυτοσχεδιασμός χωρίς να αντιβαίνει στις υπάρχουσες λογιστικές αρχές με αποτέλεσμα να βρίσκεται υπό απειλή η ορθή συγκρισιμότητα των στοιχείων, κάτι που με την χρήση του ΕΓΛΣ δεν ίσχυε λόγω της ομοιομορφίας των λογιστικών μεγεθών που είχε επιτευχθεί. Για τον λόγο αυτό, σημαντική είναι η παρέμβαση των εποπτικών αρχών στην καταπολέμηση της αυθαιρεσίας. Η αρμοδιότητα τους είναι να διασφαλίζουν τα όρια ευθύνης της εκάστοτε οντότητας και να παρέχουν την επαρκή καθοδήγηση για την σωστή εφαρμογή κάθε λογιστικού πλαισίου. Παρά ταύτα στην Ελλάδα, διαπιστώνεται κατά απόλυτη πλειοψηφία ότι οι εποπτικές αρχές στερούνται συνήθως των απαραίτητων γνώσεων και δεν παρέχουν την ιδανική καθοδήγηση. Σαφώς η έγκαιρη επίλυση των προβλημάτων δεν επέρχεται ποτέ και παράλληλα διογκώνεται ο προβληματισμός για την βιωσιμότητα των οντοτήτων.
- Ü Ακόμα μια σοβαρή αρνητική επίπτωση για την ελληνική οικονομία είναι λόγω της μη ορθής και έγκυρης υιοθέτησης των ΕΛΠ από τους φορείς που απαιτείται. Λόγο του ότι οι υπόλοιπες οικονομίες χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ αρκετό καιρό, εάν η ελληνική οικονομία δεν προετοιμαστεί κατάλληλα θα έχει σαν συνέπεια την καθυστέρηση της εφαρμογής της νέας νομοθεσίας, με αποτέλεσμα η οικονομία της χώρας να μην συμβαδίζει με τα νέα δεδομένα και τις διατάξεις, που πιθανότητα να την οδηγήσει στην απομόνωση από τις άλλες οικονομίες του εξωτερικού. Μπορεί να θεωρηθεί μη ανταγωνιστική η ελληνική οικονομία, να σχηματιστεί άσχημη φήμη στην οποία δύσκολα θα στρέψουν το ενδιαφέρον τους επενδυτές του εξωτερικού. Μια τέτοια ενδεχόμενη αποτυχία θα επηρεάσει τον χαρακτήρα της διοίκησης που θα στραφεί στο περιορισμό της παραγωγικής διαδικασίας και την αύξηση της τιμολογιακής πολιτικής. Τα φορολογητέα κέρδη που θα εισπράξει το κράτος θα είναι λιγότερα από προηγούμενες χρονιές, μειώνοντας δραστικά την κύρια πηγή των δημοσίων εσόδων.
- Ü Επιπλέον, ένας αρνητικός λόγος από την χρήση των νέων λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα είναι οι αντιφάσεις του φορολογικού συστήματος που αποτελούν αφορμή συγκρούσεων για τα νομικά πρόσωπα. Οι διαφορές που θα υπάρξουν στη φορολογία του εισοδήματος κάθε χώρας, αποτελούν τον αστάθμητο παράγοντα αναξιοπιστίας στην κεφαλαιαγορά. Πιο συγκεκριμένα, μια χώρα όπου θα έχει φορολογικό συντελεστή εισοδήματος μικρότερο από μια άλλη θα εμφανίζεται με μεγαλύτερα περιθώρια καθαρών κερδών αλλά και μεγαλύτερες προοπτικές διανομής μερισμάτων. Άρα όπως

γίνεται αντιληπτό οι οικονομίες χωρών με μικρό φορολογικό συντελεστή εισοδήματος θα φαίνονται πιο κερδοφόρες και θα εμπνέουν μεγαλύτερη σιγουριά στους επενδυτές να στραφούν προς το μέρος τους για επενδύσεις. Δυστυχώς, εξαιτίας της οικονομικής κρίσης που διανύει η ελληνική οικονομία αδυνατεί να σταθεροποιήσει την ρευστότητα της και επιβάλλει συνεχώς προσαυξήσεις στα ποσοστά φορολόγησης των εγχώριων κερδών, αποτελώντας τον πιο καταστροφικό τόπο εγκατάστασης για την κοινότητα των επενδυτών προτιμώντας χώρες, τους λεγόμενους επίγειους παραδείσους από πλευράς επιχειρηματικής δραστηριότητας.

- ü Επιπρόσθετα, ο βασικός σκοπός υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δεν είναι άλλος από την αξιόπιστη παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπό το πρίσμα του εξωτερικού αναλυτή. Συνοπτικά ο σκοπός είναι να βελτιωθεί η λογιστική εικόνα που δίνεται προς τα έξω. Πλέον με την ισχύουσα νομοθεσία υπάρχουν κοινói κανόνες που θα ανταποκρίνονται όλες οι οντότητες είτε αφορούν ελληνικές είτε διεθνώς. Το ενδεχόμενο να προσπαθήσει κάθε οικονομία να γίνει πιο προσιτή για τους επενδυτές από τις υπόλοιπες, χρησιμοποιώντας και πολλές φορές δόλια μέσα όπως για παράδειγμα αρκετά χαμηλή φορολογία για την εισαγωγή προϊόντων ή τεχνάσματα των νέων ορολογιών είναι κάτι εφικτό. Προκαλώντας τον αθέμιτο ανταγωνισμό δημιουργείται το πρόβλημα της δημιουργικής λογιστικής. Το παραπάνω ενδεχόμενο αποτελεί εστία ανησυχίας για τους επενδυτές που μπορούν να αναθεωρήσουν πρόωρα τις επενδυτικές τους κατευθύνσεις. Ακόμα η χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ευνοεί το άνοιγμα των αγορών και την πραγματοποίηση συναλλαγών διότι υπάρχει μεγάλη είσοδος ξένων κεφαλαίων στην ελληνική οικονομία. Το αρνητικό που εμφανίζεται στο θέμα αυτό είναι πως αν η εσωτερική οικονομία μας κατά το μεγαλύτερο μέρος της αποτελείται από κεφάλαια του εξωτερικού, τότε θα υπάρχουν πολλές δυσμενείς υποχρεώσεις προς το εξωτερικό, όπου αν δεν καταφέρει να ανταποκρίνεται στις δόσεις που συμφώνησαν με τους δανειστές τις πέρα από τις κακές φήμες που θα δημιουργήσει γύρω από το όνομα της, θα τεθεί σε καθεστώς ληξιπρόθεσμων οφειλών με κίνδυνο πτώχευσης. Επίσης, οι Έλληνες επενδυτές θα δυσανασχετήσουν όπως και τα εγχώρια προϊόντα αλλά και οι υπηρεσίες δεν θα προωθούνται.
- ü Τέλος, εξαιτίας της ελλιπής εναρμόνισης του θεσμικού και του νομοθετικού περιβάλλοντος, η χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιδρά αρνητικά για τις οντότητες. Η έλλειψη ισχυρών επαγγελματικών σωματίων λογιστών-οικονομολόγων που στέκονται επιφυλακτικά στις εξελίξεις, επιτρέπουν στις κυβερνήσεις του κράτους την εμπλοκή τους στην θέσπιση ρυθμίσεων λειτουργίας των οντοτήτων με αντικείμενο διερεύνησης τις νομικές και φορολογικές παραμέτρους που διέπουν την ύπαρξη τους και καθορίζουν την σχέση τους με την πολιτεία Αυτό συμβαίνει διότι η φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα υστερεί έχοντας πολλά περιθώρια αμφισβήτησης λόγω συχνών αναθεωρήσεων και ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια λόγω των οικονομικών και πολιτικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει, ενώ από την μεριά τους τα ΕΛΠ για να εφαρμοστούν σωστά χρειάζεται να γίνουν ορισμένες σημαντικές θεσμικές αλλαγές, οι οποίες θα εφαρμοστούν με αυστηρότητα χωρίς να υπάρχουν περιθώρια χαλάρωσης. Εν τέλει, στην Ελλάδα την συγκεκριμένη χρονική περίοδο η εναρμόνιση των απαιτήσεων της υπάρχον νομοθεσίας με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για την ορθή εφαρμογή τους θεωρείται αρκετά δύσκολη.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

## 6.1 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναφέρθηκαν οι βραχυπρόθεσμες θετικές και αρνητικές επιπτώσεις οι οποίες θα επηρεάσουν το λογιστικό κύκλωμα. Αξίζει να γίνει αναφορά και στις μακροπρόθεσμες θετικές επιπτώσεις, για τις οποίες οφείλει κάθε οντότητα να είναι προετοιμασμένη για την εμφάνιση κάθε ευκαιρίας που θα πρέπει να εκμεταλλευτεί σε μελλοντικό χρόνο. Οι μακροπρόθεσμες θετικές επιπτώσεις που ενδέχεται να επιδράσουν ως προς την οικονομία και τις επιχειρήσεις, παρουσιάζονται ως εξής:

- Μελέτες απέδειξαν ότι οι εγχώριες επενδύσεις και κυρίως οι ξένες επενδύσεις έχουν μεγάλη σημασία στην αναπτυξιακή προσπάθεια ενός σύγχρονου οικονομικού συστήματος. Πρακτικός μια επενδυτική απόφαση επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες. Σε αυτή την περίπτωση ο ρόλος του κράτους είναι να παρέμβει ώστε να ενισχύσει τους υπάρχοντες παράγοντες ή να δημιουργήσει νέους ευνοϊκούς σε βαθμό τέτοιο που θα λειτουργήσουν προς την επιθυμητή κατεύθυνση κάθε είδους επενδυτή. Στο πλαίσιο της λήψης ορισμένων μέτρων από πλευράς κράτους, περιλαμβάνεται και η ψήφιση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ένας κύριος λόγος που οδηγήθηκε το κράτος στην υιοθέτηση ενός νέου λογιστικού πλαισίου είναι η εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. Όλα τα οικονομικά στοιχεία από 01.01.2015 που προκύπτουν εντός μιας διαχειριστικής χρήσης εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών οντοτήτων μεταφρασμένα με τους νέους κανόνες αποτίμησης. Μέχρι πρότινος το παλαιό καθεστώς που ήταν σε εφαρμογή έκανε πολύπλοκη την σύγκριση των οικονομικών στοιχείων μεταξύ δυο επιχειρήσεων με έδρα διαφορετική χώρα διότι η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν ακολουθούσαν παγκοσμίως με συγκεκριμένες μεθόδους και τα συμπεράσματα τα οποία γίνονταν από άλλη σκοπιά κάθε φορά δεν αποτύπωναν ακριβώς την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Πλέον, ο επενδυτής μπορεί να ερμηνεύσει και εν συνέχεια να αξιολογήσει τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων με κοινές μεθόδους χρηματοοικονομικής ανάλυσης, με την ίδια νομοθεσία και να δώσει έμφαση σε εκείνα τα οποία ενδιαφέρει. Οι σημαντικότεροι μακροχρόνιοι οικονομικοί δείκτες, είναι η διάρθρωση των κεφαλαίων, τα τρέχοντα και μελλοντικά κέρδη και οι μεταβολές της οικονομικής θέσης. Η προσέλκυση ξένων κεφαλαίων γίνεται ευκολότερη. Ο επενδυτής εκτιμάει καλύτερα σε βάθος το γενικό περιβάλλον λειτουργίας της εκάστοτε χώρας, μετράει τους ελάχιστους κινδύνους που θα εκτεθεί λόγω φορολογικών, κοινωνικών, ανταγωνισμού, πολιτικών διακυμάνσεων και άλλων παραγόντων. Όσο ελκυστικά είναι τα επενδυτικά κίνητρα, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η τοποθέτηση κεφαλαίων και η αποδοτικότητα τους. Το ύψος και το είδος των επενδύσεων στοχεύουν στην δημιουργία νέων μονάδων στα μεταλλεία, στις τηλεπικοινωνίες, στον τουρισμό, στην βελτίωση της οργανωτικής περιφερειακής δομής και της έρευνας τα οποία όλα αυτά συμβάλλουν στην ενίσχυση του εθνικού εισοδήματος, οδηγώντας έτσι, στην οικονομική ανάπτυξη.
- Επιπλέον, ένα μέρος των διαθέσιμων κεφαλαίων που θα επενδυθούν στην χώρα μας θα απορροφηθούν στις μικρομεσαίες οντότητες. Χαρακτηριστικό στοιχείο είναι πως οι μικρομεσαίες οντότητες αποτελούν το στυλοβάτη της ελληνικής οικονομίας αφού καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο ποσοστό επιχειρηματικής δραστηριότητας στο σύνολο

των οντοτήτων. Η καθημερινή διαχείριση ασκείται από έναν επιχειρηματία, που συνήθως είναι νέοι με όνειρα που κάνουν τα πρώτα βήματα τους για να καθιερωθούν στο χώρο της αγοράς ξεκινώντας με μικρό προϋπολογισμό, είναι άτομα με δημιουργικό μεράκι ξεκινώντας ουσιαστικά από το μηδέν για την απόκτηση ενός μεροκάματου ή άτομα τα οποία ύστερα από παρότρυνση του ενδοοικογενειακού περιβάλλοντος συνεχίζουν την παράδοση να διευθύνουν την οικογενειακή οντότητα. Τα τελευταία χρόνια, πλήττονται όλο και περισσότερο εν μέσω οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης. Η τρέχουσα κατάσταση κάνει την επιβίωση δυσβάστακτη καθώς συρρικνώνεται η ζήτηση, περιορίζονται οι επενδύσεις και μειώνεται η ρευστότητα. Σε αυτό το σημείο, τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δίνουν έμφαση στο τρόπο λειτουργίας των συγκεκριμένων οντοτήτων και στην μακρά παρουσία τους στην ελληνική οικονομία. Ιδιαίτερα, δίνεται απλόχερα το έναυσμα για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των καθημερινών προβλημάτων που δημιουργούνται. Εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις θα εναρμονίζονται με τους διεθνείς κανόνες, για πολλούς εξωτερικούς επενδυτές θα είναι εύκολο το έργο της μελέτης να αναγνωρίσουν τις προοπτικές εξέλιξης της κάθε οντότητας και να μετατραπούν ως σανίδες σωτηρίας τους. Θα έχουν ουσιαστικό δικαίωμα ανάμεσα σε μεγάλες οντότητες να διεκδικούν την καθιέρωση τους στο μερίδιο αγοράς που ανήκουν αντίστοιχες οντότητες του ίδιου κλάδου, κάτι τέτοιο δεν θα συνέβαινε ποτέ με το παλιό καθεστώς τον ΚΦΑΣ αφού η αναγνωσιμότητα τους θα περιοριζόταν σε τοπικό επίπεδο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας, των καινοτομιών, την μανιωδώς συνεχή βελτίωση των προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρουν. Νέες κτιριακές εγκαταστάσεις θα αντικαταστήσουν τα μικρά μαγαζιά της γειτονιάς και θα αυξηθεί η αναζήτηση του εργατικού δυναμικού.

ü Άλλο ένα θετικό είναι ότι με την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όλη η διαδικασία χρηματοδότησης που ίσχυε βελτιώνεται συνεχώς, αφού πλέον με την χρήση των ΕΛΠ και οι μικρές οντότητες θα αποτελούν πόλο έλξης για το συμφέρον των διεθνών τραπεζών. Η πολιτική στην μεταξύ τους σχέση αλλάζει. Πιο συγκεκριμένα, η λήψη απόφασης για την παροχή δανείων γίνεται σε συνθήκες βεβαιότητας ενώ καθορίζονται ευνοϊκά επιτόκια και όροι εξυπηρέτησης. Για παράδειγμα, με τους προηγούμενους κανονισμούς προκειμένου η πλειονότητα των μικρομεσαίων οντοτήτων να ανακάμψει σε περίπτωση πτώχευσης, ύστερα από τις αναγκαστικές περικοπές που πραγματοποίησε και δεν φάνηκαν αρκετές για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων τους, στρέφεται προς το πρόσωπο των Τραπεζών για δανειοδότηση. Η δυσκολία να απευθυνθεί μια μικρομεσαία οντότητα σε μια οποιαδήποτε τράπεζα για ζήτηση χρηματοδοτικής βοήθειας είναι μεγάλη. Συνήθως δεν μπορούν να πείσουν ότι σε περίπτωση ακούσιας αθέτησης της συμφωνίας, τα κεφάλαια και τα αντίστοιχα ακίνητα που διαθέτουν δεν είναι επαρκή για να καλύψουν το χρέος. Ακολούθως η τράπεζα ερευνώντας τους αστάθμητους παράγοντες που διαφέρουν από χώρα σε χώρα εκφράζει επιφυλάξεις για την διατήρηση της κερδοφορία της και κατά συνέπεια η άρνηση να χορηγήσει δάνεια, οδηγεί στο οριστικό κλείσιμο κάθε είδους οντότητας. Πλέον, με την χρήση των ΕΛΠ τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της πιστοληπτικής ικανότητας κάθε οντότητας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν διαφέρουν από αυτά που ισχύουν σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με αποτέλεσμα, η οντότητα να είναι πλέον προετοιμασμένη με τα κατάλληλα έγγραφα που θα συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις και να μπορεί να υποβάλλει αίτηση χορήγησης δανείου από τράπεζα του εξωτερικού.

ü Επίσης, η εποχή που ο επιχειρηματίας κατείχε την εξουσία και καθόριζε την συμπεριφορά ολόκληρης της οντότητας αποτελεί παρελθόν. Με τον ερχομό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων εμφανίστηκαν νέες ορολογίες, προστέθηκε νέος

τρόπος αντίληψης, νέες διαδικασίες αποτίμησης, νέα δεδομένα αναμειγνύονται στη καθημερινή διοίκηση της επιχείρησης. Όλα αυτά τα οποία μπορεί να μοιάζουν ατελείωτα προβλήματα στην σκέψη του επιχειρηματία, να επηρεάζεται η συμπεριφορά του ως προς την αξιολόγηση των μεταβλητών του οικονομικού συστήματος μέσα στο οποίο δρά και να οδηγείται σε λάθος συμπεράσματα. Ωστόσο η ανάγκη εξέλιξης, απαιτεί και γνώσεις του αντικειμένου. Σε αυτό το σημείο εμπλέκονται νέα πρόσωπα, νέες συνεργασίες δημιουργούνται. Πρωταρχικό ρόλο έχουν ο λογιστής, ο σύμβουλος και εν συνέχεια η τελική απόφαση ανήκει στον επιχειρηματία. Για τις μεγάλες οντότητες, η διοίκηση συνήθως φροντίζει να συνεργάζεται εξωτερικά με άτομα εμπιστοσύνης που έχουν εμπειρία στην αγορά. Όσο αφορά τις μικρές οντότητες εισέρχονται στο πρότυπο μιας νέας αγοράς. Η φιλοσοφία τους αλλάζει. Παρεμβαίνει πληθώρα απόψεων, μια νέα διοικητική ομάδα έχει δημιουργηθεί ήδη. Από ένα μαγαζί μιας μικρής συνοικίας, θέτει γερά θεμέλια για υγιή εκσυγχρονισμό. Σε αυτή τη νέα κατάσταση, ο πρωτόγνωρος συμβιβασμός του μικρού επιχειρηματία με τα συγκεκριμένα άτομα ίσως να θεωρηθεί αρχικώς δύσκολο, με επιμονή και υπομονή όμως σε σύντομο χρονικό διάστημα η προσφορά των λογιστών-συμβούλων θα είναι πολύτιμη. Με άλλα λόγια, μια επαγγελματική συμβουλευτική καθοδήγηση θα βοηθήσει κυρίως τις μικρομεσαίες οντότητες να βελτιωθούν στον τομέα του marketing, στην αύξηση των πωλήσεων, στην οργάνωση και διοίκησή τους. Με τις συμβουλευτικές υπηρεσίες καταφέρνουμε να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά τα προβλήματα που έχουν οι περισσότεροι επιχειρηματίες και καθιστούν εφικτή την σημασία της ανάπτυξης παρά τις αντίξοες συνθήκες που επικρατούν στην σημερινή εποχή.

- ü Επιπρόσθετα, μια μακροπρόθεσμη θετική συνέπεια είναι ο διεξοδικός έλεγχος. Η διενέργεια του ελέγχου πραγματοποιούνταν ανέκαθεν στις μεγάλες οντότητες. Είχε ως επιδίωξη την ανάλυση και αποφυγή των επιχειρηματικών κινδύνων και την ισορροπία μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και της νόμιμης πρακτικής που ακολουθούταν κατά την εφαρμογή των νόμων. Όπως έγινε αναφορά στο πρώτο κεφάλαιο, η καθιέρωση των ΔΛΠ προήλθε έπειτα από την δημοσίευση μιας σειράς οικονομικών σκανδάλων που συγκλόνισαν την διεθνή αγορά. Το ζήτημα της διαφάνειας στην λειτουργία της οικονομίας προβλημάτισε και τους αρμόδιους επικεφαλείς από ελληνικής πλευράς. Κατά τη διάρκεια της ψήφισης των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων τέθηκε το ερώτημα για βέλτιστη ρύθμιση της ελεγκτικής διαδικασίας ως το πολυτιμότερο εργαλείο πρόληψης αυθαιρεσιών. Πλέον, η ελεγκτική διαδικασία δίνει έμφαση στην ανάλυση και όχι στην γενίκευση του τρόπου συλλογής των ελεγκτικών τεκμηρίων ενώ προσεγγίζει το σύνολο των πτυχών κάθε είδους ελεγχόμενης οντότητας. Οι οντότητες αυτές, περιλαμβάνουν όλες τις κατηγορίες, από την πιο μικρή έως πλέον την πιο μεγάλη. Βέβαια κάτι τέτοιο δεν ίσχυε πριν τον ν.4308/2014 αφού η νομοθεσία όριζε ως προϋπόθεση ελέγχου την υπέρβαση ενός συγκεκριμένου ορίου ετήσιων ακαθάριστων εσόδων. Η έννοια του ελέγχου αποτελεί βασική προτεραιότητα τόσο για κάθε οντότητα του ιδιωτικού τομέα όσο και για τις δημόσιες υπηρεσίες. Η παροχή υπηρεσιών ελέγχου πραγματοποιείται από ειδικούς επαγγελματίες, οι οποίοι έχουν την επίσημη πιστοποίηση από τον αρμόδια φορέα τον ΣΟΕΛ. Η έκθεση του ελέγχου αποτελεί το τελευταίο στάδιο και παράλληλα την ολοκλήρωση της διαδικασίας στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εκφέρει την αντικειμενική γνώμη του ελεγκτή, τις παρατηρήσεις που προέκυψαν και τους κανόνες που ακολούθησε. Το σημαντικότερο συστατικό στοιχείο είναι η ενίσχυση της αξιοπιστία που διέπει τις νέες θεμελιώδεις αρχές, η οποία μέχρι ένα μέγιστο βαθμό λειτουργεί ως ασπίδα προστασίας για την οντότητα βοηθώντας να βελτιωθεί η επιχειρηματική άσκηση των καθηκόντων τους.

- Τέλος, άλλο ένα θετικό και ένας ακόμα τρόπος για να αποκτήσει μια οντότητα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι άλλων στην αγορά είναι η εφαρμογή ενός άλλου είδους ελέγχου, ονομαζόμενος εσωτερικός. Πολλές φορές η αίσθηση κυριαρχίας του επιχειρηματία, η υπερεκτίμηση των δυνατοτήτων και η έλλειψη διοικητικής εμπειρίας αποτελούν λόγο αποτυχίας την οντότητας. Η ανθρώπινη ύπαρξη είναι επιρρεπής σε σφάλματα που πηγάζουν από την ατελή δημιουργία της. Σε αυτό το σημείο, γεννιέται η ανάγκη ορισμού αρμόδιων εσωτερικών υπαλλήλων που θα είναι σε θέση να διενεργούν τακτικό επαναλαμβανόμενο έλεγχο ώστε να αποφευχθούν πιθανότατα κάποιες σοβαρές συνέπειες για τη βιωσιμότητα μιας επιχείρησης. Γενικώς, η επίσπευση της ελεγκτικής επιστήμης έχει απώτερο σκοπό στην προβολή των επιτευγμάτων της εκάστοτε οντότητας και στην καλύτερη δυνατή εναλλακτική λήψης απόφασης.

## 6.2 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Σε αυτή την υποενότητα θα γίνει μια πρώτη προσέγγιση σε εκείνες τις κυριότερες αιτίες τις οποίες αναμένεται να σταθούν εμπόδιο στην μελλοντική εύρυθμη λειτουργία των οντοτήτων. Είναι βέβαιο πως θα προκύψουν αρκετά θέματα για τον εξής λόγο, ότι η απειρία είναι ένας παράγοντας που δεν μπορεί να προβλέψει όλα τα μέτρα αντιμετώπισης του νέου νόμου.

- Ένα θέμα που θα ανακύψει, όταν έρθει η ώρα εφαρμογής του ελεγκτικού μηχανισμού είναι τα ίδια τα στελέχη τα οποία δραστηριοποιούνται στον επιχειρηματικό χώρο. Είναι βέβαιο, πως οι συμμετέχοντες που αποτελούνται από την εκάστοτε διοίκηση, τον λογιστή και τον σύμβουλο παραμένουν νεοφώτιστοι στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ενώ αυτά ταυτόχρονα αναθεωρούνται. Κατά την διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου στο τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρατηρείται ότι υπάρχει ανακρίβεια στον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών κινήσεων. Σε αυτό οφείλεται ότι η βέλτιστη σύνθεση της ομάδας προϋποθέτει να έχει εμπειρία και εξελισσόμενες γνώσεις που αποκτώνται με παρακολούθηση σεμιναρίων, προσωπικό διάβασμα, ενασχόληση πρακτικώς και συνήθως καταφεύγουν σε μια πρόχειρη προετοιμασία και λανθασμένη μεθοδολογία. Ο ελεγκτής, ο οποίος είναι το κατάλληλο άτομο να επαληθεύσει τις τρέχουσες καταχωρήσεις με τα πραγματικά γεγονότα διαπιστώνει αν διέπραξαν ηθελημένη παραβατικότητα και για παραδειγματισμό επιβάλλεται ποινή ώστε να αποτραπούν άλλες τέτοιου είδους κινήσεις. Συνεπώς και οι οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρόνων μπαίνουν στο στόχαστρο του ελέγχου. Είναι δυνατόν σε μια ασταθής κατάσταση που οι πληροφορίες δεν αντικατοπτρίζουν την αληθή οικονομική θέση της οντότητας, αρκετοί συνεργάτες να κάνουν πρόωγη διακοπή των συμβολαίων τους λόγω προστασίας των συμφερόντων τους ή κάποιοι χρυσοί όροι που εμπεριέχονται να αθετηθούν. Επίσης η δυσαρέσκεια που μεταφέρεται από τους φορείς ως κακή διαφήμιση στο γενικό χώρο της αγοράς, να απομακρύνει τυχόν νέους επενδυτές και την ευκαιρία για την εκάστοτε οντότητα να βελτιώσει το κύρος της.
- Άλλο ένα αρνητικό είναι πως σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία ορίζεται ότι τα στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από πέντε (5) έτη από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αυτό σημαίνει, ότι η οντότητα έχει υποχρέωση να καταχωρεί αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα που απαιτούνται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα στελέχη πρέπει να ενημερώνονται διαρκώς για τους νέους κανόνες επιμέτρησης που επέρχονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να μην καθησυχάζονται με τον ισοσκελισμό ενεργητικού-παθητικού αλλά να είναι προσεκτικοί και να επαληθεύουν κάθε ενέργεια τους διαρκώς, καθώς τα λάθη δεν συγχωρούνται. Κάποιος αιφνίδιος έλεγχος στην οντότητα σε μακροπρόθεσμο μέλλον, γίνεται αιτία να αποκαλυφθούν σημαντικά λάθη

του παρελθόντος στο χρόνο της μετάβασης από το παλαιό στο νέο καθεστώς και ίσως να κοστίζει σε πελατεία, φήμη και εύρεση πηγών χρηματοδότησης.

- ü Η λογιστική είναι η επιστήμη δια της οποίας διαδίδονται τα οικονομικά στοιχεία της οντότητας με βάση τα οποία μπορούν να στηριχτούν οι χρηματοοικονομικές αποφάσεις και οι επιλογές επενδυτικού περιεχομένου που λαμβάνονται από την διοίκηση. Οφείλει, λοιπόν κάθε διοίκηση να είναι ενημερωμένη με τα υπάρχον λογιστικά πρότυπα και να γνωρίζει σπιθαμή προς σπιθαμή τις αλλαγές που επέρχονται. Να μπορεί να κατανοήσει την δομή του ισολογισμού, να τον αναλύσει και να τον ερμηνεύσει. Ένα από τα κύρια ζητήματα θα είναι η ετοιμότητα των στελεχών της διοίκησης να ανταπεξέλθουν στην νέα εποχή λογιστικής πληροφόρησης. Η σύγκριση ορθολογικών στόχων, ικανοτήτων, ευκαιριών, πολιτικού περιβάλλοντος με παρόμοιες οντότητες που ανήκουν σε άλλες χώρες της ΕΕ μπορεί να οδηγήσει σε αδιέξοδο. Η εκτεταμένη χρήση, μεθόδων εκτίμησης των στοιχείων που εμπεριέχονται σε όλες τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις βασίζονται σε μεγάλο βαθμό υποκειμενικότητας. Η αποτίμηση της μακροοικονομικής κατάστασης με όρους εύλογης αξίας, χωρίς συνετό τρόπο σκέψης αμβλύνει την προσπάθεια προσφοράς σημαντικών πληροφοριών για αυτονομία της οντότητας.
- ü Παράλληλα, οι μικρές οντότητες είναι και εκείνες οι οποίες θα επιβαρυνθούν περισσότερο τον αντίκτυπο των αποφάσεων που θα παρθούν στο μακροπρόθεσμο μέλλον. Δεδομένο ότι συνήθως λιγιστά άτομα δρουν, συνηθίζεται να είναι πιο επιρρεπής σε μια λανθασμένη ανάλυση ευκαιριών από υπερεκτίμηση ή υποτίμηση της κατάστασης του τρέχοντος οικονομικού περιβάλλοντος ή αλλιώς σε λανθασμένη πρόβλεψη των γεγονότων που αναμένεται να συμβούν. Η πρωτόγνωρη κατάσταση στην οποία κλήθηκαν να αποτελούν μέρος της, δίνει την δυνατότητα διαφοροποίησης ανάλογα με τον τομέα δραστηριότητας όμως η λειτουργία ενός νέου επιχειρηματικού σχεδιασμού κρύβει αρκετούς κινδύνους. Πρώτο βήμα είναι η εύρεση πηγών κεφαλαίων που θα χρηματοδοτήσουν τις προσδοκίες του επιχειρηματία. Η μελέτη του δανεισμού, μετέπειτα η αποδοχή του έργου της οντότητας από το καταναλωτικό κοινό είναι κλειδιά για μια επιτυχημένη πορεία. Παρά ταύτα πριν ληφθούν οι δεσμευτικές αποφάσεις για την ανάπτυξη, είναι σημαντικό να προστατεύεται το νοούμενο συμφέρον της οντότητας το οποίο είναι η συνέχιση της και όχι να γίνονται βιαστικές κινήσεις. Κατά δεύτερο, η ζήτηση βοήθειας από εξειδικευμένους εξωτερικούς συμβούλους οι οποίοι διαθέτουν γνώση και εμπειρία που μπορούν να διαχειριστούν επιτυχώς τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται κατά καιρούς, ζητούν ως αντάλλαγμα μεγάλες απολαβές κάτι το οποίο σημαίνει ότι επιβαρύνουν την προετοιμασία του προϋπολογισμού της οντότητας. Σε περίπτωση που οι δυνατότητες της μικρής οντότητας δεν αποδεχθούν ικανό στήριγμα για το μέλλον οδηγούμαστε σε αναπόφευκτο κλείσιμο. Συνεπώς οικογένειες χάνουν αυτομάτως το εισόδημα τους ενώ και για την οικονομία θα αποτελέσει σοβαρό πλήγμα απώλειες εσόδων.
- ü Σε εξαιρετικά δυσμενή θέση βρίσκεται και ο τραπεζικός κλάδος. Εξαιτίας της χρηματιστηριακής κάμψης που προκλήθηκε το 2008 από την χρηματοπιστωτική κρίση στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, εκτιμάται ότι η εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων στις ελληνικές οντότητες υπό την τρέχουσα οικονομική κρίση που διανύει η χώρα φέρνει ανησυχία στις τράπεζες όσο αφορά την διαδικασία διατήρησης κεφαλαίου και την χορήγηση αυτού για επιπλέον κέρδος. Παρότι οι τράπεζες είναι εξοικειωμένες από το 2005 με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική οικονομία δημιουργεί έναν έντονο προβληματισμό. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν επηρεαστεί από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζουν κοινά στοιχεία αλλά υφίσταται η ανάγκη υποστήριξης νέων μέτρων. Στο πλαίσιο της αναπροσαρμογής, πρέπει να αποτιμήσουν

τα χρηματοοικονομικά προϊόντα τους σε επίπεδα τρέχουσας και μελλοντικής οικονομικής αξίας που θα προσελκύσουν ενδιαφερόμενους αγοραστές. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα υποχρεωθούν να προσδιορίσουν εκ νέου την αξία του χαρτοφυλακίων τους και να αυξήσουν τις προβλέψεις σε επισφαλείς απαιτήσεις με κατάλληλα εργαλεία. Δημοφιλείς επενδύσεις σε κινητές αξίες με μακροπρόθεσμες υψηλότερες αποδόσεις είναι οι μετοχές, τα ομόλογα και οι προθεσμιακές καταθέσεις. Οι τράπεζες πρέπει να αξιολογούν πλέον επαρκώς την πιστοληπτική ικανότητα των δανειοληπτών. Τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που διατίθενται προς εξέταση είναι πιο κατανοητά αλλά τίθεται θέμα αξιοπιστίας εάν τηρήθηκαν επαρκώς οι νέοι κανόνες επιμέτρησης. Η σταδιακή προσαρμογή του Ισολογισμού με τα νέα δεδομένα επιφέρει το ενδεχόμενο σοβαρών παραλήψεων ή λαθών. Για το λόγο αυτό, τα αρμόδια στελέχη των τραπεζών πρέπει να πιεσθούν ακόμα περισσότερο να εκτιμήσουν ποιο είναι το αποδοτικό επίπεδο λειτουργίας κάθε οντότητας. Να εξετάσουν αν τα οικονομικά στοιχεία της ενδιαφερόμενης οντότητας με τις αλλαγές που προήλθαν ανταποκρίνονται στον πραγματικό αριθμοδείκτη ρευστότητας, δεν αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα αποπληρωμής έναντι των υποχρεώσεων της και αν τα περιουσιακά στοιχεία που τις ανήκουν έχουν άμεση ρευστοποιήσιμη σημαντική αξία ως εγγύηση. Οι τράπεζες έχουν ρόλο διαμεσολαβητή που μεταφέρουν την αγοραστική δύναμη σε όλες τις οικονομικές μονάδες. Μια επερχόμενη συνεργασία μεταξύ των τραπεζών και ελληνικών οντοτήτων έχει ως σκοπό από πλευράς των τραπεζών την αύξηση της κερδοφορίας μέσω των επιτοκίων αλλά παράλληλα πρέπει να εμβαθύνουν στον τρόπο που θα λειτουργήσουν οι δικλίδες προστασίας επαναφοράς των κεφαλαίων τους. Το τραπεζικό σύστημα αποτελεί την σταθερή βάση για ανάκαμψη της οικονομίας σε μια χώρα. Όσο πιο υγιείς είναι το πάγιο ενεργητικό, τόσο πιο πολύ τονώνεται η εγχώρια ζήτηση. Επί της ουσίας, χρειάζεται ένα εύλογο χρονικό διάστημα οι οντότητες να προσαρμόσουν με βεβαιότητα τα δεδομένα τους και αντίστοιχα οι σύμβουλοι τραπεζών με σωστή στρατηγική να κατανέμουν τις επενδύσεις μακροπρόθεσμα και να παρακολουθούν σε τακτά χρονικά διαστήματα την πορεία τους ώστε να μην εκτίθενται σε μεγάλο κίνδυνο προκειμένου να αποδώσουν τα επιθυμητά οφέλη. Μακροοικονομικά αν παραδεχθεί ύπαρξη αναδιάρθρωση χρέους και στην έκτακτη ανάγκη οι τράπεζες δεν έχουν επαρκή αποθεματικό κεφάλαιο μετατρέπεται η σταθερότητα σε έναν μαραθώνιο αντοχής για την διατήρηση της ομαλής λειτουργίας της τραπεζικής οικονομίας. Συνεπώς, ο υπέρμετρος δανεισμός χωρίς εφαρμογή σχεδίου δράσης για τα νέα λογιστικά πρότυπα είναι η αιτία σφοδρής ύφεση της οικονομίας. Ένας φαύλος κύκλος δημιουργείται εμποδίζοντας την ρευστότητα να διοχετευθεί στην αγορά με αποτέλεσμα την κρίση εμπιστοσύνης στην εσωτερική κοινότητα και ειδικότερα την πτώση της απασχόλησης.

- Ü Τέλος, μια αρνητική συνέπεια είναι η ταυτόχρονη τήρηση δύο λογιστικών συστημάτων. Όλες οι οντότητες έχουν αυτό το δικαίωμα εφόσον επιλεγθεί η χρήση της μεθόδους εύλογης αξίας ή εκτιμηθούν διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης στα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Οι υπεύθυνοι των λογιστηρίων θα πρέπει με την καταχώρηση των λογιστικών εγγραφών, να έχουν προετοιμαστεί εγκαίρως σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής των δύο παραπάνω προϋποθέσεων για την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος. Οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων στερούνται πληρότητας λόγω νέων σχετικών αλλαγών και αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεως σε μελλοντικό χρόνο. Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης προκύπτουν, το ποσό του φόρο εισοδήματος και το ποσό από τα αποτελέσματα χρήσης το οποίο επιμερίζεται αναλόγως σύμφωνα με το καταστατικό. Συνεπώς, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων που παρουσιάζονται στον ισολογισμό επηρεάζουν σημαντικά το τελικό αποτέλεσμα. Είναι



πιθανό κατά την διάρκεια καταχώρησης των οικονομικών στοιχείων να προκληθούν αντιφάσεις στις προσωρινές διαφορές μεταξύ του λογιστικού και φορολογικού συστήματος. Οι επιδράσεις που θα προκύψουν επηρεάζουν σε γενικές γραμμές θετικά ή αρνητικά τους συμμετέχοντες όπως είναι το κράτος, το ενδιαφέρον των επενδυτών, τον σχηματισμό προβλέψεων πελατών, το μερίδιο των διοικούντων και το αποθεματικό κεφάλαιο που παρακρατείται. Μακροπρόθεσμα, ενδέχεται λόγω της διαφορετικότητας των δύο λογιστικών συστημάτων να γεννηθούν προβλήματα στην μεταξύ συνεργασία των συμμετεχόντων αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού. Ιδιαίτερα η έλλειψη εμπιστοσύνης αντανάκλα την μείωση της χρηματοδοτικής υποστήριξης ενώ τα φορολογικά πρόστιμα με αναδρομική ισχύ που επιβάλλονται στις οντότητες διογκώνουν τα υπάρχοντα έξοδα και τις οδηγούν σε ζημιολόνα κατάσταση.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Κλείνοντας την πτυχιακή εργασία, αισθανόμαστε την ανάγκη να εκφράσουμε τα συμπεράσματα μας σχετικά με τις εκδηλώσεις ενθουσιασμού και ανησυχίας που περικλείουν όλους τους εμπλεκόμενους φορείς στην ελληνική οικονομία. Έχοντας παρουσιάσει την έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την σημασία των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την σύγκριση μεταξύ των δύο όρων αντλήσαμε σημαντικές πληροφορίες για τις επικρίσεις που δέχθηκαν και τους υποστηρικτές που γνώρισαν.

Κατ' αρχάς, με μια πρώτη προσέγγιση ο νέος νόμος για τα ΕΛΠ είναι ένα πολύ βασικό μεταρρυθμιστικό βήμα και ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές οντότητες στην προσπάθεια τους για αναζήτηση ευκαιριών στην εγχώρια οικονομία. Μετά από δεκαετίες, εκσυγχρονίζεται το λογιστικό σχέδιο, απλοποιείται ο ΚΦΑΣ και ως εκ τούτου το εμπόδιο της γραφειοκρατίας που ταλάνιζε τόσα χρόνια το επιχειρηματικό περιβάλλον εξουδετερώθηκε. Το κυριότερο πλεονέκτημα όμως, απαντάται στις παρακάτω ερωτήσεις. Πως θα μπορούσαν χώρες αδύναμες στον χώρο της βιομηχανίας να προσελκύσουν νέους επενδυτές ή με ποιον τρόπο θα είχαμε την ορθή σύγκριση δύο ομοειδών οντοτήτων που ανήκουν σε διαφορετικές χώρες. Η εμφάνιση των ΕΛΠ στοχεύει ουσιαστικά να δώσει λύσεις στις συγκεκριμένες απαιτήσεις και οφείλουμε να στηρίξουμε αυτή την προσπάθεια. Πραγματοποιώντας την εναρμόνιση των ελληνικών λογιστικών και φορολογικών προτύπων με τις διεθνές πρακτικές, ακολουθούνται οι ίδιες αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αποτελεί πλέον ο ελλαδικός χώρος πιο προσιτός προορισμός αξιολόγησης από πλευράς οικονομικής ωφέλειας στους ενδιαφερόμενους ξένους επενδυτές. Επίσης, οι μικρομεσαίες οντότητες θα επωφεληθούν με νέα επενδυτικά κεφάλαια, αυξημένη ρευστότητα ενώ και στις μεγάλες οντότητες θα επιβληθεί ουσιαστική επόπτευση της δράσης τους, επιδεικνύοντας το υγιές περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται. Συγκεκριμένα με την εφαρμογή των ΕΛΠ κάθε είδους οντότητα ανεξαρτήτου μεγέθους θα έχει την ευκαιρία να προσαρμοστεί στο νέο λογιστικό πλαίσιο και να εξετάσει εκείνους τους παράγοντες που θα είναι επαρκής για την βελτίωση των κεφαλαίων κίνησης τους.

Κατά δεύτερον, αντιστρέφοντας τώρα την εικόνα είναι σημαντικό να επιστήσουμε την προσοχή μας και στην επιβάρυνση που καλούνται να δεχτούν οι οντότητες που θα εφαρμόσουν τα ΕΛΠ. Σε κάθε περίπτωση δημιουργούνται ανασφάλειες για την επιλογή του συγκεκριμένου χρονικού σημείου εισαγωγής τους, δεδομένων των πολιτικοοικονομικών εξελίξεων στην χώρα μας και ως εκ τούτου υπάρχουν επιφυλάξεις ως προς την αποτελεσματικότητα που θα επιφέρουν στην καθημερινότητα. Η μετάβαση από το παλιό στο νέο καθεστώς θα προκαλέσει μια πληθώρα αλλαγών. Το κόστος επικεντρώνεται στην προσαρμογή του κατάλληλου λογιστικού συστήματος και στην ιδιαίτερη εκπαίδευση του απασχολούμενου προσωπικού. Το λογιστήριο θα δεχθεί την πρώτη επαφή με τα ΕΛΠ, το οποίο θα πρέπει να έχει τον χαρακτήρα ενός ευσυνείδητου λογιστηρίου. Ακόμα ο ρόλος της διοίκησης είναι καθοριστικός στο κόστος εκτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε με την μέθοδο εύλογης αξίας είτε με βάση του ιστορικού κόστους και η αποτύπωση της πραγματικής εικόνας τους στα δύο παράλληλα λογιστικά σχέδια, ένα για τα ΕΛΠ και ένα για φορολογικούς σκοπούς προκαλεί αντιφάσεις για την ορθότητα της εικόνας τους. Επίσης αλλάζει η φιλοσοφία της λογιστικής σκέψης από τους επενδυτές οι οποίοι πρέπει να αναλύουν εκ νέου τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με διαφορετικά κριτήρια από αυτά που είχαν συνηθίσει έως τώρα και συνιστά αποκλειστική αρμοδιότητα ευθύνης τους για την εξαγωγή σωστών συμπερασμάτων.

Εν κατακλείδι, τα ΕΛΠ προσεγγίζουν με μεγαλύτερη αξιοπιστία την πραγματικότητα. Το άνοιγμα των διεθνών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη υιοθέτησης των ΕΛΠ λόγω της ταχύτητας των αλλαγών του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Το νέο λογιστικό πλαίσιο με την πάροδο του χρόνου θα αποδειχθεί μια ριζική αλλαγή της λογιστικής τυποποίησης με επίδωξη την ανάπτυξη με έννομο τρόπο. Με την αμοιβαία βοήθεια του δημοσίου και των ιδίων των οντοτήτων θα αντιμετωπιστούν τα οποιαδήποτε προβλήματα, τα κόστη θα αποσβεσθούν, βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα θα επιστραφούν περισσότερα οφέλη στην εγχώρια αγορά.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Νικ. Σγουρινάκης, Βαγ.Μιχελινάκης, Ορ.Βλησμάς, Βα.-Χρ. Ναούμ (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα–Ερμηνευτική προσέγγιση & παραδείγματα
- Δημ. Σταματόπουλος, Παρ. Σταματόπουλος, Γιαν. Σταματόπουλος (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα–Ανάλυση Ερμηνεία
- Παν. Παπαδέας (2015). Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με ΦΠΑ και ΕΛΠ
- Δημ. Καραγιάννης, Ιωαν. Καραγιάννης, Αικ. Καραγιάννη (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Κατ. Λεκαράκου (2014). Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- Δημ. Σταματόπουλος (2013). Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- Δημ. Ντζανάτος (2008). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά

## ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

[www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

[www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)

[www.iasplus.com/en/standards](http://www.iasplus.com/en/standards)

[www.kathimerini.gr/111463/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-sovares-diafores-ellhnikwn-kai-die8nwn-logistikwn-protypwn](http://www.kathimerini.gr/111463/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-sovares-diafores-ellhnikwn-kai-die8nwn-logistikwn-protypwn)

<https://www.forin.gr/articles/article/10865/ellhnika-logistika-protupa-kai-allages-kfas-problhmatismoι-kai-epishmanseis>

Κων. Μαρκάζος (2014). Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι [www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-nea-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html](http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-nea-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html)

Απο. Αλωνιάτης 2015, Όλες οι αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα [www.newmoney.gr/sumvoulos/217376-oles-oi-allages-pou-epiferoun-ta-ellinika-logistika-protipa](http://www.newmoney.gr/sumvoulos/217376-oles-oi-allages-pou-epiferoun-ta-ellinika-logistika-protipa)

Γιωρ. Δαλιάνης, Θεόδ. Δεληγιάννης (2014). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Η αναγκαία εξέλιξη [www.capital.gr/tax/news\\_tax.asp?id=2149458](http://www.capital.gr/tax/news_tax.asp?id=2149458)