

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.»**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

Παλιάτσου Ελένη ΑΜ: 10032
Φώτης Αλέξανδρος ΑΜ: 10244
Χαριτάκη Ευαγγελία ΑΜ: 10395

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Π. ΖΑΧΟΥΡΗΣ

Πάτρα 2016

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΣΤΑ ΑΓΓΛΙΚΑ:

**«COMPARATIVE ANALYSIS OF
GREEK ACCOUNTANT MODELS WITH THE
INTERNATIONAL MODELS OF FINANCING
INFORMATION AND THE CODE OF TAX
DEPICTION OF TRANSACTIONS»**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

Παλιάτσου Ελένη ΑΜ: 10032
Φώτης Αλέξανδρος ΑΜ: 10244
Χαριτάκη Ευαγγελία ΑΜ: 10395

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Π. ΖΑΧΟΥΡΗΣ

Πάτρα 2016

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή ενός λογιστικού σχεδίου από τις επιχειρήσεις , επιτυγχάνει , μια σοβαρή βελτίωση στην λογιστική και διαχειριστική οργάνωσή τους, καθώς επίσης τους εξασφαλίζει και την ορθή παροχή πληροφοριακών στοιχείων που βοηθούν στον έλεγχο και την ενημέρωση της διοίκησης και των ενδιαφερομένων τρίτων για αυτές , καθώς επίσης βοηθά στον κωδικοποιημένο ενιαίο φορολογικό έλεγχο.

Έτσι λοιπόν είχε γεννηθεί η ανάγκη , από το 1956, [με το νομοθέτημα με τίτλο «περί κώδικος Φορολογικών Στοιχείων»], για μια ενιαία κωδικοποίησης στοιχείων που θα βοηθούσε στον ενιαίο τρόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Από τότε μέχρι σήμερα , έχουμε συνεχείς εξελίξεις, που αλλάζουν το οργανωτικό δίκαιο των επιχειρήσεων , των αρχών λειτουργίας και κανόνων, των διαδικασιών ως προς τις συναλλαγές και γενικά στις οικονομικές πράξεις που θεσπίζονται με τρόπους εμφάνισης αυτών , στα βιβλία και τα στοιχεία των επιχειρήσεων .

Η παγκοσμιοποιημένη οικονομία που λειτουργούμε, θέτει ως επιτακτική ανάγκη , ένα μοναδικό οργανωτικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων , απαιτεί κοινές αρχές και κανόνες , ενιαίους τρόπους δράσης για την ορθή λειτουργία και έλεγχο των επιχειρήσεων.

Ο έλεγχος των επιχειρήσεων στη παγκοσμιοποιημένη αγορά , επιτυγχάνεται με ένα ενιαίο λογιστικό περιβάλλον σε νομοθετικό επίπεδο .Κάθε χώρα θα πρέπει να εκσυγχρονίσει και να εναρμονίσει τον εμπορικό της νόμο και να αναπτύξει ένα ενιαίο φορολογικό δίκαιο , έτσι ώστε να υπάρχει μια ενιαία βάση για τις ανάγκες πληροφόρησης .

Το σύνολο των κανόνων και λογιστικών αρχών που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων , χαρακτηρίζονται και θεσπίζονται σαν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , που καλούνται όλες οι χώρες να εναρμονιστούν με αυτά .

Εν συνεχεία διαπιστώθηκε ότι έπρεπε να υιοθετηθεί μια «διαρθρωτική» αλλαγή , που θα ωφελήσει στην περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων , για διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και για το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών .

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η λογιστική , αποτελεί την βάση για τη σωστή λήψη των αποφάσεων στις εταιρίες , που θέλουν να επιβιώσουν έναντι του ολοένα αυξανόμενου ανταγωνισμού , που τώρα έχει πάρει μορφή παγκοσμιοποιημένης αγοράς.

Οι λογιστικές καταστάσεις κάθε εταιρείας , πέρα από την νομοθετική και φορολογική υποχρέωση, αποτελούν την πηγή άντλησης πληροφοριών για τον καθένα που θέλει να αξιολογήσει την πορεία της εταιρείας.

Η διάγνωση υπαρχόντων προβλημάτων ή προβλημάτων που διαφαίνονται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , χρήζει την ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας εταιρείας για την ορθολογικότερη απόφαση από πλευράς επενδυτών , σε διεθνή συγκρισιμότητα.

Η λογιστική ομογενοποίηση (που δεν εμπεριέχει ακόμα και την φορολογική) θα προσδώσει κύρος στους εφαρμοζόμενους λογιστικούς κανόνες διεθνώς, και ενιαία δομή παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων , εξασφαλίζοντας την συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης , όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων .

Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός θέτονται γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για την δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους .

Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εναρμονιστούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , σύμφωνα με τη σχετική κοινοτική οδηγία.

Σκοπός της παρούσας εργασίας αποτελεί η σύγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα αντίστοιχα ελληνικά , καθώς και με την Κωδικοποιημένη φορολογική απεικόνιση συναλλαγών .

ABSTRACT

The accounting, constitutes the basis for the correct decision making companies, who want to survive against the growing competition, which has now been taken from globalised market.

The accounting statements for each company, apart from legislative and fiscal obligation shall constitute the source information for anyone who wants to assess the progress of the company.

The diagnosing existing problems or problems emerging through the financial statements, requires the fairest and most transparent way imaging of the economic situation on the part of investors, in international comparability.

The accounting homogenization (*which does not involve even the tax*) would lend Credibility to applicable accounting rules internationally, and single structure presentation of financial statements proceeding periods of the same undertaking , and with the financial statements other undertakings.

In order to achieve this objective posed general requirements for the presentation of the financial statements, guidelines for their structure and minimum requirements for their contents.

The Greek companies are obliged to harmonize with the international Accounting standards, in accordance with the relevant Community directive.

The aim of this work is the comparison of International Accounting standards with the corresponding Greek, as well as with the coded tax imaging transactions.

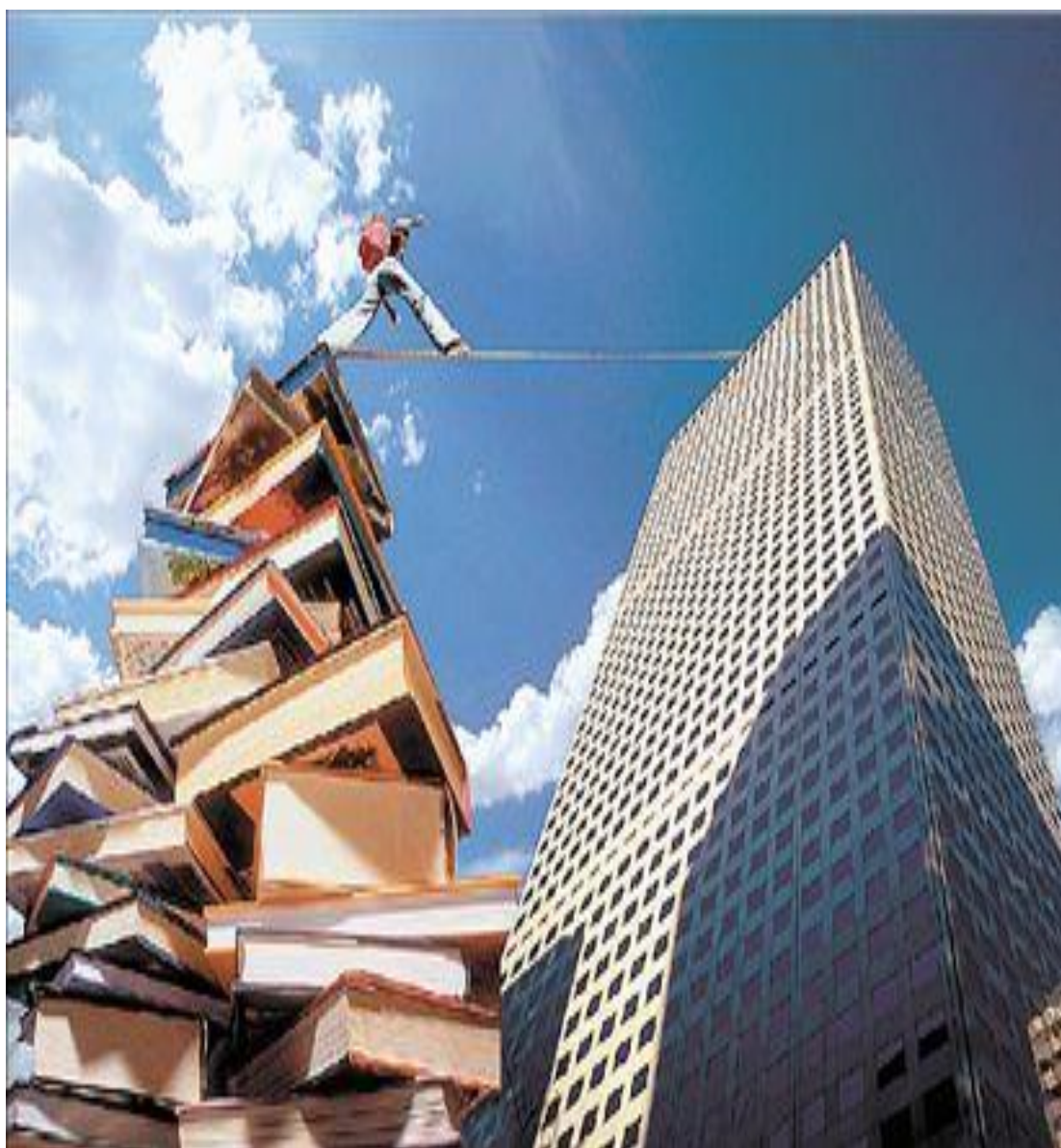
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:.....	-0-
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:	-1-
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΕ	-7-
ΓΕΝΙΚΑ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ.....	-8-
1.2 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΦΣ ΣΤΟΝ ΚΒΣ , ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΑ ΣΤΑ ΕΛΠ.	-9-
1.3 ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΕ.....	-11-
1.4 ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ.....	-14-
1.5 ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ.....	-14-
ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	-17-
ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	-17-
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ).....	-18-
2.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.....	-21-
ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΑΡΘΡΑ.....	-23-
2.6 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.....	-26-
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	-35-
3.1 ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	-36-
3.2 Η ΜΕΧΡΙ ΤΩΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	-39-
3.3 Ο ΒΑΘΜΟΣ ΕΤΟΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΝΑ ΜΕΤΑΒΟΥΝ ΣΤΑ ΔΛΠ	-40-
3.4 ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΦΕΡΑΝ ΤΑ ΔΛΠ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	-42-
3.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.....	-44-
3.6 ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.	-45-
3.7 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΠΧΑ	-46-
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	-47-
4.1 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΕΓΛΣ ΣΕ ΕΛΠ.....	-48-
ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308/2014.....	-49-
4.3 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ.....	-55-
4.5 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (ΑΡΘΡΟ 18)	-59-
4.6 ΌΡΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	-62-
4.7 ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Η ΑΛΠ.....	-62-
4.8 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	-63-
4.9 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	-67-
4.10 ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	-70-
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΦΑΣ – ΔΛΠ – ΕΛΠ	-71-
5.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΚΦΑΣ /ΔΛΠ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ.....	-73-
5.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	-77-
5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ–ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΠ.	-81-

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

Α.Ε	:ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
Α.Φ.Μ.	:ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ
Γ.Ε.ΜΗ	:ΓΕΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ
Δ.Λ.Π	:ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
Δ.Π.Χ.Α ή Δ.Π.Χ.Π	:ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ή ΑΝΑΦΟΡΑΣ
Ε.Λ.Γ.Σ .	:ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
Ε.Λ.Π	:ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
Ε.Λ.Τ.Ε .	:ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ
Ε.Π.Ε	:ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ
Κ.Β.Σ	:ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Κ.Λ.Σ.	:ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
Κ.Φ.Α.Σ	:ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
Ν.	:ΝΟΜΟΣ
Π.Δ.	:ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ
Φ.Η.Μ.	:ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ
Φ.Π.Α	:ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ
Φ.Τ.Μ.	:ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ
Χ.Κ.	:ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΕ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ

Η παγκοσμιοποίηση , καθώς και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών , θέτουν ως επιτακτική ανάγκη , την εμφάνιση των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και των ισολογισμών των επιχειρήσεων τόσο του δημοσίου όσο και του ιδιωτικού τομέα , ομοιογενοποιημένη.

Η εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων ,τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, μειώνει την έλλειψη της εμπιστοσύνης των επενδυτών , προς τις χρηματιστηριακές αγορές, που αυτή την περίοδο ταλανίζεται από την οικονομική κρίση .

Ο βαθμός συγκέντρωσης κάθε οικονομίας ,η φύση των οικονομικών δραστηριοτήτων , το επίπεδο καθώς επίσης και ο ρυθμός της οικονομικής ανάπτυξης της κάθε χώρας ήταν οι παράγοντες που επηρέαζαν τις διαφοροποιήσεις της λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων ανάμεσά τους.

Όπως όλες οι χώρες , έτσι και η Ελλάδα, επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει , οφείλει να τις παρακολουθήσει. Αυτό , αυτόματα σημαίνει ότι το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού.

Ακόμη πριν την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, στην Ελλάδα (με το οποίο εισήχθη και επίσημα στην χώρα μας η λογιστική τυποποίηση), υπήρχαν άπειρες λογιστικές διάλεκτοι , χωρίς μια ενιαία λογιστική «γλώσσα» που η ανάγκη ύπαρξής της ήταν αναγνωρίσιμη από τότε. Υπήρχαν φαινόμενα όπου ίδιες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου , παρουσίαζαν σημαντικές διαφορές , εξαιτίας του διαφορετικού τρόπου κατάρτισης των οικονομικών τους καταστάσεων.

Αυτό , έκανε ανύπαρκτη την διαχρονική παρακολούθηση της ίδιας της επιχείρησης στο μέλλον, καθώς επίσης καθιστούσε αδύνατη την σύγκριση μεταξύ των εταιρειών του ίδιου κλάδου.

Με το πέρασμα των χρόνων , καθώς επίσης και με την ανάπτυξη διάφορων λογιστικών πρακτικών που υιοθετήθηκαν για την κάλυψη διαφορετικών αναγκών που προέκυψαν , οδηγηθήκαμε στην σημερινή εξέλιξη και λογιστική παρακολούθηση των επιχειρήσεων .

Το 2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση, υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, (ΔΛΠ) που για την Ελλάδα, αποτελεί την Λογιστική Επανάσταση του 21^{ου} αιώνα . Η Φιλοσοφία μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι δεδομένη.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ που γίνεται για πρώτη φορά στη χώρα μας , σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο της παροχής οικονομική πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων . Για να πετύχει ένα τόσο μεγάλο εγχείρημα , σίγουρα απαιτείται πολύ καλός σχεδιασμός , συντονισμός ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκομένων . (κράτος και εποπτικοί φορείς , ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων)

Οι ελληνικές λογιστικές ιδιαιτερότητες , έπαψαν να είναι πλέον βάρος για τις οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στην χώρα μας οι οποίες παρέχουν πλέον οικονομική πληροφόρηση , ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση .

Με την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις , μπορούν να προσεγγίσουν τράπεζες της ΕΕ, ζητώντας λήψη τραπεζικών υπηρεσιών , χωρίς να χρειάζεται να μετατρέπουν τους ισολογισμούς τους ή τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Έπαψαν πλέον να προσλαμβάνουν εξειδικευμένους συμβούλους , που τους κόστιζαν αρκετά , για να μετατρέψουν τις καταστάσεις βάσει συγκεκριμένων προτύπων, ώστε να έχουν την ίδια χρησιμότητα για οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο . Ωστόσο , η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης ,καθώς επίσης έδωσε σημαντικά περιθώρια στην εφαρμογή δημιουργικής λογιστικής .

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , και εν συνεχεία η καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, έρχεται να εξασφαλίσει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ανά τον κόσμο.

Με τον νόμο 4308/2014 η χώρα μας , έρχεται να εφαρμόσει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που περιέχει ένα ενιαίο κείμενο στις βασικές διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , (ΚΒΣ) και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) καθώς και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όμως ενσωματώνοντας το Ελληνικό Δίκαιο και την Λογιστική Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34.

1.2 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΦΣ ΣΤΟΝ ΚΒΣ , ΣΤΟΝ ΚΦΑΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΑ ΣΤΑ ΕΛΠ.

Η χώρα μας , δεν είχε και δεν έχει εκσυγχρονίσει τον εμπορικό της νόμο και για το λόγο αυτό , ανέπτυξε ίδιο φορολογικό δίκαιο για τον τρόπο απεικόνισης και εμφάνισης των συναλλαγών σε στοιχεία και βιβλία. Ανέπτυξε πολύ νωρίς ιδιαίτερα νομοθετικά κείμενα και απέκτησε στη διαδρομή του χρόνου νομοθετική τεχνογνωσία, σε θέματα οργανωτικού φορολογικού δικαίου.

Με το Βασιλικό Διάταγμα από 27/04/1956, θεσπίστηκε νομοθέτημα με τον τίτλο «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» όπως προαναφέραμε , το οποία αργότερα κωδικοποιήθηκε με τον Ν. 238/1967 .

Ένα αυτοτελές κείμενο με γενικές και ειδικές διατάξεις 63 άρθρων περί βιβλίων και στοιχείων, θεσπίζεται το 1968 με τον Ν.Δ. 4/1968

Το 1977 , όλες οι διατάξεις, αναδιατάχθηκαν και κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο κείμενο με το Π.Δ. 99/1977 , 50 άρθρων , με τον τίτλο, «Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων» . (ΚΦΣ) .

Το 1992 , έχει σειρά το πέραςμα στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με το Π.Δ. 186/1992 όπου με προβλέψεις για όλη την έκταση των τηρουμένων βιβλίων , στοιχείων, απογραφών , αποτιμήσεων , κύρους, κυρώσεων, προβλέψεις μηχανογραφικής τήρησης , θεσπίζεται ένα εκσυγχρονισμένο για τότε κείμενο. Στο σύνολό του ήταν 40 άρθρα και το οποίο ως κώδικας , αλλά και κορμός με τους ίδιους άξονες , ίσχυσε με τροποποιήσεις και προσθήκες για 21 χρόνια.

Το 2012 ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012 Υποπαρ. Ε1) , θεσπίζεται ως νέο νομοθέτημα , και ίσχυσε για δύο χρόνια 2013 και 2014 για να καταργηθεί με τον νόμο 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Για την λογιστική απεικόνιση και τήρηση των λογαριασμών ίσχυσε το Π.Δ. 1123/1980 (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) που θεσπίστηκε στη συνέχεια των διατάξεων των άρθρων 47-49 του Ν. 1041/1980 ως σύστημα κανόνων ταξινόμησης των Λογιστικών μεγεθών.

Στη συνέχεια, αυτό καταργήθηκε με τον νόμο 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Με τον ν. 4308/2014 , θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και από την 1/01/2015 , καταργήθηκαν μεταξύ άλλων , ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων, το Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 , και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38 του ΕΛΠ.

Σημειώνουμε ότι , με το νομοθέτημα αυτό δεν καταργήθηκε μόνο κάθε αντίθετη διάταξη όπως συνηθίζεται στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, αλλά ως προς τον ΚΦΑΣ και ΚΒΣ καταργήθηκε και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία , που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των νομοθετημάτων.

Θα μπορούσε να αναφέρει κάποιος ότι αυτό είναι αυτονόητο, αφού άλλαξαν οι νόμοι, δεν μπορούν να ισχύουν οι παλαιότερες εγκύκλιοι. Όμως , υπάρχουν στα νομοθετήματα ίδιες αντιμετώπισεις ,σε παρόμοιες ρυθμίσεις.

Στην πράξη, τα προβλήματα που παρουσιάζονται είναι ίδια, καθώς επίσης και για τις λύσεις τους υπάρχουν διάφορες βέλτιστες πρακτικές και δεδομένες και άριστες απαντήσεις .

Μελετώντας το νέο περιβάλλον των ΕΛΠ με την γενική τους ορολογία, με την καθιέρωση ευρύτατων πλαισίων , καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πολλές λύσεις , όχι μόνο ισχύουν από παλαιά, αλλά θα λέγαμε ότι έχουν γραφτεί με το ένα νέο σκεπτικό που αναζητεί το νέο νομοθέτημα .Δηλαδή ή ελέγξιμη

αλληλουχία τεκμηρίων , γίνεται αξιόπιστη από το γεγονός ότι δημιουργείται μια ελεγκτική αλυσίδα για κάθε συναλλαγή ή γεγονός , από το χρόνο που προέκυψε ένα πρόβλημα ή γεγονός , μέχρι το διακανονισμό και τη λύση τους. Έτσι , διασφαλίζεται η ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολλών ετών .

1.3 ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΕ.

Η κάθε χώρα έχει την δική της νομοθεσία που ρυθμίζει την κατάρτιση και έκδοση των οικονομικών καταστάσεων . Μπορεί λοιπόν οι οικονομικές καταστάσεις όλων των χωρών να φαίνονται όμοιες, όμως υπάρχουν πολλές διαφορές , που οφείλονται σε πληθώρα κοινωνικών , νομικών και οικονομικών συνθηκών που επικρατούν στη κάθε χώρα και επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Έτσι το 1966 υπάρχει μια πρόταση για την δημιουργία μιας Διεθνούς Ομάδας Μελέτης (*International Study Group*), που την απαρτίζουν:

- άτομα από την Ένωση Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας και της Ουαλίας, (*ICAEW*)
- άτομα από την Αμερικάνικη Ένωση Πιστοποιημένων Λογιστών (*AICPA*) και
- άτομα από την Ένωση Ορκωτών Λογιστών του Καναδά (*CICA*)

που είχε ως σκοπό την μελέτη για την δημιουργία ενός ενιαίου λογιστικού τρόπου εφαρμογής και απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων όλων των χωρών.

Τον Φεβρουάριο του 1967, όλο το παραπάνω , οδήγησε στην ίδρυση μιας Διεθνούς Λογιστικής Ομάδας Μελέτης , (*Accountants International Study Group*), η οποία, άρχισε να δημοσιεύει διάφορες μελέτες , για σημαντικά θέματα λογιστικής φύσεως, έτσι ώστε να ετοιμαστεί το έδαφος για μια ενδεχόμενη αλλαγή.

Πολλές από αυτές τις μελέτες, έχουν ανοίξει και τον δρόμο στα Πρότυπα που ακολούθησαν.

Τον Μάρτιο του 1973, τελικά έρχεται η συμφωνία για την καθιέρωση ενός διεθνούς σώματος , που θα βοηθούσε στην θέσπιση λογιστικών προτύπων για διεθνή χρήση.

Έτσι , στις 29 τον Ιούνιο του 1973 , ιδρύεται στο Λονδίνο , η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (*international Accounting Standards Committee – IASC*) ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών επαγγελματικών Σωμάτων από εννέα χώρες , της Αυστραλίας, Καναδά, Γαλλίας , Γερμανίας, Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας , του Ηνωμένου Βασιλείου , και Ιρλανδίας των ΗΠΑ.

Η παραπάνω συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982 , οπότε έχουμε και την υπογραφή αναθεωρημένου καταστατικού της *IASC*.

Από το 1973 έως και το 2001 η IASC εξέδωσε 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα¹

Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός , ο International Accounting Standards Committee Foundation, (ITASCA) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ ,που αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, (*ανεξάρτητη αρχή, που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων*).

Τον Απρίλιο του ίδιου έτους, η IASC μετονομάζεται σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικανικής Οργάνωσης Financial Accounting Board .

Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που ακολούθησε , και που είχε ως βάσεις , τις προτάσεις της μελέτης με τον τίτλο «Προτάσεις για την Δόμηση της IASC στο μέλλον».

Το IASC, είναι πλέον ένας ανεξάρτητος οργανισμός , που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους , (*Trustees*) , και το International Accounting Standards Board, όπως επίσης , το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων και την μόνιμη επιτροπή Διερμηνειών , (*Standing Interpretations Committee*) , η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee .

Το IASB αποτελείται από 14 μέλη , και οι σημαντικοί παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για την επιλογή των μελών του συγκεκριμένου συμβουλίου , είναι οι τεχνικές που διαθέτει, η εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων , και γενικά η ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές των μελών που το απαρτίζουν , έτσι ώστε η συνεισφορά τους να είναι υψηλής ποιότητας².

Την 21^η Απριλίου του 2001, η συνεδρίαση του IASB, αποφασίζει τα εξής : *«όλα τα πρότυπα και οι διερμηνείες που εκδόθηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα καταστατικά, συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή, εκτός αν τροποποιηθούν ή αποσυρθούν . Μόνο το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει ΔΛΠ και διερμηνείες , που έχουν εκδοθεί από προηγούμενα καταστατικά της IASC , εκδίδοντας άμεσα νέα Πρότυπα και Διερμηνείες».*

Όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το IASB , θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards).

Οι στόχοι του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , ήταν οι ακόλουθοι:

- Η ανάπτυξη για το δημόσιο συμφέρον , ενός συνόλου διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, που θα παρέχουν διαφάνεια

¹ «Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ» ΕΨΙΛΟΝ 7, 2005 , Ν. ΜΑΚΡΗΣ

² Grant Thornton , Α΄

στην πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – IFRS).

- Η προώθηση και η ευθύνη για την παγκόσμια αποδοχή καθώς και για την ακριβή εφαρμογή αυτών .
- Η ενεργή συνεργασία με τους εθνικούς φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων , προκειμένου να εναρμονιστούν οι χώρες με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα και τα ΔΠΧΠ. (IFRS).

Την 19^η Ιουνίου του 2003 , συντάχθηκε και υιοθετήθηκε από την Ε.Ε. το IFRS1 «Περί της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ-1». «First time adoption of international financial reporting standards». Αυτό το πρότυπο , καθορίζει , πως μια επιχειρηματική οντότητα , θα πρέπει να κάνει την μεταβολή της στη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Βασικός σκοπός και βασική στόχευση του προτύπου αυτού είναι ο καθορισμός και η κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, με βάση την μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής , καθώς και η δομή και στις απαιτήσεις των συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων και εν συνεχεία των Ελληνικών Προτύπων, διευκολύνει χωρίς άλλο, τη συγκρισιμότητα της αποδοτικότητας των εισηγμένων επιχειρήσεων σε οποιαδήποτε αγορά. Επιπλέον, η εφαρμογή της αρχής του “fair value accounting” επιτάσσει την αποτίμηση όλων των χρηματοπιστωτικών μέσων (*στοιχεία ενεργητικού και παθητικού*) με βάση την εύλογη (fair) αξία τους και στο μέτρο αυτό αποτελεί πράγματι επανάσταση σε σχέση με την εφαρμοζόμενη για δεκαετίες λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους.

1.3.1 ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ (TRUSTEES)

Είναι 19 άτομα , από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό καθώς και λειτουργικό υπόβαθρο , που ορίζονται ως επίτροποι στον IASC, και έχουν τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, καθώς και των μελών του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων .
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό

1.3.2 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC)

Αυτό το Συμβούλιο , απαρτίζεται από 30 μέλη, που είναι άτομα που προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και χώρες, καθώς και από διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους . Η θητεία τους στο Συμβούλιο είναι για τρία έτη, και σαν σκοπό έχουν την παροχή συμβουλών προς το IASB, για τις τυχόν επιπτώσεις που έχουν τα προτεινόμενα Πρότυπα , στους

χρήστες των διαφόρων χωρών. Ανά έτος , είναι υποχρεωτικές τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB , όπου παρέχουν τις συμβουλές τους, επισημαίνοντας τυχόν διαφοροποιήσεις που πρέπει να γίνουν .

1.4 ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ

Ο κλάδος το δικαίου που ασχολείται με τις σχέσεις των πολιτών (φυσικών και νομικών προσώπων) και του κράτους. Κάθε χώρα λοιπόν εφαρμόζει το δικό της δημόσιο δίκαιο , ανάλογα με τις κοινωνικές οικονομικές και δημοσιονομικές αρχές του. Έτσι, η συγκρότηση κανόνων δικαίου , αφενός μεν ρυθμίζουν την οργάνωση και την λειτουργία των κρατικών οργάνων , και την λειτουργία των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου , τις σχέσεις μεταξύ τους , καθώς και με τους ιδιώτες , και τις σχέσεις του κράτους με άλλα κράτη ή διεθνείς οργανισμούς.

Η παρέμβαση του κράτους σε ιδιαίτερους κλάδους, καθώς επίσης και η εξέλιξη του κοινωνικού ρόλου του κράτους, είναι διαφοροποιημένη από χώρα σε χώρα .

Η ενοποίηση της Ευρώπης , έφερε μεγάλες διαφοροποιήσεις , σε θέματα εναρμόνισης εσωτερικών δικαίων κρατών με την συλλογική πολιτική των Ευρωπαϊκών χωρών.

Η νομοθεσία της κάθε χώρας , ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων . Το δημόσιο δίκαιο της κάθε χώρας, πρέπει λοιπόν να ακολουθήσει την ανάγκη της ομοιογενοποιημένης παρακολούθησης και παράθεσης των λογιστικών διατάξεων και να ελαχιστοποιήσει με τον τρόπο αυτό τις διαφορές που υπάρχουν, αναζητώντας μεθόδους για την ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από όλες τις χώρες. *(εργασία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)*

1.5 ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Το εμπορικό δίκαιο όπως γνωρίζουμε , είναι ένα από τους κλάδους το ιδιωτικού δικαίου που έχει ως αντικείμενο τις εμπορικές συναλλαγές και τους εμπόρους. Το σύνολο των διαδικασιών επ' ωφελεία οικονομικού κέρδους παρουσιάζεται μέσα από μια επιχείρηση. Το κέρδος όμως που επιδιώκεται , εξαρτάται από πλήθος αστάθμητων παραγόντων , που καθιστούν την εμπορική ενέργεια αρκετά επικίνδυνη.

Η αβεβαιότητα και ο κίνδυνος ζημιάς στην επιδίωξη του κέρδους, θεσπίζουν μια σειρά από νόμους που καθορίζουν τους τρόπους των επιχειρούμενων πράξεων , προκειμένου αυτές να είναι νόμιμες . Άρα , κάθε χώρα έχει διαφορετικούς κανόνες και διαφορετική νομική αντιμετώπιση για την άσκηση εμπορίας και την ρύθμιση των σχέσεων των επιχειρήσεων και των εμπορικών πράξεων .

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις λοιπόν των επιχειρήσεων (όπως προείπαμε) πρέπει να έχουν ως στόχο να παρέχουν πληροφορίες σε όλους τους χρήστες . Άρα και οι κανόνες και οι νόμοι βάσει των οποίων έχουν καταρτιστεί , πρέπει να είναι ίδιοι ή τουλάχιστον να εναρμονίζονται με τους

κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης , ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων , σε μια ενιαία βάση.

Η ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς , η βελτίωση της πρόσβασης ευρωπαϊκών εταιρειών στις παγκόσμιες αγορές , συνοδεύονται από πολιτικές και στοχευόμενες κατευθυντήριες γραμμές , που συμβαδίζουν με εθνικά προγράμματα μεταρρυθμίσεων , για μεγαλύτερη διαφάνεια και δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις ευρωπαϊκές αγορές .



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 222 (τεύχος Α') με ημερομηνία 12/11/2012 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016/Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» με του οποίου τις διατάξεις που αναφέρονται στο θέμα, καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε, και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, αποτελούν την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία από την 1/1/2014.

Έτσι, κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο ή κοινοπραξία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος, καθώς επίσης και όλες οι αστικές κερδοσκοπικές και μη εταιρείες, έχουν την υποχρέωση στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων με αυτά που ορίζονται στις νέες διατάξεις του φορολογικού νομοθετήματος, καθώς επίσης να υποβάλουν τα παραπάνω δεδομένα τους προς διασταύρωση.

Κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του, (φυσικό, Ε.Π.Ε, Α.Ε., Ο.Ε, κλπ) ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, **αλλά ή διαζευκτικά ή αθροιστικά :**

- **ανεγείρει** ακίνητο κυριότητάς του, μέσα στην ελληνική επικράτεια, ή κάνει κάποια προέκταση ή επέκταση σε αυτό,
- **αποβλέπει** στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική ή οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα,
- **αποκτά** πραγματική – φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα, (αποθήκη, κατάστημα, γραφείο...)

τότε, υποχρεώνεται στην εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΑΣ.

Με τον νέο φορολογικό κώδικα, ο οποίος καταργεί και αντικαθιστά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως προαναφέραμε, εκδίδονται και διάφορες εγκύκλιοι, που κοινοποιούνται και ενημερώνουν τις υπηρεσίες και τους φορείς των υπόχρεων σε εφαρμογή του ΚΦΑΣ.

2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ)

Οι διαφορές που παρουσιάζονται στις νέες διατάξεις του ΚΦΑΣ ως προς τα οριζόμενα με τον ΚΒΣ ως προς τα βιβλία, είναι οι κάτωθι:

- Καταργείται η υποχρέωση θεώρησης βιβλίων που ανέφερε και προέβλεπε το άρθρο 19 του ΚΒΣ . Το βιβλίο της κινητής αποθήκης, μπορεί ωστόσο, να τηρείται εναλλακτικά με το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής (άρθρο 5 παρ.4 ΚΦΑΣ) , και τα πρόσθετα που διατηρούνται.
- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης και βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Έτσι , θεσπίζεται η υποχρέωση , της τήρησης του λογαριασμού 94, σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν ακαθάριστα έσοδα άνω των πέντε εκατομμυρίων ευρώ, ανά κατηγορία πωλήσεων (άρθρο 4 παρ. 8 του ΚΦΑΣ). Όταν μιλάμε για ανά κατηγορία πωλήσεων , μιλάμε για τους λογαριασμούς των ομάδων 70, 71, καθώς επίσης , με βάση την νέα υποχρέωση, κάθε κλάδο εμπορικό ή μεταποίησης, εξακολουθεί να κρίνεται αυτοτελώς .
- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης των πρόσθετων βιβλίων :
 - Του βιβλίου επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων
 - Του βιβλίου αποθήκευσης
 - Του βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών
 - Εντολών μεσίτη
 - Διάθεσης λαχείων πρακτόρων
 - Έργων εκμεταλλευτών μηχανημάτων
 - Κίνησης οχημάτων επιχειρήσεων ενοικιάσεων αυτοκινήτων , μοτοποδηλάτων μοτοσυκλετών

Από τη 1/1/2014 καταργούνται όλα τα πρόσθετα βιβλία .

- Υπάρχουν αλλαγές στις προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων .
 - **Η καταχώρηση – ενημέρωση του βιβλίου εσόδων – εξόδων** γίνεται μέχρι το τέλος το επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου (όχι πέρα του χρόνου εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ) αντί της 15^{ης} του επόμενου μήνα από την λήψη ή την έκδοση του παραστατικού , που ίσχυε με τις διατάξεις του ΚΒΣ
 - **Το ή τα ημερολόγια** των τηρούντων διπλογραφικό σύστημα, ενημερώνονται πλέον μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή την λήψη του παραστατικού ή των ταμειακών πράξεων από την διενέργειά τους . Η προθεσμία αυτή, δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης του ΦΠΑ , αντι της 15^{ης} ημέρας του επόμενου μήνα που ίσχυε με το ΚΒΣ .

- **Το βιβλίο απογραφών** ενημερώνεται με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού, μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με βάση τον ΚΒΣ ο καταληκτικός χρόνος ενημέρωσης ήταν η ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.
 - **Το μητρώο παγίων** , περιουσιακών στοιχείων , ενημερώνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού. Το ίδιο ισχύει και για το ιδιαίτερο φορολογικό μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων . Ωστόσο, στο κείμενο του ΚΦΑΣ , δεν γίνεται καμία ιδιαίτερη αναφορά για την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, η οποία **έμμεσα προκύπτει ως η ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης** . (άρθρο 4 περίπτωση δ, παράγραφος 12.)
 - **Η ημερομηνία κλεισίματος** των Α.Ε των συνεταιρισμών και των Δημοτικών και Κοινοτικών Επιχειρήσεων, βάσει των διατάξεων του ΚΒΣ ήταν την 30/4 του επόμενου έτους ή 31/10 εάν η διαχειριστική χρήση έληγε 30/6. Όσο για τους υπόλοιπους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων , μέχρι την 31/3 του επόμενου έτους ή 30/9 για όποιων η διαχειριστική χρήση έληγε την 30/6.
 - **Δεν γίνεται** ρητή αναφορά για τον χρόνο ενημέρωσης των πρόσθετων βιβλίων .
 - **Τίθεται νέα υποχρέωση** για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία , η οποία αναφέρεται στην τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο. Ο φάκελος αυτός , ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .Θα πρέπει να ενημερώνεται , με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των ημερολογίων , του βιβλίου απογραφών και του ισολογισμού, καθώς επίσης και με τις πληροφορίες των πρόσθετων βιβλίων και του μητρώου παγίων , εφόσον τηρούνται μηχανογραφικά . (αφορά τα πρόσθετα βιβλία που διατηρούνται έως την 1/1/2014)
 - **Απαλλάσσονται της τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής τα φυσικά πρόσωπα** που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Οι διατάξεις του ΚΒΣ ανέφεραν έως 5.000 ευρώ.
- Αλλαγές για τα στοιχεία – παραστατικά
 - **Η θεώρηση των στοιχείων διακίνησης** ισχύει έως την 31/12/2013.

- **Είναι δυνατή η έκδοση Δελτίων Αποστολής** (χωρίς να είναι συνενωμένα με τιμολόγια) για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος .
 - **Δεν απαιτείται έκδοση ΔΑ** όταν οι διακινήσεις των ειδών , δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αγαθών ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα , τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο , καθώς επίσης δεν προκύπτει από την διάθεση αυτών των αγαθών κάποιο έσοδο. Επίσης όταν πρόκειται για διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων , μεταξύ των εγκαταστάσεών του , ή όταν γίνεται μεταφορά, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης .
 - **Εκδίδεται πάντοτε δελτίο αποστολής** επί οποιασδήποτε ποσοτική παραλαβή χωρίς στοιχείο διακίνησης , από τον υπόχρεο παραλήπτη. (άρθρο 5 παρ. 1, περ, 3 ΚΦΑΣ) Αντίστοιχα στο καθεστώς του ΚΒΣ ενημερωνόταν το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδιδόνταν διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.
 - **Σε περίπτωση μη έκδοσης τιμολογίου** ή ανακριβούς τέτοιου, από τον υπόχρεο , αρκεί απλή γνωστοποίηση του γεγονότος στην αρμόδια ΔΟΥ .
 - **Εκδίδεται απλό τιμολόγιο** και όχι υποχρεωτικά συνενωμένο με ΔΑ, για την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότη ειδικού καθεστώτος .
 - **Δεν εκδίδεται εκκαθάριση** στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων .
 - **Δεν είναι υποχρεωτική** η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας ΔΟΥ των συμβαλλομένων στο τιμολόγιο και το Δελτίο αποστολής.
 - **Δεν εκδίδεται Απόδειξη Λιανικής** (παροχής υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες ή τους τηρούντες βιβλία .(υπόχρεους του ΚΦΑΣ)
 - Παρέχεται η δυνατότητα στον μεταφορέα επί μεταφοράς αγαθών να εκδίδει τιμολόγιο ή απόδειξη αντί φορτωτικής , εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς .
- Υπάρχουν αλλαγές ως προς την διαφύλαξη των βιβλίων και των στοιχείων και ως προς την διασταύρωση και απόδειξη των συναλλαγών.
 - Παύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου (το οριστικό όμως ισοζύγιο θα αποθηκεύεται στον ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο) .
 - Παύει η υποχρέωση υποβολής των περιεχομένων του βιβλίου μεριδολογίου των ιατρών και του βιβλίου αποθήκευσης (λόγω μη τήρησής του)
 - Η εξόφληση των αγορών αγροτικών προϊόντων , μέσω επιταγών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού είναι 3.000 ευρώ. Για τις συναλλαγές όμως με τους ιδιώτες , εξακολουθεί να ισχύει το όριο των 1.500 ευρώ.

- Επιτρέπεται ο συμψηφισμός μεταξύ των ανταπαιτήσεων των συμβαλλομένων και όχι όπως στον ΚΒΣ που ήταν επιτρεπτός μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιριών.
- Οι τράπεζες, για συναλλαγές άνω των 12.000 ευρώ, υποχρεούνται να αναγράφουν το Α.Φ.Μ. του συναλλασσομένου.
- Τέλος, καταργείται το δικαίωμα του Προϊσταμένου της ΔΟΥ για χορήγηση εγκρίσεων απόκλισης, των προβλεπομένων διατάξεων, εκτός από αυτό της ύπαρξης ληξιπρόθεσμων οφειλών ή μη υποβολής δηλώσεων.

2.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Από τη απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία καθώς επίσης και από την καταχώρηση των στοιχείων, πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά, στοιχεία για την αναλυτική και ευχερή πληροφόρηση, καθώς επίσης και για τον φορολογικό έλεγχο.

Τα βιβλία και τα στοιχεία πρέπει να τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σαν νόμισμα απεικόνισης των συναλλαγών να είναι το ευρώ. Εάν υπάρχουν δελτία αποστολής ή τιμολόγια σε ξένη γλώσσα, η φορολογική αρχή, έχει το δικαίωμα να ζητήσει κάποια στιγμή την μετάφρασή τους.

Κάθε εγγραφή σε βιβλία πρέπει να στηρίζεται σε αντίστοιχα στοιχεία, ή δημόσια έγγραφα ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία.

Μηχανογραφικές καταστάσεις, ή βεβαιώσεις σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, που εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων εισπράξεων ή πληρωμών.

Ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο, νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες και εκδίδεται ή λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης ή η ακεραιότητα του περιεχομένου του, διασφαλίζεται από την χρονική στιγμή της έκδοσής του, έως την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Με τον όρο αυθεντικότητα, ορίζεται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο ακεραιότητα του περιεχομένου, νοείται ότι το περιεχόμενο δεν έχει αλλοιωθεί.

Για την εξασφάλιση των παραπάνω, έχουμε:

- Την ηλεκτρονική υπογραφή
- Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων
- Σήμανση με την χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης.

Σε περίπτωση που κάποιος είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή στοιχείο με άλλα βιβλία

ή στοιχεία , αρκεί από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από την συγχώνευση ή τη συνένωση, παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων .

Τα φυσικά πρόσωπα , (με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες) που ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση , πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο, **δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.**

Η ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετησίων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου:

ΒΙΒΛΙΑ	ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Απλογραφικά Β΄ κατηγορίας	Μέχρι και 1.500.000
Διπλογραφικά Γ΄ κατηγορίας	Άνω των 1.500.000

Εάν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μηνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή .

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

- Βιβλίο εσόδων – εξόδων
- Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής , εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του , από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου **δεν** ανάγονται σε ετήσια βάση.

Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων καταχωρούνται :

- Το είδος του δικαιολογητικού , ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του , καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- Τα έσοδα από πώληση εμπορευμάτων , προϊόντων , Α΄ και βοηθητικών υλών , υλικών συσκευασίας , από παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις .
- Οι δαπάνες για αγορά αγαθών , για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων , οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών , τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις .
- Η αξία αγοράς και πώλησης παγίων στοιχείων
- Ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις .
- Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών .
- Οι επιστροφές και εκπτώσεις που καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες .

- Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις για τις Τεχνικές Προδιαγραφές των Φ.Τ.Μ.
- Για ποσά μέχρι 150 εκατόν πενήντα ευρώ , έκαστο και ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά μπορούν να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες συγκεντρωτικά με ένα ποσό .

Ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης :

- **Μητρώο παγίων** περιουσιακών στοιχείων . Τα έπιπλα και σκεύη , μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.
- **Βιβλίο απογραφών** . Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής , εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του π.δ. 1123/1980 .

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται :

Τα αποθέματα που βρίσκονται στον αποθηκευτικό χώρο, τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους , καταχωρούνται ανά τρίτο , ανά είδος, μονάδα μέτρησης , ποσότητα , αξία μονάδας , συνολική αξία .

Όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής , προσαυξημένο με τυχόν δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων , τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους.

Όλα τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ή αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

2.4 ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΑΡΘΡΑ

Δελτίο αποστολής εκδίδεται :

Σε περίπτωση κάθε χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό , εφόσον δεν έχει εκδοθεί συνενωμένο στοιχείο αξίας.

Σε κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων

Επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική εγκατάσταση , αν δεν υπάρχει άλλο στοιχείο διακίνησης , από οποιονδήποτε τρίτο.

Σε περίπτωση αποστολής αγαθών προς τρίτους προς πώληση για λογαριασμό τους.

Εκδίδεται από τους αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το

χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον, όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη, κατά την παραλαβή τους. Στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής δύναται να τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης, ξεχωριστά σε κάθε όχημα.

Τιμολόγηση συναλλαγών

Για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο, εκδίδουν τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, αντί έκδοσης τιμολογίου μπορεί να τηρείται κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών, η ημερομηνία παράδοσης αγαθών, ή το είδος των υπηρεσιών, καθώς και το ποσό αμοιβής. Με τα δεδομένα αυτής της κατάσταση κάθε τελευταία ημέρα του μήνα εκδίδεται τιμολόγιο του οποίου επισυνάπτεται ένα αντίγραφο της κατάστασης.

Σε κάθε είσπραξη επιδότησης, αποζημίωσης, οικονομικής ενίσχυσης, επιστροφής φόρων, κλ.π. εκδίδεται τιμολόγιο

Επίσης αντί τιμολογίου για συμβαλλόμενους που δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδεται τίτλος κτήσης.

Η αγορά προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, πιστοποιείται με τιμολόγιο

Για αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτους για πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό τους, εκδίδεται διπλότυπη κατάσταση – εκκαθάριση κατά εντολέα. Με αυτή την κατάσταση, κάθε τέλος του Μήνα, γίνεται εκκαθάριση από τα πλήρη στοιχεία που αναγράφονται σε αυτή (*συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής, κατά συντελεστή ΦΠΑ, το ποσό του ΦΠΑ, η προμήθεια που αναλογεί, το ΦΠΑ της προμήθειας, καθώς και ότι δαπάνες έχουν πραγματοποιηθεί για λογαριασμό του εντολέα*).

Υποκαθιστά στοιχεία πώλησης και αποστέλλεται έως την 15^η του επόμενου μήνα εκκαθάρισης στον εντολέα.

Στο τιμολόγιο εκτός από τα γνωστά στοιχεία, (ημερομηνία έκδοσης, στοιχεία συμβαλλομένων, ...) αναφέρονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

- Η εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK, όταν η πράξη απαλλάσσεται από ΦΠΑ.
- Η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου –ταξιδιωτικά πρακτορεία», όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών.

- Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «αντίστροφη επιβάρυνση».
- Η αναφορά «καθεστώς περιθωρίου – έργα τέχνης ή «καθεστώς περιθωρίου – αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» όταν εφαρμόζονται τα παραπάνω ειδικά καθεστώτα, στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας.

Για επιστροφές και εκπτώσεις καθώς και για άλλες διαφορές , εκτός του ΦΠΑ , εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου , όπου αναφέρονται εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων , το είδος , η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης , η τιμή , και η αξία κατά συντελεστή ΦΠΑ των επιστρεφόμενων αγαθών , το ποσό της έκπτωσης και των τυχόν διαφορών.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη .

Επί επιστροφής των αγαθών , το πιστωτικό τιμολόγιο , εκδίδεται , το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, σίγουρα βέβαια μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση.

Με τιμολόγια εξομοιώνονται :

- Τα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων , βιομηχανοστασίων , πλοίων , αυτοκινήτων , αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων .
- Έγγραφα για πωλήσεις μετοχών , ομολογιών , ομολόγων , εντόκων γραμματίων κ.λπ.
- Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πώληση φυσικού αερίου, μέσω δικτύου , ύδατος, ηλεκτρικού ρεύματος , ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας, ή παροχής ταχυδρομικών , τραπεζικών , χρηματιστηριακών εργασιών...
- Η απόδειξη λιανικής αξίας για πωλήσεις ή παροχές υπηρεσιών αξίας κάθε συναλλαγής έως 100 ευρώ.

2.5 ΑΛΛΑΓΗ ΣΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΣΕ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Για την εφαρμογή των διατάξεων το Κ.Φ.Α.Σ , πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τα παρακάτω:

- Καταργείται η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων)
- Καταργείται η θεώρηση φορολογικών βιβλίων και στοιχείων

- Καταργείται η έκδοση εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικών) – έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις μεταφορές αγαθών .
- Καταργείται η έκδοση αποδείξεων δαπανών – έκδοση τίτλου κτήσης για την λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου.
- Εκδίδεται φορολογικό στοιχείο για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών .
- Αλλάζει ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων (για την πώληση αγαθών)
- Αλλάζει ο τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων
- Τήρηση λογαριασμού 94 αντί βιβλίου αποθήκης

2.6 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

Από τη 1 Ιανουαρίου του 2015 , με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 του νόμου 4308/2014, καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/ 2012 ,κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών , καθώς και κάθε διάταξη , ερμηνευτική εγκύκλιος ,ή οδηγία που είχε εκδοθεί , δυνάμει του προϊσχύοντος νόμου 186/1992.

Η μία από τις σπουδαιότερες μεταρρυθμίσεις του νέου νόμου , είναι ότι καταργεί τα κεφάλαια 2 και 3 του προϋπάρχοντος ΚΦΑΣ .

Η δεύτερη μεταρρύθμιση είναι η αναφορά σε νέους λογιστικούς κανόνες , *(θα γίνει αναφορά στη συνέχεια της εργασίας μας)*.

Το νέο νομοσχέδιο, καταργεί την βασική λογική του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ , που ήταν :

- Ο καθορισμός των λογιστικών βιβλίων ,
- Ο τρόπος και ο χρόνος ενημέρωσής τους ,
- Η μορφή τους και το είδος παραστατικών στοιχείων
- Θεώρηση, αυθεντικότητα, ενημερώσεις με εγγραφές...

Που σίγουρα όλα τα παραπάνω, δεν ήταν ικανά να συγκρατήσουν την φοροδιαφυγή, για την οποία υποτίθεται ότι είχαν δημιουργηθεί.

Οι νέες διατάξεις περί τήρησης βιβλίων *(αρχείων)* και έκδοσης τιμολογίου και αποδείξεων λιανικής ξεκινούν από **1.1.2015**. Ο νέος μίνι ΚΦΑΣ αποτελείται από 12 άρθρα:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

Άρθρο 4: Άλλα λογιστικά αρχεία

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος
Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων
Άρθρο 7: Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης
Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου
Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο
Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου
Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών
Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης
Άρθρο 15: Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2.6.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 4308/2014 (ΑΡΘΡΑ 3 ΕΩΣ 7)

Στο κεφάλαιο 2 του νέου μίνι ΚΦΑΣ , αναφέρονται ζητήματα σχετικά με τις οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του προαναφερόμενου Νόμου, καθώς και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων .

Τα αναφερόμενα σε αυτό το κεφάλαιο , σε συνδυασμό με τα του 3^{ου} κεφαλαίου, είναι οι διατάξεις που καλύπτουν τον καταργούμενο ΚΦΑΣ .

Κύρια σημεία του κεφαλαίου:

- Οι όροι Λογιστικά βιβλία και στοιχεία, αντικαθίστανται με τους όρους «**Λογιστικά Αρχεία**» (accounting records) και «**Λογιστικά Στοιχεία**» (Supporting documentation). Τα Λογιστικά αρχεία , περιλαμβάνουν τις βάσεις δεδομένων συστήματος , τις τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί το σύστημα καθώς και άλλα αρχεία , όπου μπορεί να γίνεται επεξεργασία δεδομένων για ενημέρωση και παραγωγή στοιχείων π.χ. excel.
- Οι όροι «Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα» και «Πλήρες Διπλογραφικό Σύστημα» , αντικαθιστούν τους όρους του «Απλογραφικά και Διπλογραφικά Βιβλία».
- Όσον αφορά την ονοματολογία των λογαριασμών, προβλέπεται τήρηση νέου λογιστικού σχεδίου, με την ανάλυση και την συγκέντρωση των λογαριασμών που ήδη γνωρίζουμε, αλλά με κάποιες αλλαγές ως προς το περιεχόμενό τους . *(αναφορά γίνεται σε ειδικό παράρτημα του νόμου)* Επιγραμματικά αναφέρουμε ότι το νέο λογιστικό σχέδιο, αναφέρει μόνο 8 ομάδες λογαριασμών , με βάση την φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων , υποχρεώσεων , εσόδων, εξόδων , κερδών , ζημιών, και καθαρής θέσης της επιχείρησης. Έτσι, στην ομάδα 1 : έχουμε τα ενσώματα άυλα πάγια μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, στην ομάδα 2:είναι τα αποθέματα, στην ομάδα 3: τα

χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, στην 4^η ομάδα : η καθαρή θέση, στην 5^η ομάδα: οι υποχρεώσεις στην 6^η ομάδα τα έξοδα και οι ζημιές , στην 7^η ομάδα: τα έσοδα και τα κέρδη και τέλος στην 8^η ομάδα: φιλοξενούνται οι λογαριασμοί που αφορούν την ιδιοπαραγωγή, τα υποκαταστήματα και τα αποτελέσματα περιόδου. Σε ότι αφορά την ομάδα 3 , στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία , απεικονίζονται και οι απαιτήσεις από μη δεδουλευμένους τόκους, όσο για τα έσοδα και τα έξοδα προς επιχειρήσεις που είναι συνδεδεμένες, αυτά απεικονίζονται σε διακριτούς λογαριασμούς. Αυτό που μπορεί να καταλάβει κανείς αμέσως είναι ότι από το νέο λογιστικό σχέδιο, δεν προβλέπονται οι ομάδες των λογαριασμών τάξεως καθώς και της αναλυτικής λογιστικής.

- Δίνεται η δυνατότητα της εναλλακτικής τήρησης του ισχύοντος λογιστικού σχεδίου κατά την 31/12/2014, όμως, επιβάλλει την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων , σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Άρα, η κάθε μια οικονομική οντότητα, θα πρέπει να εξετάσει , πως θα προσαρμόσει ανάλογα με τις ανάγκες της , την τήρηση των παλαιών λογαριασμών, στις απαιτήσεις των νέων , ώστε να παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται μέσω των οικονομικών της καταστάσεων , σύμφωνα με τα νέα λογιστικά πρότυπα.
- Τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει να τηρούνται στα Ελληνικά , ενώ υπάρχει η δυνατότητα , τα λογιστικά στοιχεία να συντάσσονται και σε άλλη γλώσσα εκτός από την Ελληνική. **Επισημαίνουμε** εδώ ότι, έως σήμερα, η σχετική δυνατότητα παρεχόταν μόνο για τα τιμολόγια και όχι για όλα τα λογιστικά στοιχεία.
- Επιβάλλεται από το νέο τηρούμενο λογιστικό σύστημα, να παρέχονται αναλυτικά και σε σύνοψη , όλα τα δεδομένα και κάθε πληροφορία που απαιτείται για να διενεργηθεί οποιοδήποτε έλεγχος από κάθε αρχή. Η Διοίκηση της κάθε οντότητας επίσης, έχει την ευθύνη για την τήρηση των κατάλληλων λογιστικών αρχείων , την τήρηση ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος καθώς επίσης και για την ακριβή σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ορίζεται επίσης ότι, τα λογιστικά αρχεία καθώς και το λογιστικό σύστημα θα πρέπει να τηρούνται : α) με τάξη , πληρότητα και ορθότητα, ώστε να καταγράφονται με ευκρίνεια και σαφήνεια τα λογιστικά δεδομένα που προκύπτουν από τις συναλλαγές της οντότητας , καθώς επίσης να μπορεί να γίνει επεξεργασία των ανωτέρω συναλλαγών και γεγονότων . β) να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νέου νόμου και γ) να υποστηρίζουν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , σύμφωνα με τις νέες απαιτήσεις του νόμου.
- Ορίζονται τα αρχεία που πρέπει να τηρούνται από τις οντότητες ανά περίπτωση (παρακάτω παραθέτουμε και σχετικό πίνακα)
- Το λογιστικό σύστημα της κάθε οντότητας, πρέπει να παρακολουθεί την λογιστική και την φορολογική βάση των στοιχείων που αφορούν τα έξοδα, τα έσοδα , τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή περιουσία.

- Ως φορολογική βάση, ορίζεται ή η αξία του που αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, ή η υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος³.

³ Σύμφωνα με τα ισχύοντα του ΚΦΑΣ έως την 31/12/2014 , οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών , που τηρούσαν βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είχαν την υποχρέωση , να συντάσσουν πίνακα συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης, Φορολογικό Μητρώο Παγίων , να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικών Φορολογικών Αποθεματικών , όπως αυτά προέκυπταν από την τήρηση των βιβλίων , σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο. Η Λογιστική Βάση των εταιρειών που δεν εφάρμοζαν ΔΛΠ, αλλά ΕΛΣ , προέκυπτε από τα λογιστικά τους βιβλία , ενώ η Φορολογική τους Βάση, προσδιοριζόταν μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ρυθιά Τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία (άρθρον 4)	Όταν στα τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία του άρθρον 3, περιλαμβάνονται ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο	Όταν στα τηρούμενα αρχεία του άρθρον 3 περιλαμβάνεται αλλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλίο εισόδων - εξόδων) ανά ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό και ισοζύγιο
Ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	✓	✓
Επενδύσεων σε χρωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης, και λοιπούς τίτλους	✓	✓
Ιδιόκτητων αποθεμάτων	✓	✓
Αποθεμάτων τρίτων	✓	✓
Λοιπών περιουσιακών στοιχείων	✓	X
Λογαριασμών καθαρής θέσης	✓	X
Λογαριασμών υποχρεώσεων	✓	X
Περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	✓	✓
Παρακολούθησης των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αποθεμάτων (είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι)	✓	✓
Παρατηρήσεις	<p>Δεν ορίζεται ρητά η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Εμμέσως όμως, δημιουργείται η υποχρέωση παρακολούθησης των συναλλαγών της αποθήκης σε αρχείο, αφού η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί με κατάλληλες διαδικασίες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η εν λόγω υποχρέωση φαίνεται να απαιτεί την ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων (δεν αναφέρεται η αξιακή παρακολούθηση των αποθεμάτων).</p>	

- Τα λογιστικά αρχεία καθώς και το λογιστικό σύστημα, θα εξετάζονται ως ένα ενιαίο σύνολο, και όχι αποσπασματικά κάποια από τα επιμέρους στοιχεία τους , ώστε να παρέχεται η

αξιοπιστία και η καταλληλότητά τους , σύμφωνα με τους σκοπούς του παραπάνω νόμου.

- Για κάθε συναλλαγή και κάθε οικονομικό γεγονός που γίνεται ή αφορά την οντότητα, θα πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά, τα οποία θα πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες , ώστε να γίνεται εύκολα και ασφαλή η ταυτοποίηση της κάθε συναλλαγής ή του γεγονότος.
- Εισάγεται υποχρέωση που αφορά την παρακολούθηση και την τεκμηρίωση των αποθεμάτων που διακινούνται για οποιονδήποτε λόγο, και όχι μόνο την πώληση. Η τεκμηρίωση θα μπορεί να γίνει ή με έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, ή με τιμολόγιο , είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης⁴.
- Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων θα πρέπει να γίνεται σε κατάλληλο χρόνο, ώστε να διασφαλίζει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, (και όχι απαραίτητα στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης). Ο δε προσδιορισμός της αξίας και της ποσότητας των αποθεμάτων , θα πρέπει να γίνεται με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες τεχνικές και μεθόδους. Όταν η οντότητα , τηρεί βιβλίο αποθήκης, τότε ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς. Ωστόσο, πρέπει να τεκμηριώνονται οι ποσότητες της απογραφής . (τα παραπάνω καταλαμβάνουν και την απογραφή λήξης της 31^{ης} Δεκεμβρίου του 2014) .
- Όταν πραγματοποιούνται διορθωτικές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία , μετά την οριστικοποίησή τους, θα πρέπει να αναφέρεται τόσο η αρχική καταχώριση όσο και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.
- Ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των αρχείων και των στοιχείων δεν ορίζεται . Ετσι αυτά, θα μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε , ακόμη και στην διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την διαφορά ότι, όταν και εφόσον τους ζητηθεί, θα διατίθενται για έλεγχο , εντός εύλογου χρονικού διαστήματος.
- Από την λήξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου, ισχύει η 5ετής υποχρέωση διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή , του συνόλου των λογιστικών αρχείων , εκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό για τον χρόνο φύλαξης κάποιας οντότητας , από τις διατάξεις άλλων νόμων. Θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη επίσης και οι διατάξεις άλλων νομοθετημάτων ιδίως των φορολογικών που αφορούν παραγραφή.

2.6.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3 ΤΟΥ Ν. 4308/2014 (ΑΡΘΡΑ 8-15)

⁴ Σημειώνεται ότι το παραστατικό που αφορά την διακίνηση , πρέπει να εκδίδεται πριν τη διακίνηση και σαφώς να συνοδεύει τα αγαθά. Συμπληρωματικά αναφέρουμε ότι για το έτος 2014 η σχετική υποχρέωση αφορούσε μόνο τα μη τιμολογηθέντα αποθέματα, ενώ για το έτος 2015 αφορά όλα τα διακινούμενα αποθέματα , ανεξάρτητα αν πωλούνται ή όχι.

Στο κεφάλαιο αυτό , προσδιορίζεται η έννοια του τιμολογίου πώλησης, ο χρόνος έκδοσής του , το περιεχόμενό του, καθώς και το περιεχόμενο του στοιχείου της λιανικής πώλησης ή της παροχής υπηρεσιών. Στο ίδιο κεφάλαιο, αναφέρονται οι προϋποθέσεις που ορίζουν την αυθεντικότητα των παραστατικών της πώλησης καθώς και η έκδοση ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Κύρια σημεία του κεφαλαίου είναι:

- Η αρίθμηση των τιμολογίων είναι υποχρεωτική και αύξουσα.
- Σε κάθε τιμολόγιο , πρέπει να αναφέρεται η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών, ή όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών η έκταση των παρεχομένων υπηρεσιών . Έτσι θα καλύπτεται και η αρχή της λογιστικής για τα δεδουλευμένα.
- Ο λήπτης του τιμολογίου , πρέπει να έχει διασφαλισμένο τον τρόπο αποδοχής του παραστατικού .
- Εάν υπάρχουν άλλα έγγραφα όπως συμβάσεις ή συμφωνητικά ή λοιπά έγγραφα στα οποία γίνεται παραπομπή στο τιμολόγιο, δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται σε αυτό, το είδος ή η έκταση των παρεχομένων υπηρεσιών.
- Δίνεται η δυνατότητα για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών , η έκδοση τιμολογίου να γίνεται έως και την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την υλοποίηση της πώλησης ή της παροχής της υπηρεσίας. Ειδικά για τις περιπτώσεις όπως υπάρχει συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευή έργου, τότε το τιμολόγιο , μπορεί να εκδοθεί , μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την οποία γίνεται απαιτητό , μέρος της σχετικής αμοιβής, για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.
- Τα έσοδα , αναγνωρίζονται όταν είναι δεδουλευμένα , ενώ το τιμολόγιο εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί η παροχή ή η πώληση, ή όταν γίνεται γνωστή η σχετική απαίτηση. Άρα βλέπουμε μια αποσύνδεση του χρόνου έκδοσης του τιμολογίου , με αυτόν το χρόνο αναγνώρισης ως εσόδου. Πχ. Γίνεται μια πώληση στις 23 Δεκεμβρίου του έτους 20χ1 , το σχετικό παραστατικό (τιμολόγιο) πρέπει να εκδοθεί έως και την 15^η Ιανουαρίου του έτους 20χ2 , και μπορεί να έχει και ως καταλυτική ημερομηνία την ημερομηνία 15/01/20χ2 . Βάσει της αρχής των δεδουλευμένων , το έσοδο από την πώληση, θα αναγνωρισθεί υποχρεωτικά , για την περίοδο του έτους 20χ1 .Άρα βλέπουμε την αποσύνδεση της τιμολόγησης από αυτή την αναγνώριση του εσόδου.
- Σε περίπτωση που το ποσό ενός τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ , ή είναι τιμολόγιο το οποίο τροποποιεί ένα αρχικό τιμολόγιο, τότε ,είναι επιτρεπτή η έκδοση ενός απλοποιημένου τιμολογίου, στο οποίο θα αναφέρονται λιγότερες πληροφορίες.
- Μέχρι πρόσφατα, (όπως ίσχυε με τις διατάξεις του ΚΒΣ /ΚΦΑΣ) για την είσπραξη αποζημιώσεων ή επιδοτήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων , υπήρχε η υποχρέωση της έκδοσης τιμολογίου . Τώρα πλέον, το παραστατικό που θα τεκμηριώνει τις παραπάνω συναλλαγές, θα εκδίδεται από τον φορέα που χορηγεί το ποσό.

- Προβλέπεται η υποχρέωση για διασφάλιση της αυθεντικότητας και της γνησιότητας καθώς και της προέλευσης και ακεραιότητας του περιεχομένου του τιμολογίου , είτε αυτό εκδίδεται είτε παραλαμβάνεται από μια οντότητα, από τον χρόνο έκδοσης έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του , όπως αυτό ορίζεται σε κάθε περίπτωση. (αφορά τόσο το τιμολόγιο, όσο και το ηλεκτρονικό τιμολόγιο).
- Όταν πρόκειται για πώληση ή παροχή υπηρεσίας σε ιδιώτες καταναλωτές –πελάτες, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης παραστατικού στοιχείου λιανικής πώλησης, αντί έκδοσης τιμολογίου. Σε αυτή την περίπτωση αν εκδοθεί τιμολόγιο, πρέπει να φέρει σήμανση.
- Εισάγεται η δυνατότητα , να «τίθενται στη διάθεση του πελάτη» τα αντίγραφα των παραστατικών στοιχείων που αφορούν μια λιανική πώληση. Με αυτό τον τρόπο , έχουμε διευκόλυνση στην διεκπεραίωση των συναλλαγών , μέσω της έκδοσης ηλεκτρονικών αποδεικτικών στοιχείων , καθώς επίσης διευκολύνεται και η ανάρτησή τους στο διαδίκτυο.
- Για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, εισάγεται γενική υποχρέωση , χρήσης ΦΗΜ (Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών) όπως αυτή αναφέρεται στο νόμο 1809/1988. Ειδικά όταν έχουμε έκδοση τιμολογίου , αντί ΑΠΥ ή απόδειξης για λιανικές πωλήσεις, τότε θα πρέπει να εκδίδεται μηχανογραφικά, και να έχει σημανθεί με την χρήση του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού. Αυτό δεν συμβαίνει , όταν προβλέπεται ρητή απαλλαγή από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού , μέσω άλλου νόμου ή εγκυκλίου. Βέβαια , πρέπει να *ΕΠΙΣΗΜΑΝΟΥΜΕ* , ότι με τις διατάξεις του αρ. 38 παράγραφος 2 του νόμου 4308/2014, από την 1^η Ιανουαρίου του έτους 2015, καταργείται ο νόμος 1809/1988 , και κάθε σχετική διάταξη , ή ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που τον αφορά. Επίσης , με τη παράγραφο 40 του νόμου 4308/2014, διευκρινίζεται ότι ειδικά οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί του Νόμου 1809/1988, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται , εκτός εάν υπάρχει απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων , που να προβλέπει ότι δεν τηρούν πλέον τα γενικά χαρακτηριστικά και τις τεχνικές προδιαγραφές που απαιτούνται.
- Υπάρχει η δυνατότητα , της έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης , από τρίτους – παρόχους ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης , κατ'εντολή και για λογαριασμό της οντότητας.
- Σε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης .
- Ο χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, ορίζεται , με βάση την ακόλουθη κατηγοριοποίηση που παραθέτουμε .

Περιπτώσεις συναλλαγών

Χρόνος έκδοσης στοιχείου

Πώληση αγαθών	Πώληση αγαθών με την παράδοσή τους μέσω τρίτου.	Με την έναρξη αποστολής	Μέχρι το τέλος του επόμενου από την παράδοση μήνα, όταν η παράδοση γίνεται από τρίτο πρόσωπο
Παροχή υπηρεσιών		Με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας	
Απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας		Με την απόκτηση του δικαιώματος	
Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας	Όταν καθίσταται απαιτητή αμοιβή για μέρος της υπηρεσίας που έχει ήδη παρασχεθεί		Με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας
Συνεχιζόμενη κατασκευή έργου	Όταν καθίσταται απαιτητή αμοιβή για μέρος του έργου που έχει ήδη κατασκευαστεί		Με την ολοκλήρωση του έργου



k1801573 www.fotosearch.com

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 ("κανονισμός ΔΛΠ")⁵ τέθηκε σε εφαρμογή στις 14 Σεπτεμβρίου 2002. Ο κανονισμός αυτός προβλέπει ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2 εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές, κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, προς δημοσίευση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, μια πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Κατάσταση Ισολογισμού,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως,
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών,
- Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων,
- Προσάρτημα, με σημειώσεις και γνωστοποιήσεις για σημαντικά γεγονότα που συνέβησαν και δεν απεικονίζονται στις παραπάνω καταστάσεις.

Η ρύθμιση που έγινε για να εναρμονισθεί η Ελλάδα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ήταν μια προσπάθεια για να εξασφαλιστεί η ομοιομορφία και η συγκρισιμότητα, των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, καθώς και για να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη, όλων όσων συμβουλευόμαστε τις οικονομικές καταστάσεις.

Εν μέρει τα ΔΛΠ, έχουν ήδη υιοθετηθεί από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, και από διάφορα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, χωρίς όμως να υπάρχει ιδιαίτερη γνώση, ή να έχουμε πλήρη εφαρμογή σε αυτά.

Οι κυριότερες αναπροσαρμογές που προέκυψαν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι η νέα τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, *πρώτα των εισηγμένων στο χρηματιστήριο*,

⁵ ΕΕ αριθ. L 243 της 11.9.2002, σσ. 1-4.

και αργότερα, επιβάλλεται η υποχρεωτική εφαρμογή , μιας παραλλαγής των ΔΛΠ και από τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο Ελληνικές Επιχειρήσεις , χωρίς αυτές οι αλλαγές να προβλέπονται ως υποχρεωτικές από το εταιρικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ/26-07-2013.

Τα Δ. Λ. Π. , περιλαμβάνουν αρχές –κανόνες – μεθόδους , που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, και συνακόλουθα για τον προσδιορισμό των Ετήσιων Οικονομικών Αποτελεσμάτων , όπως αυτά προκύπτουν από την εφαρμογή των παραπάνω αρχών και κανόνων.

Δεν εκφράζουν ούτε αποτελούν μια Λογιστική τυποποίηση, που θα μπορούσε να ήταν γνωστή με την μορφή των Εθνικών Λογιστικών Σχεδίων , όπως είναι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια , ή το Γαλλικό ή Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο κ.λπ.

Με την Λογιστική Τυποποίηση που καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το ΕΓΛΣ, το 1980, καθώς και με τα διάφορα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, όλες οι επιχειρήσεις , στήριζαν την λογιστικοοικονομική τους οργάνωση στο ΕΓΛΣ, προσαρμόζοντας όλα τα μηχανογραφημένα λογιστικά τους συστήματα της Γενικής και Διοικητικής Λογιστικής , καθώς και όλα τα υποσυστήματα κοστολόγησης, διακίνησης αγαθών , αποτίμησης , έρευνας και ανάπτυξης , παρακολούθησης των πελατών και των προμηθευτών , παρακολούθησης των παγίων στοιχείων , διοικητικού κόστους κ.λπ. με τις παραμέτρους που όριζε το ΕΓΛΣ.

Αντίστοιχα και οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών , του Υπουργείου Ανάπτυξης και άλλων Δημοσίων φορέων, που έχουν επικοινωνία με τις επιχειρήσεις , (έντυπα φορολογικών δηλώσεων, εγκύκλιοι, ΦΠΑ, κ.λπ.) χρησιμοποιούσαν τους αντίστοιχους λογαριασμούς προς παρακολούθηση των οικονομικών γεγονότων των επιχειρήσεων, όπως όριζε το ΕΓΛΣ.

Με την κατάργηση του ΕΓΛΣ και την καθιέρωση στη θέση του των ΔΛΠ , οι αλλαγές που πρέπει να γίνουν σε κάθε επιχείρηση και αντίστοιχα σε Δημόσιους Οργανισμούς , προς παρακολούθηση αυτών , είναι τρομακτικές , και χρήζουν ιδιαίτερης οργάνωσης και κόστους.

Η οικονομική επιβάρυνση θα είναι πολύ μεγάλη , αφού θα πρέπει να γίνουν αλλαγές τόσο στα μηχανογραφικά πακέτα , όσο και στην αναγκαστική διπλή παρακολούθηση βιβλίων , αυτά των φορολογικών νόμων και αυτά των ΔΛΠ. Η συγκεκριμένη υποχρέωση , επιβάλλεται από την ανάγκη παρακολούθησης των διαφορών αποτίμησης και με τους κανόνες των ΔΛΠ. Έχουμε δύο μεθόδους αποσβέσεων, δύο κατηγορίες επισφαλών απαιτήσεων, δύο κατηγορίες προβλέψεων, κ.λπ.

Ειδικότερα θα πρέπει :

- Οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις να τηρούν διπλό σύστημα κατά εργαζόμενο για τις προβλέψεις των αποζημιώσεων του

προσωπικού. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Φορολογική Νομοθεσία) .

- Να τηρούν διπλό σύστημα κατά τίτλο , Πελάτη / χρεώστη για τις επισφαλείς απαιτήσεις από αυτούς καθώς και για την απόσβεσή τους
- Να τηρούν διπλό σύστημα κατά τίτλο στο λογαριασμό Χρεόγραφα , για τις αξίες .
- Να τηρούν διπλό σύστημα για τα πάγια στοιχεία , κατά πάγιο στοιχείο για τις αποσβέσεις τους.
- Να τηρούν διπλό κεντρικό λογιστικό σύστημα , αυτό των ΔΛΠ και αυτό της Φορολογικής Νομοθεσίας . Στο λογιστικό σύστημα των ΔΛΠ , θα πρέπει να συνδέονται όλα τα παραπάνω αναφερόμενα υποσυστήματα , καθώς επίσης , θα πρέπει να γίνονται και οι εγγραφές των διαφορών μεταξύ αξιών των ΔΛΠ και της Φορολογικής Νομοθεσίας. Επίσης, όλα τα υπόλοιπα των λογαριασμών των φορολογικών βιβλίων από το σύστημα των Φ.Ν., θα μεταφέρονται στο σύστημα των ΔΛΠ.
- Θα πρέπει να συντάσσονται πρόσθετες και πολυπλοκότερες οικονομικές καταστάσεις για τις χρηματοροές , καθώς και τις μεταβολές της Καθαρής Θέσης της Επιχείρησης.
- Θα πρέπει να οργανωθεί μια ιδιαίτερη λογιστική παρακολούθηση και καταγραφή για την εξέλιξη των αναβαλλόμενων φόρων .
- Θα πρέπει να ενημερώνεται πρόσθετος Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης, στον οποίο θα καταγράφονται οι αξίες και των δύο συστημάτων , καθώς και οι διαφορές τους . (ΔΛΠ και Φ.Ν.)
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων των άυλων και ενσώματων παγίων στοιχείων της επιχείρησης, σύμφωνα με το ΕΛΠ , γίνονταν στο ίδιο χρονικό διάστημα , ανεξάρτητα το που βρισκόταν αυτό το πάγιο. (π.χ., Πινακίδα στο Καρλόβασι, με Πινακίδα στην Σταδίου, η απόσβεση ήταν για 10 έτη και για τις δύο περιοχές ανεξάρτητα της τοποθεσίας του παγίου) Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη αξία του παγίου , άρα έχουμε μεγαλύτερη αναπόσβεστη αξία, κατά συνέπεια μικρότερες ζημιές , με συνέπεια να δημιουργείται αναβαλλόμενος φόρος⁶ .
- Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων , γίνεται μόνο με νόμο και είναι ίδια για όλα τα πάγια (Π.Δ. 106/2002) , στα ΔΛΠ, οι αναπροσαρμογές, γίνονται μόνο με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών , και βέβαια δεν είναι κατ' ανάγκη ίδιες.
- Οι μαθηματικές ή ασφαλιστικές προβλέψεις ,είναι η διαφορά μεταξύ την παρούσας ασφαλιστικής υποχρέωσης από την παρούσα αξία των μελλοντικών ασφαλίσεων , και γίνονται

⁶ Αναβαλλόμενος φόρος δημιουργείται όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων , μεταξύ των Λογιστικών Βιβλίων και των Φορολογικών υπολογισμών. Δηλαδή , γνωρίζουμε ένα μελλοντικό φόρο , και πρέπει να κάνουμε την κατάλληλη εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης.

για να αντιμετωπιστούν ζημιογόνα γεγονότα από αναληφθέντες κινδύνους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , πρόκειται να αλλάξουν την απεικόνιση των φόρων όπως προείπαμε, των πωλήσεων , των εσόδων και των εξόδων .Σε ότι αφορά τους φόρους, πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, αυτοί απεικονίζονταν σε δωδεκάμηνη βάση, (αποτελέσματα δωδεκάμηνα) ενώ τώρα γίνεται εκτίμηση και στα 9μηνα , 6μηνα ακόμα και στα 3μηνα αποτελέσματα.

Όταν υπάρχουν ζημιές , σε μερικές περιπτώσεις, θα μπορούν να απεικονίζονται τα φορολογικά οφέλη, από την μη πληρωμή των σχετικών φόρων για μελλοντικές χρήσεις .

Όμως , οι επιχειρήσεις ,είναι αναγκασμένες να εκδίδουν δύο κατηγορίες λογιστικών καταστάσεων μία για τα ΔΛΠ και μία για την Ελληνική φορολογική νομοθεσία. Έτσι δεν θα αλλάζει τίποτα σχετικό με την μερισματική πολιτική των επιχειρήσεων ,ούτε στους φόρους που καλούνται να πληρώνουν.

3.2 Η ΜΕΧΡΙ ΤΩΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Ο κανονισμός που εκδόθηκε από την επιτροπή , σκοπό είχε να βοηθήσει την βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Ο βασικός σκοπός του Κανονισμού , ήταν να υποχρεώσει τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, να ακολουθούν μια ενιαία, υψηλής ποιότητας δέσμη λογιστικών προτύπων ,για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών τους καταστάσεων , που θα ήταν διεθνώς κοινά. Αυτό , αυτονόητο ήταν , ότι θα επέφερε μια αξιοπιστία στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων της κάθε οντότητας , σε διεθνές επίπεδο.

Ωστόσο, ο Κανονισμός στρέφεται σε δύο είδη εταιρειών:

- Στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες , (αυτές τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς σύμφωνα με τα ΔΛΠ , δηλαδή μαζί και της μητρικής και των θυγατρικών εταιρειών)
- Στις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, που τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και θέλουν να καταρτίσουν τις ετήσιες ή ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.
- Στις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες, και ΕΠΕ, που η εφαρμογή και τήρηση των ΔΛΠ καθίσταται προαιρετική.

Για τα παραπάνω, (προαιρετική τήρηση) μπορεί μια εταιρεία να εφαρμόσει προαιρετικά τα ΔΛΠ , τουλάχιστον για το διάστημα 5 ετών , εάν είναι σύμφωνο με την απόφαση των εταίρων ή των μετόχων της . Εάν δε, δεν υπάρχει χρονική δέσμευση από την απόφαση της γενικής συνέλευσης των

μετόχων ή των εταίρων, τότε η σχετικά απόφαση θα ισχύει επ'αόριστον μέχρι αυτή να ανακληθεί αντίστοιχα από απόφαση άλλης γενικής συνέλευσης. Ωστόσο, η ανάκληση αυτή, δεν μπορεί να γίνει πριν το πέρας της πενταετίας.

Θα ήταν παράληψή μας να μην αναφέρουμε ότι ακόμη και πριν είκοσι χρόνια (πριν την καθιέρωση των ΔΛΠ), υπήρχαν εταιρείες στον Ελλαδικό χώρο, που συνέτασσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για τις εταιρείες αυτές μπορούμε να αναφέρουμε τα :

- Ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, ήταν υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, όπως επίσης ήταν υπόχρεες στη δημοσίευση αυτών. Όμως, ήταν αντίστοιχα υποχρεωμένες να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και σύμφωνα με τα ΔΛΠ για να τις αποστέλλουν στις μητρικές εταιρείες.
- Επίσης, εταιρείες που είχαν αντλήσει ή επιθυμούσαν να αντλήσουν κεφάλαια από το εξωτερικό. Έπρεπε να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ για να υπάρχει πλήρη εικόνα και συγκρισιμότητα της κατάστασης της εταιρείας, με αυτές του εξωτερικού.
- Εταιρείες που δραστηριοποιούνταν στην ναυτιλία, έχοντας συναλλαγές κυρίως στο εξωτερικό, συνέτασσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Βέβαια αργότερα όλες οι παραπάνω εταιρείες, μετά την καθιέρωση των ΔΛΠ, συνέτασσαν παράλληλα τις οικονομικές τους καταστάσεις, και σύμφωνα με τα ΔΛΠ και σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία.

3.3 Ο ΒΑΘΜΟΣ ΕΤΟΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΝΑ ΜΕΤΑΒΟΥΝ ΣΤΑ ΔΛΠ .

Τα ανώτατα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων, είχαν πάντοτε την επιθυμία να γίνεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ποντάροντας στην μεγαλύτερη συγκρισιμότητα και διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και την δημιουργία μιας ενιαίας Ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς.

Αυτό αποφάνθηκε έρευνα της PricewaterhouseCoopers, που έγινε το 2002, στην οποία συμμετείχαν 650 οικονομικοί διευθυντές, εκ των οποίων οι 56 ήταν έλληνες, στελέχη εισηγμένων εταιρειών.

Πάνω από το 81% των ερωτηθέντων, υποστηρίζει ότι η καθιέρωση των ΔΛΠ ήταν η μεγαλύτερη μεταρρύθμιση στην Χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη.

Το 2002 μόνο τέσσερα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (η Αυστρία, το Βέλγιο, η Φιλανδία, και η Γερμανία) επέτρεψαν την χρήση των ΔΛΠ για τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών.

Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι το 93% των ερωτηθέντων, υποστήριζαν την μετάβαση στα ΔΛΠ, κρίνοντας ότι οι εταιρείες τους είναι απόλυτα έτοιμες για την χρησιμοποίησή τους, μόνο το 1/5 αυτών των επιχειρήσεων ήταν πλήρως προετοιμασμένες για αυτές τις αλλαγές.

Το 70%, δήλωναν ότι είχαν καλύτερη προετοιμασία από ότι πριν από ένα χρόνο, ενώ το 60% των ερωτηθέντων, δεν είχαν καν ξεκινήσει τον προγραμματισμό για να δεχθούν μια τέτοιου είδους αλλαγή για τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Όμως, τα αποτελέσματα της έρευνας δεν προκαλούν και ιδιαίτερη έκπληξη, αφού ο κανονισμός της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τα ΔΛΠ, δεν είχε θεσπιστεί νομοθετικά και το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δεν είχε δημοσιεύσει το νέο λογιστικό πρότυπο για την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.

Ακόμη και οι εισηγμένες Ελληνικές επιχειρήσεις, που ήδη είχαν κάνει την μετάβαση, δηλώνουν (το 43%) ότι η διαδικασία, διήρκεσε περισσότερο από ότι ανέμεναν. Όσο για τις επιχειρήσεις με δραστηριότητα χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, το ποσοστό αυτό, αυξήθηκε στο 64%.

Άλλη έρευνα που διεξήχθη το έτος 2003, από την εταιρεία παροχής ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών (Grant Thornton) σε συνεργασία με το Οικονομικό Πανεπιστήμιο των Αθηνών, παρατηρούν ότι οι ελληνικές εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, δεν ήταν καθόλου προετοιμασμένες, για την εφαρμογή των ΔΛΠ / International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS/ IFRS).

Τα συμπεράσματα της έρευνας έδειξαν, ότι μόλις το 17%, των εταιρειών, είχαν κάνει έγκαιρο προγραμματισμό στο να υλοποιήσουν τον σχετικό κανονισμό, ενώ το 44% ήταν ακόμη σε προκαταρκτικό στάδιο.

Όσο για το χρονοδιάγραμμα που έδιναν τρεις στις τέσσερις εισηγμένες εταιρείες, ήταν αόριστο, ενώ μόνο το 41% έκανε παράλληλη χρήση και των δύο προτύπων. *(και ΔΛΠ και Ελληνικής φορολογικής Νομοθεσίας)*

Για ένα ποσοστό 36%, των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, αναφέρουν ότι, ένα μεγάλο πρόβλημα για αυτές, ήταν το γεγονός ότι, τα στελέχη τους, δεν είχαν τις απαραίτητες γνώσεις και την εμπειρία στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό, οδήγησε το 30% των επιχειρήσεων, στο να προσλάβει εξειδικευμένο προσωπικό, και εξωτερικούς συνεργάτες για ενημέρωση και επιμόρφωση στο νέο λογιστικό περιβάλλον.

Επίσης, στην ίδια έρευνα αναφέρεται, ότι το 46% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν, δεν έκαναν καμία προσπάθεια στο να αλλάξουν τα πληροφοριακά τους συστήματα σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ.

Το 38% από αυτές είχε κάνει τις απαιτούμενες ενέργειες προς την μετάβαση στο νέο λογιστικό περιβάλλον, ενώ το 39% είχε μόνο υπολογίσει το κόστος. Το 40% των εισηγμένων επιχειρήσεων στον Ελλαδικό χώρο, θεωρούσαν ότι η χρήση των ΔΛΠ, θα τους βοηθούσε να εισχωρήσουν και να επικρατήσουν στην παγκόσμια αγορά.

Από την άλλη, πολλές επιχειρήσεις , πίστευαν ότι η παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών τους καταστάσεων σε μια διεθνή «γλώσσα» , θα διευκόλυne την προσέλκυση ξένων επενδυτών , καθώς και την αύξηση των πηγών χρηματοδότησής τους.

Επισημαίνουμε επίσης ότι, το 30% των επιχειρήσεων ήλπιζε, ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ , θα είχαν βελτίωση της οικονομικής τους κατάστασης. Ωστόσο, στα τέλη του 2004, η χώρα μας , η Φιλανδία , η Γαλλία , η Γερμανία και η Αυστρία, βρίσκονταν στο κόκκινο όσον αφορά τις αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα , ότι οι δυσκολίες που θα συναντηθούν , θα είναι αρκετές, τόσο για την μετάβαση , όσο και για την παρακολούθηση των ΔΛΠ.

Η Ιρλανδία και η Βρετανία, έχοντας αρκετά υψηλό βαθμό συνάφειας στις μεθόδους που ήδη ακολουθούσαν για την καταγραφή των οικονομικών τους καταστάσεων , με αυτές των ΔΛΠ, δεν ανησυχούν ιδιαίτερα , για την ολοκληρωτική τους μετάβαση στα ΔΛΠ .

3.4 ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΦΕΡΑΝ ΤΑ ΔΛΠ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων , είχαν δέκα βασικές αλλαγές . Η Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών , όπως προαναφέραμε, αλλάζει τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, υπάρχουν πρόσθετες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων , αλλάζει η αποτίμηση των μετοχών και των αποθεμάτων , καθώς και ο τρόπος που δημοσιεύονται οι οικονομικές καταστάσεις⁷.

Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που επιλέγουν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ, είτε προαιρετικά ή υποχρεωτικά , να **κάνει η ίδια την επιλογή του τρόπου ενημέρωσης των λογιστικών της βιβλίων** . (ή σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας κάθε φορά φορολογικής νομοθεσίας, ή σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα ΔΛΠ)

Εάν μια επιχείρηση , επιλέξει να ενημερώνει τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που ισχύουν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, τότε και το αποτέλεσμα από την εφαρμογή αυτών των κανόνων θα είναι και το φορολογικό αποτέλεσμα .Άρα , κατά συνέπεια, **δεν θα έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση** , σε ότι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Εάν μια επιχείρηση όμως , τηρεί τα λογιστικά της βιβλία, σύμφωνα με τους κανονισμούς των ΔΛΠ, τότε **είναι υποχρεωμένη να τηρεί** Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων , και να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών καθώς επίσης και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών .

⁷ Άρθρο της Ναυτεμπορικής 20/07/2002

Με το κλείσιμο του Ισολογισμού, η επιχείρηση είναι **υποχρεωμένη να ενημερώσει** και το νέο βιβλίο του «Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων».

Θα πρέπει επίσης , να **προσδιοριστεί το κόστος** των ετοιμών προϊόντων καθώς και της παραγωγής σε εξέλιξη , όπως επίσης, να γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων σε βάση τις αρχές και τους κανόνες που ορίζουν τα ΔΛΠ.

Με την καθιέρωση των ΔΛΠ , παρέχεται η δυνατότητα σε κάθε ανώνυμη εταιρεία, να **αποτιμά** τις μετοχές της που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, καθώς επίσης και τις συμμετοχές της σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή ανωνύμου εταιρείας , **στην τιμή κτήσης τους** , (για τις συμμετοχές που λήγουν μέχρι την 30/6/2005) αντί να αποτιμώνται στην μικρότερη μεταξύ της τρέχουσα τιμής και της τιμής κτήσης τους , όπως γνωρίζαμε μέχρι τώρα.

Ο ισολογισμός , καθώς και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, όπως αυτοί ,εκρέουν από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό, που πρέπει να είναι κάτοχος της σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος .

Όταν λοιπόν η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία , σύμφωνα με τα ΔΛΠ τότε και ο ισολογισμός , καθώς και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , θα συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ. Όταν όμως η εταιρεία τηρεί τα αντίστοιχα σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες , ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης αντίστοιχα, είναι αποτέλεσμα αυτών. (φορολογικός Ισολογισμός)

Σε περίπτωση που ο ισολογισμός , και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης, συντάσσονται σύμφωνα με τις αρχές των ΔΛΠ, τότε δεν υπάρχει η υποχρέωση υπογραφής και των φορολογικών πινάκων .

Υπάρχει η υποχρέωση δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός , αποτελέσματα χρήσης, πίνακας διανομής...) και στις εταιρείες που συντάσσουν τα παραπάνω , σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, αποτελεί λόγος ανεπάρκειας , τήρησης των βιβλίων ⁸.

3.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), έχει εκδώσει, από ένα έως εννέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) International Financial Reporting Standards (IFRS) καθώς και μια Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , τις λεγόμενες διερμηνείς ένα έως και δεκαεπτά , (1-17 IFRIC)

⁸ Κυρίσης Κωνσταντίνος , «αλλαγές με την υιοθέτηση των ΔΛΠ»

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις με την νομική μορφή των Α.Ε. που οι μετοχές τους ή άλλες κινητές τους αξίες , είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο , προς υλοποίηση του νόμου 3229/2004 , από την 1/01/2005 , συντάσσουν και δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις , σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Επίσης, όλα τα χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα, με νομική μορφή ανωνύμου εταιρείας, (εξαιρουμένου της Τράπεζας της Ελλάδας) , καθώς και οι Δημόσιες Επιχειρήσεις , από την 1/01/2007 , θα πρέπει να κάνουν το ίδιο και αυτές.

Επίσης , σύμφωνα με το άρθρο 134 του Νόμου 2190/1920, θα πρέπει να προβαίνουν στην σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων , τόσο για τις απλές όσο και τις ενοποιημένες, αλλά με βάση πλέον τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ .

Επίσης οι θυγατρικές επιχειρήσεις των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, είναι όπως έχουμε προαναφέρει υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τους κανονισμούς των ΔΛΠ. Επίσης , όλες οι Ανώνυμες Ελληνικές Εταιρείες, καθώς και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, μπορούν να καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, στηριζόμενες στα όσο ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι οντότητες που αναφέρουμε παρακάτω, έχουν επίσης την υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση τον Κανονισμό 1606/2002 , που αναφέρεται στις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των παραπάνω νομικής μορφής εταιρειών . (ΔΠΧΑ – υποχρεωτική εφαρμογή ΔΠΧΑ). :

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος
- Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, ή έχουν μετοχές ή άλλες κινητές αξίες που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματοπιστωτική αγορά κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁹, ή αθροιστικά ή ατομικά συγκεντρώνουν πάνω από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών, ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου , της ποσότητας των εργαζομένων στην μητρική εταιρεία ¹⁰.
- Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα όπως αυτά αναφέρονται στην περίπτωση 26 της παραγράφου 1 , του άρθρου 4 του Κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αριθμός 575/2013 , εφόσον αυτά , υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007.¹¹

⁹ Οδηγία 2004/39/ΕΟΚ

¹⁰ Προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης

¹¹ Οδηγία 2004/39/ΕΚ

- Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005
- Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.
- Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995 .
- Οι οντότητες του χαρτοφυλακίου .
- Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση (να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ) , βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Κάθε άλλη οντότητα, μπορεί να εφαρμόζει προαιρετικά τα ΔΠΧΑ, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εάν αυτό αποφασιστεί από την Διοίκησή της , και καθώς επίσης εάν αυτή υπόκεινται στον νόμο 4308 της 24-11- 2014.

Εάν γίνουν τα παραπάνω (η Διοίκηση μιας οντότητας αποφασίσει να εφαρμόσει προαιρετικά τα ΔΠΧΑ) , τότε, είναι υποχρεωμένη για την εφαρμογή τους , για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους , από την πρώτη εφαρμογή.

3.6 ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.

Την προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΑ για το έτος 2004 , προβλέπει η νομοσχέδιο που προτάθηκε από το Υπουργείο Οικονομίας με τίτλο «Εποπτεία της Ιδιωτικής Ασφάλισης,, εφαρμογή των ΔΛΠ και άλλες διατάξεις»

Για τις μεγάλες εισηγμένες επιχειρήσεις , δηλώνεται στο νομοσχέδιο , δίνεται η δυνατότητα να εφαρμόσουν τα οριζόμενα στις διατάξεις των ΔΛΠ, αλλά μπορούν να στηριχθούν στους ισολογισμούς του προηγούμενου έτους (2003). Ωστόσο, όλες οι ετήσιες και περιοδικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις που θα δημοσιευτούν με βάση τα από την ΕΕ, υιοθετημένα ΔΛΠ, θα πρέπει να είναι εκείνες που καλύπτουν χρήσεις ή περιόδους που ξεκινάνε από την 31/ Δεκεμβρίου του έτους 2004 και μετά.

Όσο για τις επιχειρήσεις , που έχουν απόφαση από την Διοίκησή τους για προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΑ, έχουν το δικαίωμα να μεταθέσουν τον χρόνο έναρξης της πρώτης εφαρμογής (ώστε να «τρέξει» τη πενταετία) νωρίτερα από την υποχρεωτική εφαρμογή.

3.7 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΠΧΑ

Όλες οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά , συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ , εφαρμόζουν όσα ορίζονται στον νόμο 3229/2004 , από την 1/01/2005.

Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση

της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΕΓΛΣ ΣΕ ΕΛΠ

Στις αρχές του έτους 2014, οι έλληνες λογιστές , στην πλειοψηφία τους είχαν μια επιπλέον επιβάρυνση στο ήδη πιεστικό πρόγραμμά τους καθώς και ένα επιπλέον κόστος επιμόρφωσής τους. Μιλάμε για την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Ελληνική Νομοθεσία, στις νέες έννοιες και σημαντικές διαφορές σε σχέση με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο , (ΕΓΛΣ), τις νέες υποχρεώσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και γενικώς την μετάβαση των επιχειρήσεων από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ.

Ο Νόμος 4308/2014 , δυσκολεύει περισσότερο τις ήδη υπάρχουσες καταστάσεις , καθώς ήταν συνοπτικός , και δημιούργησε αρκετές απορίες , που σε μερικά σημεία του , ήταν περισσότερες από τα νέα στοιχεία που αυτός εισήγαγε.

Υπήρξε βέβαια και ερμηνευτική Οδηγία της ΕΛΤΕ ¹², που κοινοποιήθηκε την 16/10/2015 , με κάποια ενδεικτικά παραδείγματα για την εφαρμογή του παραπάνω νόμου, αλλά δεν ήταν αρκετή για να λύσει αρκετές ασάφειες του νόμου.

Όλα τα παραπάνω συνέβαιναν διότι υπήρχαν αντεγκλήσεις και αντιπαραθέσεις μεταξύ φορέων , οργανώσεων , και υπευθύνων για την σύνταξη του Νόμου και της παραπάνω εγκυκλίου, με αποτέλεσμα να ζητηθεί από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας , στον Υπουργό Οικονομικών , παράταση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για το φορολογικό έτος 2016 , καθώς η εφαρμογή τους για το 2015 , ήταν πρακτικώς αδύνατη. Έτσι , άρετε η υποχρεωτικότητα της εφαρμογής των ΕΛΠ για το φορολογικό έτος 2015.

Τα ΕΛΠ ωστόσο, υιοθετήθηκαν από την χώρα μας με τον Νόμο 4308/2014 όπως προαναφέραμε , μετά από την υποχρέωση που προκύπτει για την χώρα μας , από την Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης , 34/2013. Έτσι, αυτή η οδηγία , προβλέπει με το άρθρο 53 , που έχει τον τίτλο, «Μεταφορά στο Εθνικό Δίκαιο» : *«Τα κράτη μέλη , θέτουν σε ισχύ, τις αναγκαίες νομοθετικές , κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, προκειμένου να συμμορφωθούν προς την οδηγία το αργότερο την 20^η Ιουλίου του 2015».*

«Τα κράτη μέλη, δύνανται να προβλέπουν , ότι οι διατάξεις το πρώτου εδαφίου, εφαρμόζονται κατ' αρχάς στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών ετών που αρχίζουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους 2016 ή κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2016. Οι διατάξεις αυτές , όταν θεσπίζονται

¹² Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων , είναι η εθνική Εποπτική Αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος και είναι αρμόδια για την θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Αποστολή της είναι , η συνεχής ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού , στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα.

από τα κράτη μέλη, αναφέρονται στη παρούσα οδηγία, ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Τα κράτη μέλη, ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η αναφορά αυτή.....»

Όσον αφορά την υποχρέωση των επιχειρήσεων , προς κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους με τα ΕΛΠ, όπως προβλέπει ο Νόμος 4308/2014 , τα σχετικά αναφέρονται στα κεφάλαια 4 έως και 7 του νόμου. Τίθενται δε σε ισχύ , για λογιστικές περιόδους, που αφορούν τα διαστήματα από την 31^η Δεκεμβρίου του έτους 2014 και μετά. (για τα Κεφάλαια 1 έως και 3 του νόμου , γίνεται αναφορά στην σελίδα 27 της παρούσης εργασίας μας) .

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3190/1955 , καθώς και τις διαδικασίες έναντι του ΓΕΜΗ, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, θα πρέπει μέχρι την 10 Μαρτίου, του έτους 2016, (και κάθε επόμενου έτους) να έχουν κοινοποιήσει τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις στο ΓΕΜΗ.

Το θέμα που τέθηκε ήταν, με ποιο λογιστικό πλαίσιο θα καταρτιστούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις . Αμέσως μετά από αυτή την εύλογη απορία και ερώτηση που τέθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών, η θέση του υπουργείου ήταν η προαιρετική εφαρμογή.

Αυτό βέβαια , για να συμβεί, δεν είναι αρκετή η νομοθετική τροποποίηση της ημερομηνίας ισχύς του Νόμου 4308/2014. Σημαίνει ενδελεχή μελέτη σε μια σειρά κατηγορημένες διατάξεις , καθώς και επαναφορά σε ισχύ για πολλές από αυτές.

Στην περίπτωση αυτή, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η Ελλάδα , κατέχει μια παγκόσμια καινοτομία, να κλείνει ισολογισμούς, ταυτόχρονα και με τα τρία συστήματα. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθώς επίσης και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Αυτό που σήμερα ισχύει , (η πλήρης εφαρμογή των ΕΛΠ) , δεν είναι μια επιλογή, αλλά υποχρέωση, που δεν μπορεί να αρθεί , με μια μικρή παράταση ενός έτους, που θα δώσει το χρόνο σε επιχειρήσεις, λογιστές και ελεγκτές , να επεξεργαστούν και να συνδυάσουν τα οριζόμενα της Οδηγίας 2013/34/ΕΚ σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις των επιχειρήσεων . Ιδιαίτερα χαρακτηριστικό, είναι η Μετάθεση των Γενικών Συνελεύσεων των επιχειρήσεων, **δέκα μήνες μετά την λήξη της χρήσης** . (αυτό φαίνεται και ως τελική λύση)

4.2 ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308/2014

Ο νέος νόμος, παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες, ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.

Καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992). Επίσης, αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από:

- Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων,
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης,
- Προσάρτημα και
- Κατάσταση Χρηματοροών.

Σημαντική καινοτομία του νέου νόμου, αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή.

Υποχρεούνται οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου.

Περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα και ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του νέου Μίνι ΚΦΑΣ:

- Κεφάλαιο 1 – Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους
- Κεφάλαια 2 και 3 – νέος μίνι ΚΦΑΣ: Λογιστικά αρχεία και παραστατικά πωλήσεων
- Κεφάλαια 4, 5 και 6 – Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κανόνες επιμέτρησης και προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές
- Κεφάλαιο 7 – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Κεφάλαιο 8 – Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις
- Παράρτημα Α – Ορισμοί
- Παράρτημα Β – Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Παραρτήματα Γ και Δ – Σχέδιο λογαριασμών και σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων

4.2.1 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2015, και εφεξής, οι επιχειρήσεις, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το ΕΓΛΣ, με τις ίδιες εσωτερικές διαδικασίες (όπως αναφέραμε στην παραπάνω παράγραφο της εργασίας μας).

Τα κεφάλαια 4 έως και 7 του νόμου 4308/2014, καθώς επίσης και οι ορισμοί που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Α', και σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων που προαναφέραμε, τίθενται σε ισχύ, για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου του έτους 2014.

Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια του νόμου, καθώς και οι αναφερόμενοι ορισμοί του Παραρτήματος Α', που σχετίζονται με αυτά, τίθενται σε ισχύ, από την 1^η

Ιανουαρίου του 2015 , εκτός εάν υπάρχει κάποια επιμέρους διάταξη , που να ορίζει κάτι διαφορετικό.

Οι νέοι κανόνες που φέρνει ο νόμος 4308/2014, αφορούν κυρίως θέματα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς επίσης, και νέα υποδείγματα σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων. Από τις αρχές του έτους 2016 λοιπόν , οι επιχειρήσεις , θα κληθούν να υλοποιήσουν τα παραπάνω , για τις καταστάσεις του έτους 2015.

Αναφέρουμε ότι , ρυθμίζεται το ζήτημα της τεκμηρίωσης διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονίζονται οι σχετικές ρυθμίσεις με το δελτίο αποστολής, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος.

Δίνεται βαρύτητα στην τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων, με σύγχρονες τεχνικές , ακολουθώντας την διεθνή πρακτική.

Διατηρείται η χρήση της Ταμειακής Μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού, για τις πωλήσεις λιανικής , με την δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.

4.2.2 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ,θα γίνει με αναδρομική προσαρμογή , σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 1 του νόμου 4308/2014.

- Έτσι, για τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς και των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, θα συνταχθούν, όπως είχαν συνταχθεί , με τους προηγούμενους λογιστικούς κανόνες . Δηλαδή με τους κανόνες που όριζε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, για την σωρευτική επίδραση κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.

Άρα τα στοιχεία της 1/1/2014 (δηλαδή της 31/12/2013), 31/12/2014, και 31/12/2015.

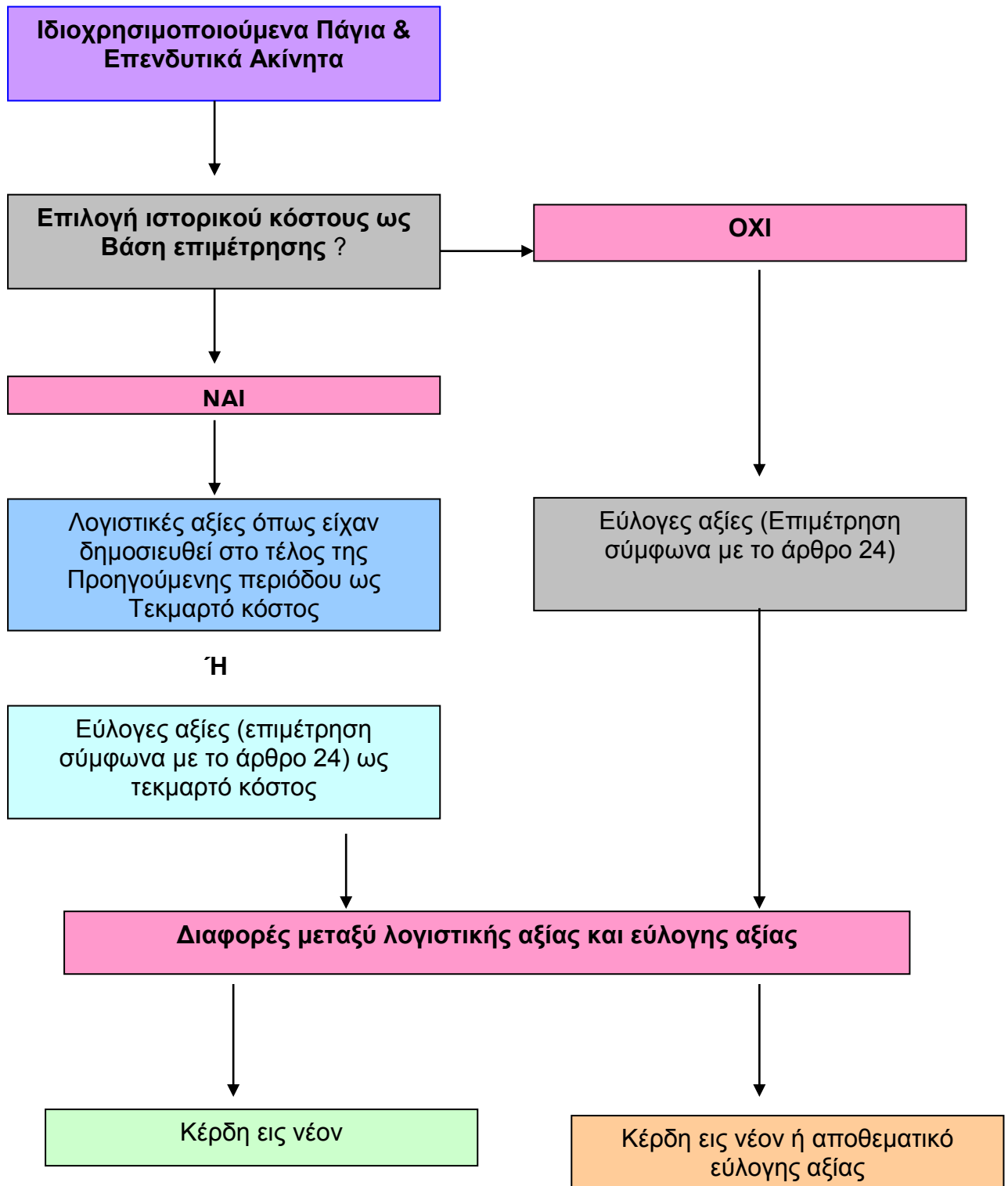
- Επίσης για τα έσοδα , τα κέρδη , έξοδα και ζημιές της συγκριτικής περιόδου .

Άρα, για στοιχεία της περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014. ευνόητο είναι , ότι τα στοιχεία της τρέχουσας περιόδου, (δηλαδή 1/1/2015-31/12/2015) θα αναγνωριστούν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

4.2.3 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ - ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.4308/2014

Εξαιρούνται από τα παραπάνω, οι επιχειρήσεις που η αναδρομική εφαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους , είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος (η αρχική αναγνώριση έχει γίνει σε μακρινή περίοδο στο παρελθόν, ή η εύλογη αξία δεν

είναι διαθέσιμη) είναι σημαντικό , τότε στην αρχή της περιόδου της 1^{ης} εφαρμογής η οντότητα δύνανται (η παρακάτω επιλογή δεν ισχύει για τις πολύ μικρές οντότητες) να γνωρίζει τα αναφερόμενα στο παρακάτω σχήμα.

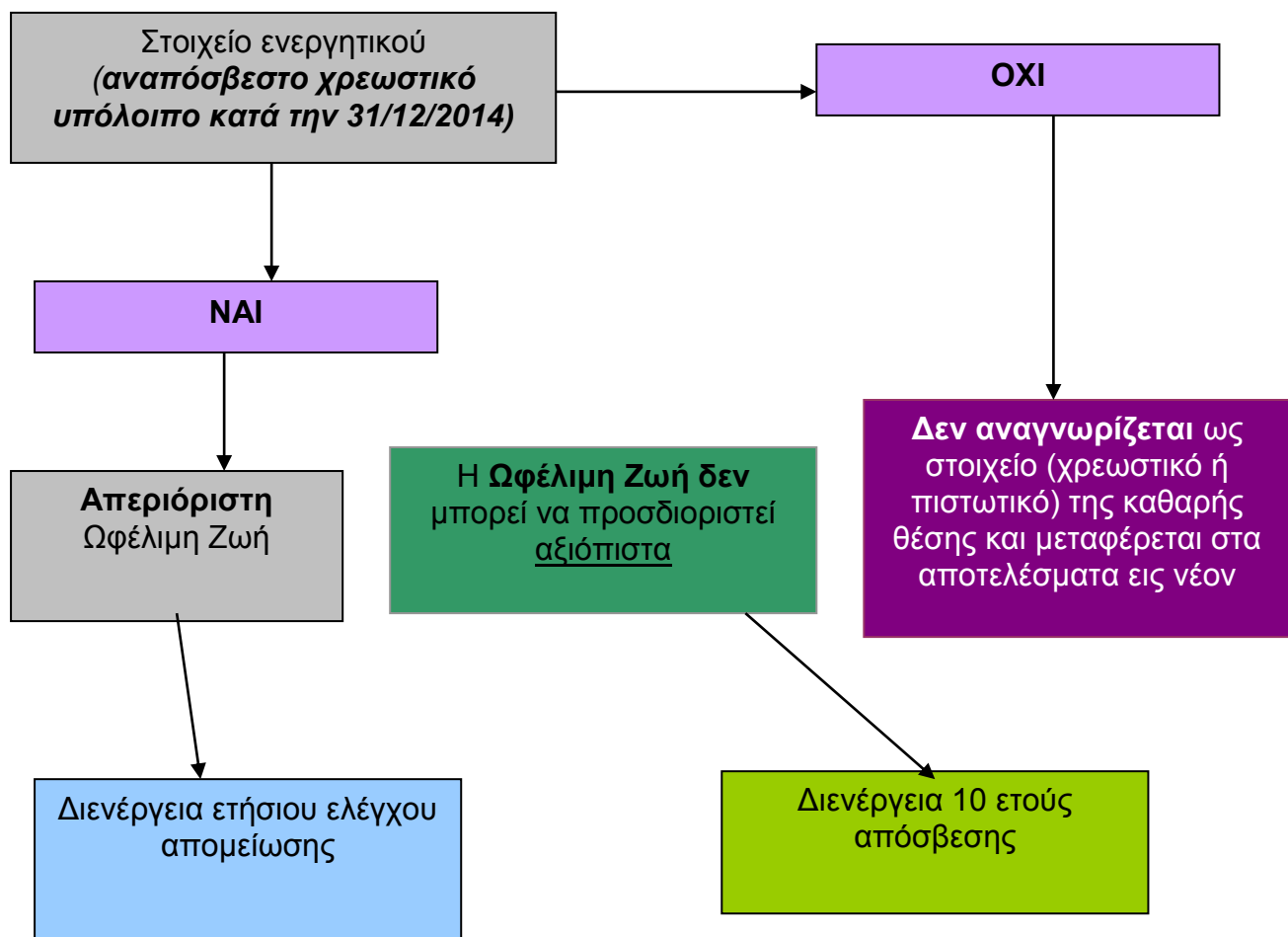


Επίσης, κονδύλια ισολογισμού τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, αλλά αναγνωρίζονται στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύνανται να συνεχίσουν να εμφανίζονται , μέχρι την ολοσχερή τους απόσβεση, βάσει των φορολογικών διατάξεων ή με οποιονδήποτε τρόπο διάθεσής τους.

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε τα :

- Έξοδα ίδρυση & πρώτης εγκατάστασης
- Έξοδα μετεγκατάστασης
- Έξοδα αναδιοργάνωσης
- Έξοδα αύξησης κεφαλαίου
- Συναλλαγματικές διαφορές , από πιστώσει και δάνεια κτήσης παγίων στοιχείων
- Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών .

Επίσης για το κονδύλι «Διαφορές Ενοποίησης» του καταργούμενου άρθρου 103 του Νόμου 2190/1920, κατά την 1^η εφαρμογή των ΕΛΠ , έχουμε τα παρακάτω :



Επίσης, από τις διατάξεις του Νόμου 4308/2014 εξαιρούνται οι :

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, σύμφωνα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση ή την παροχή αγροτικών προϊόντων και υπηρεσιών.
- Όλα τα φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται ευκαιριακά με μια παρεπόμενη απασχόληση, είτε πουλώντας αγαθά , είτε παρέχοντας υπηρεσίες , με την προϋπόθεση ότι το σύνολο των εσόδων τους από αυτή την ενασχόληση, δεν θα υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.
- Όλοι οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή οι συνταξιούχοι , που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων , με την προϋπόθεση , ότι δεν ασκούν κάποια άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

4.3 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

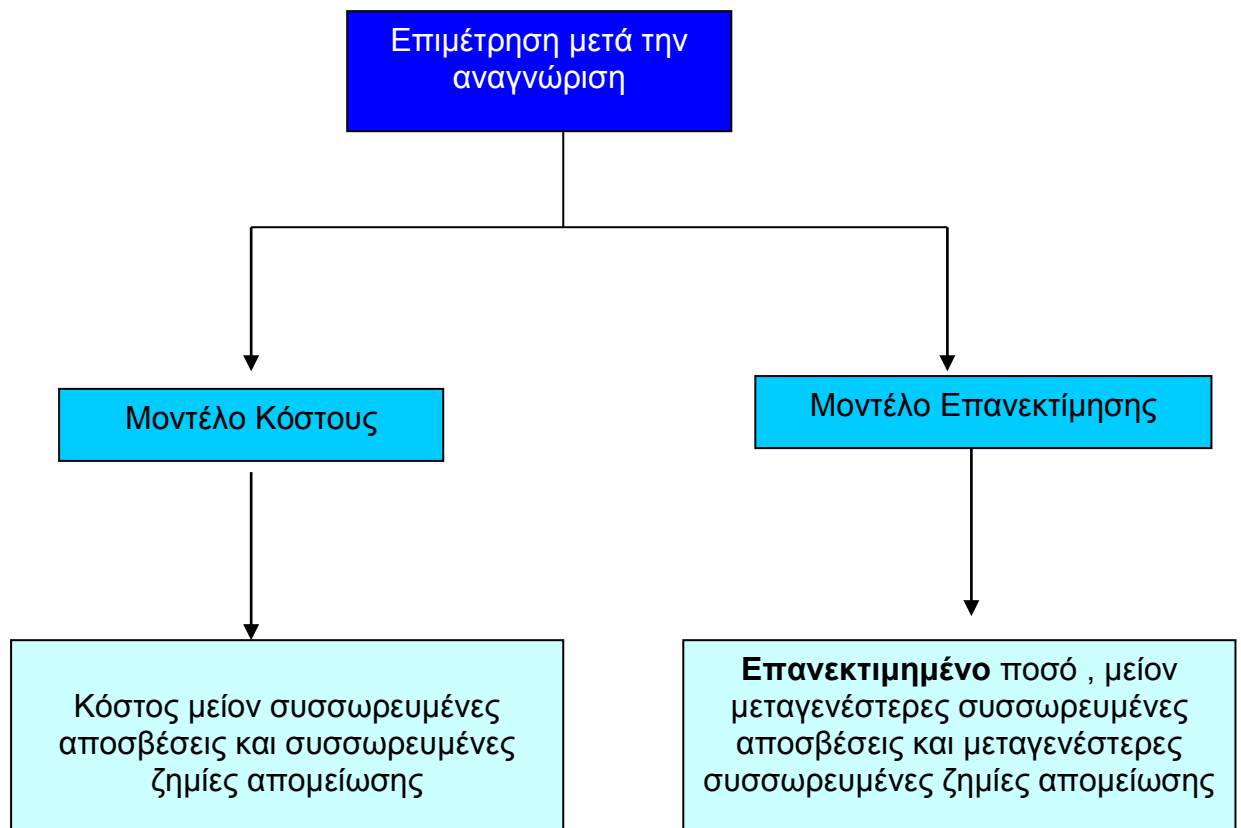
Εύλογη αξία ορίζεται η «τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά κατά την ημερομηνία μέτρησης»

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Νόμου 4308/2014, οι Ελληνικές επιχειρήσεις, που δεν εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ, μπορούν να αποτιμούν – επιμετρούν τα περιουσιακά τους στοιχεία και τις υποχρεώσεις του μετά από την πρώτη αναγνώριση – καταχώρησή τους , στην εύλογη αξίας τους.

Έτσι οι οντότητες που έχουν την δυνατότητα να επιμετρούν τα περιουσιακά τους στοιχεία, σε εύλογες αξίες , έχουν παράλληλα και την δυνατότητα της λογιστικής εξυγίανσης του Ισολογισμού των , που έχουν υπεραξίες σε ακίνητα , με τις οποίες θα μπορούν να αντισταθμίσουν μειώσεις που θα προκύψουν από τις απομειώσεις των αποθεμάτων και των απαιτήσεων, καθώς και από την αναγνώριση προβλέψεων κατά την πρώτη εφαρμογή.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο , ή υποχρέωση , επιμετράτε σε εύλογη αξία , όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου, επιμετρώνται στην εύλογη αξία .

Αμέσως μετά , παραθέτουμε ένα σχήμα προς κατανόηση της επιμέτρησης Παγίου , στην εύλογη αξία .



Πρέπει να αναφέρουμε επίσης ότι η επιμέτρηση (σύμφωνα με το άρθρο 24) γίνεται μόνο όταν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Εάν το στοιχείο δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε επιμετρώνεται με την μέθοδο του κόστους.

Επίσης, εφόσον έχει επιλεγεί από την οντότητα η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρηση ενός στοιχείου της , τότε θα πρέπει να επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία . Ωστόσο, αν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική του αξία, διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία , το συγκεκριμένο στοιχείο πρέπει να επανεκτιμάται.

Η εύλογη αξία ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου, εκτιμάται από επαγγελματία εκτιμητή , που θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα , όπως αυτά τα ορίζει η αγορά, ή σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων που έχει ο κλάδος της εκτιμητικής.

Για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα , τα οποία υφίστανται αποσβέσεις, (έχουν δηλαδή μια ορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής) όταν η επιμέτρησή τους

γίνεται με εύλογες αξίες , τότε γίνεται προσαρμογή τόσο της αρχικής αναγνώρισης ή προηγούμενης προσαρμογής τους , όσο και των συσσωρευμένων αποσβέσεων . (παραπάνω σχήμα).

Παραθέτουμε ένα αριθμητικό **παράδειγμα** για καλύτερη κατανόηση των παραπάνω:

Έστω ότι ένα κτήριο εμφανίζεται με μικτή αξία 200.000 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις 50.000 ευρώ. Άρα η καθαρή αξία του παγίου (λογιστική αξία) είναι 150.000. Έστω ότι η αξία του κτηρίου επιμετράται σε εύλογη αξία του ποσού των 170.000 Ευρώ.

Επομένως, θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί τόσο η μικτή αξία ,όσο και σωρευμένες αποσβέσεις με τον συντελεστή $170.000/150.000 = 1,13$ και

συνεπώς η αξία του κτηρίου θα γίνει : $(200.000 * 1,1)$ **άρα** 220.000 ευρώ και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις θα προσαρμοστούν στις 55.000 .Δηλαδή $(50.000 * 1,1)$

Η δε εύλογη παρούσα αξία του κτηρίου θα είναι :

$$(200.000 * 1,1) - (50.000 * 1,1) = 220.000 - 55.000 = 165.000 \text{ ευρώ.}$$

Τυχόν κέρδη από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων , αναγνωρίζονται , κατά στοιχείο ακινήτου, σαν διαφορά στη καθαρή θέση , στην περίοδο που προκύπτουν (αποθεματικό Επανεκτίμησης)

Όσο για τυχόν ζημίες , από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, **πρώτα συμψηφίζουν** τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης , κατά περιουσιακό στοιχείο και το εναπομένον ποσό, αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης, στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Το ποσό των θετικών διαφορών , εύλογης αξίας, (κέρδος) της καθαρής θέσης, μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, είτε σταδιακά καθώς το περιουσιακό στοιχείο , αποσβένεται, είτε εφάπαξ , κατά τη διαγραφή, είτε την καθ'οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

Για να αποφεύγονται λάθη, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία των κτηρίων που υπόκεινται σε απόσβεση, καλό θα ήταν να γίνεται στο τέλος της χρήσης και μετά την διενέργεια των ετήσιων αποσβέσεων¹³ .

Τα επενδυτικά ακίνητα¹⁴, που επιμετρώνται σε εύλογες αξίες, δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, επομένως η προσαρμογή , διενεργείται μόνο στην αξία τους

¹³ Σχετική Λογιστική Οδηγία από ΕΛΤΕ , ΕΛΠ, , παράγραφος 24.5. 1 .

¹⁴ Επενδυτικά ακίνητα, (investment property) θεωρούνται τα ακίνητα (γη, κτήριο, τμήμα κτηρίου ...) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε

και όχι και στις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους , όπως στα ιδιοχρησιμοποιούμενα.

Οι τυχόν διαφορές , από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων , σε εύλογες αξίες, πηγάζουν κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης , είτε είναι κέρδη είτε είναι ζημίες .

Το ίδιο ισχύει και για τυχόν διαφορές από επιμέτρηση των αποθεμάτων εμπορευμάτων σε εύλογη αξία .

Οι οντότητες που έχουν κάνει χρήση της δυνατότητας , επιμέτρησης των περιουσιακών τους στοιχείων σε εύλογες αξίες, πρέπει να το αναφέρουν αυτό σαφώς στο προσάρτημά τους . Επίσης μέσα στο προσάρτημα , πρέπει να περιλαμβάνονται και :

- Οι τεχνικές εκτιμήσεις και οι τυχόν υποθέσεις που βασίστηκαν .
- Η εύλογη αξία ανά κονδύλι στοιχείου και οι μεταβολές της.
- Πίνακα με την κίνηση των διαφορών της εύλογης αξίας στην διάρκεια της χρήσης, και όπου υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος , να γίνεται η καταγραφή του.
- Η λογιστική αξία των παγίων (λογιστική) , εάν αυτά δεν επιμετρούνται με εύλογες αξίες .

4.4 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

Ο νόμος 4308/2014 , εισάγει και μια νέα έννοια , αυτή της απομείωσης, που αφορά την προσαρμογή της αξίας ενός παγίου στοιχείου , σε αξίες μικρότερες από την αρχική του επιμέτρηση, στην περίπτωση που οι ενδείξεις απομείωσης είναι σχεδόν μόνιμου χαρακτήρα.

Δηλαδή, τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους και όταν στα βιβλία της οντότητας, η αξία που εμφανίζεται είναι μεγαλύτερη από την αξία ανάκτησης του συγκεκριμένου παγίου, τότε , προκύπτει ζημία απομείωσης.

Ο όρος , αφορά ενδεικτικά τις παρακάτω περιπτώσεις παγίων :

Όταν η μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου , είναι μεγαλύτερη από αυτή των αποσβέσεών του.

Όταν παρατηρηθούν δυσμενείς μεταβολές, μέσα στο περιβάλλον της οντότητας. (στο οικονομικό, νομικό ή και τεχνολογικό περιβάλλον) και τέλος , Στην περίπτωση απαξίωσης ή φυσικής βλάβης του παγίου στοιχείου.

Οι ζημίες απομείωσης, αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως λογιστικά, **ως έξοδο**. Όταν οι συνθήκες που δημιούργησαν την ζημία πάψουν να υφίστανται , τότε και οι ζημίες μπορούν να αναστραφούν, όμως χωρίς να μπορούν να υπερβούν την λογιστική αξία του παγίου πριν την απομείωση.

για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας του , αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας .

Η απομείωση που αφορά την υπεραξία , δεν αναστρέφεται .

4.5 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (ΑΡΘΡΟ 18)

Η χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease), είναι η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους , στον μισθωτή, και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου.

Για να χαρακτηριστεί μια μίσθωση ως χρηματοδοτική, θα πρέπει να έχει τις παρακάτω ενδείξεις :

- ✓ Κατά την λήξη της μισθωτικής περιόδου, η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον ενοικιαστή (μισθωτή) .
- ✓ Ο ενοικιαστής, έχει το δικαίωμα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο, σε τιμή χαμηλότερη από την εύλογη αξία , κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- ✓ Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία, είναι ειδικής και συγκεκριμένης φύσης, ώστε να τα χρησιμοποιεί μόνο ο μισθωτής χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις .
- ✓ Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται.
- ✓ Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών των μισθωμάτων , καλύπτει το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Πρέπει να υπογραμμίσουμε ιδιαίτερα , ότι , μία στις παραπάνω ενδείξεις αν υπάρχει , η μίσθωση , χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική.

Λογιστικά η αντιμετώπιση από την μεριά του μισθωτή , θα είναι ως εξής:

Θα **χρεωθεί** ένας λογαριασμός παγίου και αντίστοιχα θα **πιστωθεί** ένας λογαριασμός υποχρέωσης (χρηματοδοτική μίσθωση). Η υποχρέωση είναι ένα δάνειο (*έτσι αντιμετωπίζεται από τα ΕΛΠ*) και κάθε φορά που πληρώνεται το μίσθωμα, μειώνεται και ισόποσα η υποχρέωση , ενώ ο τόκος / έξοδο , αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό κόστος .

Αντίστοιχα από την πλευρά του εκμισθωτή, **χρεώνεται** ένας λογαριασμός απαίτησης του Ενεργητικού και **πιστώνεται** ο λογαριασμός του παγίου. Στην κάθε εισπραξη του μισθώματος , μειώνεται η απαίτηση (με το ποσό του χρεολυσίου) ισόποσα , ενώ ο τόκος , αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

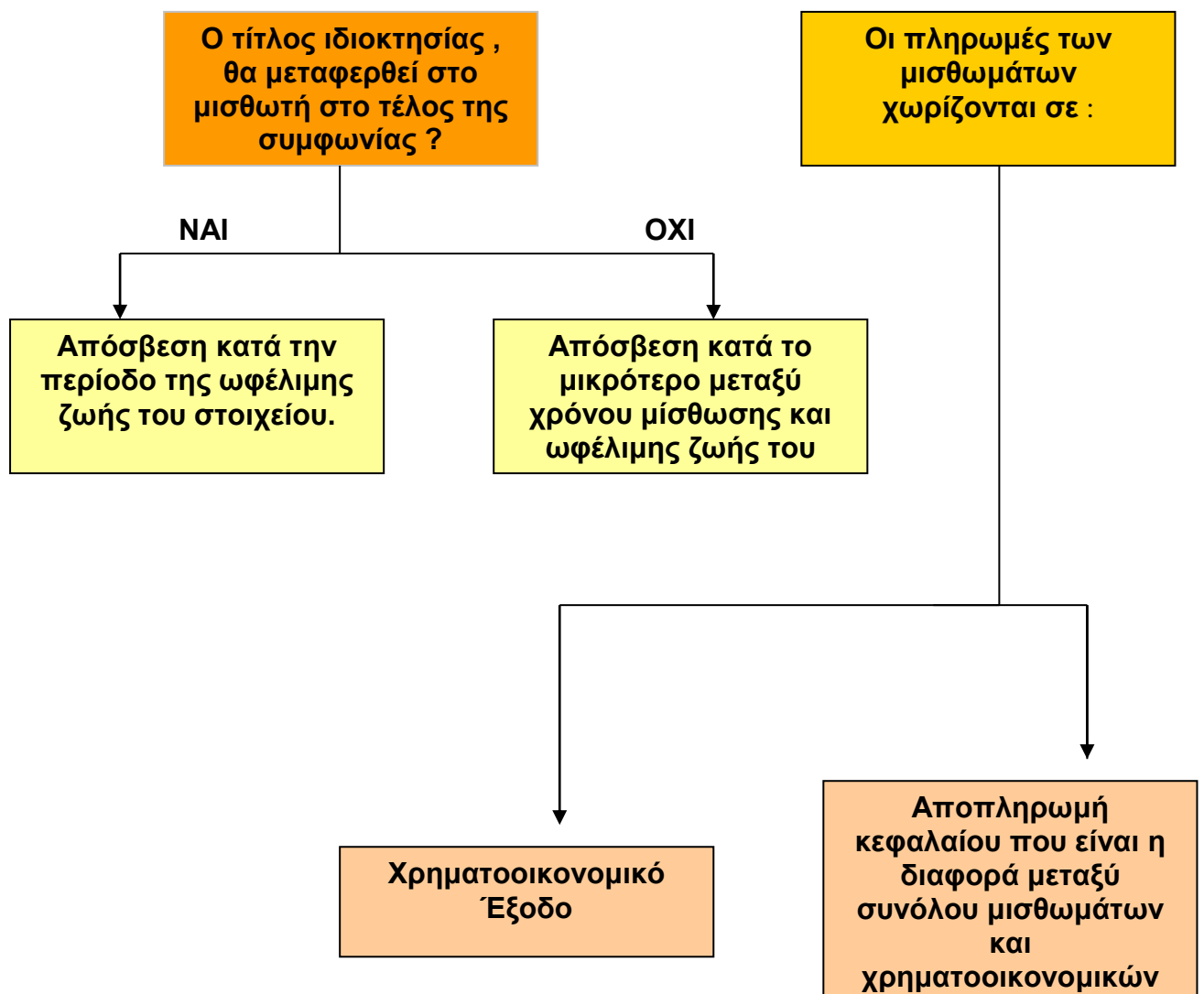
Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο πωληθεί, και στη συνέχεια επαναμισθώνεται με χρηματοδοτική μίσθωση, (sale and lease back), το ποσό που εισπράττεται από την πώληση , είναι στην ουσία σαν ποσό δανεισμού, και καταχωρείται σαν υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα χρεολύσια , που

καταβάλλονται, ενώ οι τόκοι , καταχωρούνται στα Αποτελέσματα χρήσης , σαν έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

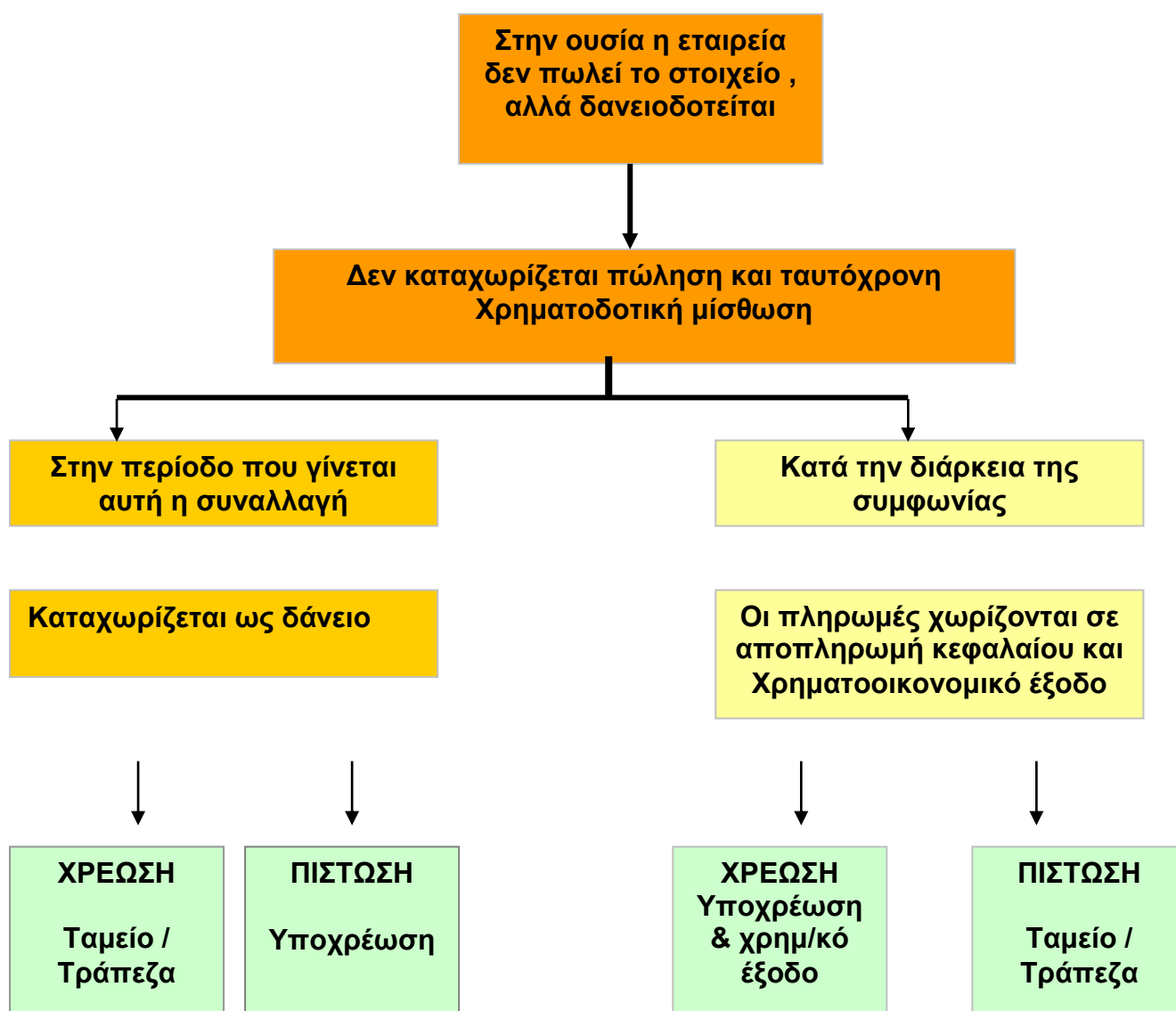
Το πάγιο που μεταβιβάστηκε , εξακολουθεί να υπάρχει στο ενεργητικό της περιουσίας του μισθωτή, σαν περιουσιακό του στοιχείο, και ο δε λογιστικός του χειρισμός , είναι ίδιος με όπως πριν μεταβιβαστεί.

Κάτω από την ίδια λογική, ο εκμισθωτής, δεν αναγνωρίζει το πάγιο που αγόρασε ως δικό του περιουσιακό στοιχείο, αλλά το ποσό που έδωσε για την απόκτησή του , που καταχωρείται ως απαίτηση από την μισθωτή.

Παρατίθεται το παρακάτω σχήμα για καλύτερη κατανόηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης :



Πώληση με ταυτόχρονη χρηματοδοτική επαναμίσθωση



4.6 ΟΡΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κάθε εταιρεία , η οποία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου της ισολογισμού , μετά από την έναρξη ισχύος του νόμου 4308/2014 , (εφαρμογή των ΕΛΠ) που δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τριών κριτηρίων :

- Σύνολο ισολογισμού 2.500.000 ευρώ,
- Καθαρό κύκλο εργασιών 5.000.000 ευρώ,
- Μέσο Όρο προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης έως 50 άτομα, **και**
- Εφόσον δεν εφαρμόζει τα ΔΛΠ,

Τότε, μπορεί να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του Νόμου 3693/2008 .

Όταν όμως η εταιρεία παύει να υπερβαίνει τα αριθμητικά τα προαναφερόμενα όρια, της προηγούμενης παραγράφου , για δύο συνεχόμενες χρήσεις, η **ευχέρεια** παρέχεται από την χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων.

Όταν η εταιρεία υπερβαίνει τα προαναφερόμενα αριθμητικά όρια, για δύο συνεχόμενες χρήσεις, η **άρση της ευχέρειας** , ενεργοποιείται από την χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων .

4.7 ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Η ΑΛΠ

Όπως έχουμε προαναφέρει , στην παρούσα εργασία μας, (κεφάλαιο 2) το τιμολόγιο ή η Α.Π.Υ , ή η Α.Λ.Π. , μπορεί να εκδοθεί είτε σε έντυπη , είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου, ή της ηλεκτρονικής απόδειξης, είναι δυνατή , σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την συναλλαγή, θα περιέχονται , καθώς επίσης ότι θα υπάρχει αντίστοιχη αποδοχή από τον λήπτη του παραστατικού , σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

Τα παραστατικά που εκδίδονται σε ηλεκτρονική μορφή ,είτε μέσω του μηχανογραφημένου συστήματος της επιχείρησης, είτε μέσω επεξεργαστή κειμένου και αποστέλλονται έντυπα στον λήπτη, δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια ή Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης.

Αντιθέτως:

Όταν τα παραπάνω παραστατικά , εκδίδονται έντυπα και στη συνέχεια σαρώνονται και αποστέλλονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον λήπτη της συναλλαγής, **τότε θεωρούνται** ως ηλεκτρονικά τιμολόγια ή Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης.

Επομένως, ηλεκτρονική είναι η έκδοση ενός παραστατικού , όταν εκδοθεί κα στη συνέχεια αποσταλεί και αντιστοίχως ληφθεί, σε ηλεκτρονική μορφή. Για να εφαρμόζονται σωστά οι διατάξεις περί του ηλεκτρονικού παραστατικού, πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη μας, και τον τρόπο αποθήκευσης καθώς και

διαβίβασης του φορολογικού αυτού στοιχείου και όχι το πώς αυτό δημιουργήθηκε αρχικά.

4.7.1 Η ΑΥΘΕΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

Ιδιαίτερα σημαντικό ζήτημα και για τους συναλλασσόμενους , αλλά και για τις φορολογικές αρχές , είναι η διασφάλιση των συναλλαγών.

Έτσι, στις διατάξεις και τους κανονισμούς των Ε.Λ.Π.¹⁵ , γίνεται ιδιαίτερη αναφορά για την αυθεντικότητα των τιμολογίων.

Οπότε:

- Πρέπει να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης , δηλαδή της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού.
- Να μην υπάρχει αλλοίωση στο περιεχόμενο του παραστατικού, (να εξασφαλίζεται η ακεραιότητά του)
- Να εξασφαλίζεται η αναγνωσιμότητά του. Δηλαδή, η οντότητα, πρέπει να διασφαλίζει ότι, όσο χρονικό διάστημα , έχει υποχρέωση φύλαξης των παραστατικών , θα πρέπει να φροντίζει να παραμένουν αυτά ευανάγνωστα .

Ο λήπτης ενός παραστατικού , που έρχεται σε συναλλαγή για πρώτη φορά με κάποιον προμηθευτή, θα πρέπει να επαληθεύει εάν τα στοιχεία του είναι σωστά , με κάθε πρόσφορο μέσο. Αυτό γίνεται, διότι η οντότητα , είναι υποχρεωμένη να λαμβάνει κάθε απαραίτητο μέτρο , εφαρμόζοντας κάθε δικλίδα ασφαλείας, ώστε να επιτυγχάνει το αδιάβλητο των συναλλαγών της.

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι :

- Μπορεί να γίνεται , χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής , μέσω κάποιου φορέα που θα έχει την σχετική έγκριση.
- Να γίνεται ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων , με την προϋπόθεση ότι θα διασφαλίζεται η γνησιότητα καθώς και η ακεραιότητα των δεδομένων .
- Μπορεί να χρησιμοποιούνται φορολογικές ηλεκτρονικές μηχανές . (ΦΗΜ) .

4.8 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ανάλογα με την κατηγορία που εντάσσεται κάθε οντότητα, (*μεγάλου , μεσαίου, μικρού και πολύ μικρού μεγέθους*) , προσδιορίζονται συγκεκριμένα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων .

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις , πρέπει να ενσωματώνονται όλες οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που έχουν λάβει χώρα στην οντότητα, και όπως αυτά έχουν αποτυπωθεί στα λογιστικά της αρχεία.

¹⁵ Νόμος 4308/2015 άρθρο 15

Στο νόμο αναφέρεται χαρακτηριστικά , ότι οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αποτελούν ένα **ενιαίο σύνολο** και θα πρέπει να παρουσιάζουν **εύλογα** τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, καθώς επίσης και τις υποχρεώσεις, τα έσοδα , τα έξοδα , τα κέρδη , τις ζημίες , καθώς και τις χρηματοροές της κάθε περιόδου.

Η έννοια της εύλογης παρουσίασης, είναι μια νέα έννοια και πολύ σημαντική , που αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να συντάσσονται οι ΧΚ, ώστε να αποτυπώνουν την χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας, με πλήρη αξιοπιστία και ακρίβεια, δίνοντας επίσης και τις απαραίτητες πληροφορίες , σε κάθε ενδιαφερόμενο για την χρηματοοικονομική της πορεία.

Επιπλέον ,με τα ΕΛΠ, εισάγεται η έννοια του **συνόλου** των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Αυτό σημαίνει ότι , αν κάποια από τις καταστάσεις που ο νόμος προβλέπει , δεν συνταχθεί ή περιέχει κάποιο σημαντικό σφάλμα, τότε αυτό σημαίνει ότι **δεν πληρείται** ο νόμος σε επίπεδο εύλογης παρουσίασης το ενιαίου συνόλου.

Φέροντας ένα παράδειγμα , ας υποθέσουμε ότι μια οντότητα «μεγάλου μεγέθους» , δεν συνέταξε ή συνέταξε ελλιπώς την Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής της Θέσης. Όμως , σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, πρέπει να συντάσσει Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

Έτσι, η οντότητα δεν πληροί τις διατάξεις του νόμου περί εύλογης παρουσίασης, παρόλο που οι υπόλοιπες καταστάσεις δεν έχουν κάποιο σημαντικό σφάλμα.

Ωστόσο, η έννοια της εύλογης παρουσίασης των Χ.Κ , αφορά καθαρά και μόνο την λογιστική παρακολούθηση και την απεικόνιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και δεν έχει κάποια φορολογική σημασία.

Η μη σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής θέσης, ή η αποτύπωση ενός κονδυλίου σε άλλο λογαριασμό από τον προβλεπόμενο από το νέο Λογιστικό Σχέδιο, δεν έχει φορολογικές επιπτώσεις π.χ. στο εισόδημα , έχει όμως στην εύλογη παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων¹⁶.

Στον επόμενο πίνακα παρουσιάζονται οι υποχρεώσεις που έχουν οι οντότητες σχετικά με το είδος των οικονομικών καταστάσεων , και ανάλογα με το μέγεθός τους¹⁷.

¹⁶ Λογιστική οδηγία εφαρμογής του Νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

¹⁷ Άρθρο 16 ΕΛΠ

Οικονομικές Καταστάσεις	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές Οντότη -τες	Πολύ μικρές Οντότητες
Ισολογισμός ή Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης	X	X	X	X
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	X	X	X	X
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	X	X		
Κατάσταση χρηματοροών	X			
Προσάρτημα (σημειώσεις)	X	X	X	X

Σημείωση: οι πολύ μικρές οντότητες , μπορούν να προετοιμάζουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων . Επίσης, οι πολύ μικρές οντότητες (α1, παράγραφος 2γ, ΟΕ. ΕΕ. Ατομική ,κ.λπ.) μπορούν να ετοιμάζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων .

Το υπόδειγμα του Ισολογισμού , όπως αυτό παρουσιάζεται στο Παράρτημα Β του νόμου, και εμείς θα παραθέσουμε στο παράρτημα των υποδειγμάτων , της παρούσης εργασίας μας , είναι συμβατό με αυτό των Δ.Π.Χ.Α..

Το υπόδειγμα της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων Χρήσης, περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» και την «κατά είδος»

Ο πίνακας Μεταβολών Καθαρής θέσης , είναι μια νέα κατάσταση που έρχεται να αντικαταστήσει τον Πίνακα της διάθεσης κερδών του Π.Δ. 1123/80 του ΕΓΛΣ. Απεικονίζει τα υπόλοιπα της αρχής και τέλους, καθώς και την κίνηση των κονδυλίων της καθαρής θέσης.

Η κατάσταση Των Χρηματοροών , παρουσιάζεται με την έμμεση μέθοδο, και φαίνονται σε αυτή οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου. Διαχωρίζονται δε, σύμφωνα με τις δραστηριότητες, σε λειτουργικές , επενδυτικές και χρηματοδοτικές.

Στο Προσάρτημα ή Σημειώσεις, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δίνονται όλες οι αναλύσεις περιγραφές και τυχόν πρόσθετες πληροφορίες , που είναι ικανές να επεξηγήσουν τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων¹⁸.

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις , με νομική μορφή Ο.Ε, ή Ε.Ε, ή ατομικές επιχειρήσεις ή οι αυτοαπασχολούμενοι , που τηρούσαν βιβλία εσόδων-εξόδων έως σήμερα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, θα συνεχίσουν να τα τηρούν με τον ίδιο ακριβώς τρόπο (τα λογιστικά τους αρχεία- βιβλία)

¹⁸ Οι βασικές διατάξεις των Ε.Λ.Π. ,Κατευθυντήριες γραμμές του διαδικτυακού τόπου <http://Deloitte.com>

Επομένως, για τις **μικρές και πάρα πολύ μικρές οντότητες** , που σίγουρα αποτελούν και το μεγαλύτερο μερίδιο της ελληνικής οικονομίας, ο παρακάτω πίνακας , είναι ενδεικτικός στην περιγραφή των υποχρεώσεών τους.

Κύκλος εργασιών	< = 1.500.000
Νομική μορφή	Ο.Ε. – Ε.Ε. – ατομικές , μη κερδοσκοπικές (Ν. 4308/2014 παρ.2γ άρθρο 2)
Μπορούν να τηρούν	Απλογραφικό λογιστικό σύστημα (πρώην απλογραφικά βιβλία ή βιβλία Β΄ κατηγορίας)
Δε χρησιμοποιούν	Λογιστικό σχέδιο
Καταρτίζουν στο τέλος του χρόνου	Συνοπτική Κατάσταση αποτελεσμάτων
Αρχείο περιουσιακών στοιχείων	Τηρούν μητρώο παγίων και αρχείο απογραφής αποθεμάτων (εκτός εάν απαλλάσσονται)
Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων	Δεν τηρούν
Αποσβέσεις	Διενεργούν και καταγράφουν μόνο τις φορολογικές αποσβέσεις
Αναβαλλόμενη φορολογία	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας
Προσάρτημα	Καταρτίζουν ένα πολύ απλοποιημένο προσάρτημα , με ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία (επωνυμία , έδρα, δραστηριότητα κ.λπ.)

Οι οικονομικές καταστάσεις που έχουν υποχρέωση να συντάσσουν οι «μεγάλου μεγέθους» και «μεσαίου μεγέθους» οντότητες, μοιάζουν περισσότερο με αυτές που έπρεπε να καταρτίζουν στα Δ.Π.Χ.Α και διαφέρουν κατά πολύ από αυτές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Για τις μεγάλες οντότητες που δεν συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τις αρχές που ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Α , έχουν την υποχρέωση σύνταξης Κατάστασης Χρηματοροών.

Πρέπει να σημειώσουμε , ότι από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, προβλέπονταν η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης , καθώς και η Κατάσταση Χρηματοροών , για τις εταιρείες Δημοσίου Ενδιαφέροντος , καθώς επίσης και για αυτές που περιλαμβάνονταν σε όμιλο επιχειρήσεων (και είχαν έτσι και αλλιώς την υποχρέωση κατάρτισης

ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων) ανεξάρτητα εάν εφαρμόζαν τις διατάξεις των Δ.Π.Χ.Α..

Δεν επιτρέπονται πλέον οι αποκλίσεις στη δομή και το περιεχόμενο των καταστάσεων , εκτός από ορισμένες περιπτώσεις, όπως π.χ. η μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων για να εξυπηρετούνται καλύτερα οι ανάγκες της επιχείρησης, καθώς και η συγχώνευση τυχόν κονδυλίων με ασήμαντα ποσά.

Κατά κανόνα δεν επιτρέπονται οι συμψηφισμοί στα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

Για να παραμένουν συγκρίσιμες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δεν θα πρέπει να μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο , ο τρόπος απεικόνισής του καθώς και το περιεχόμενό τους. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, θα πρέπει να προσαρμόζονται αναλόγως.

Η ολοκλήρωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , θα πρέπει να ολοκληρώνεται το συντομότερο μεταξύ:

- Σε έξι μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου ή
- Από την λήξη του χρονικού περιθωρίου που επιτρέπεται από την οντότητα να εκπληρώσει τις φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις της.

4.9 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Μέσα στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθορίζεται ότι οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις κάθε οντότητας, πρέπει να καταρτίζονται με βάση δύο θεμελιώδης παραδοχές :

- Της ενσωμάτωσης των συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα στην οντότητα και η καταχώρησή τους στις Χ.Κ. κατά το χρόνο που συμβαίνουν και όχι κατά το χρονικό διάστημα που τακτοποιούνται ταμειακά. (αρχή του δεδουλευμένου)
- Η συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας, εκτός εάν υπάρχει απόφαση από την διοίκηση προς πώληση ή παύση των λειτουργιών της για κάποιο συγκεκριμένο λόγο.

Επίσης , οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, θα πρέπει να συντάσσονται με βάση των παρακάτω γενικών αρχών όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις των ΕΛΠ. :

- Όλες οι λογιστικές πολιτικές που έχουν επιλεγεί από την οντότητα, θα πρέπει να χρησιμοποιούνται οι ίδιες από περίοδο σε περίοδο , χωρίς αλλαγή. (βάσεις επιμέτρησης, λογιστικές αρχές κ.λπ.)
- Τα ποσά της προηγούμενης περιόδου, θα πρέπει να είναι συγκρίσιμα με της τρέχουσας , έτσι, όπου απαιτείται , θα πρέπει να προσαρμόζονται.
- Η αναγνώριση (ενσωμάτωση) καθώς και η επιμέτρηση κάθε στοιχείου που αναφέρεται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση

Αποτελεσμάτων , θα πρέπει να γίνεται με σύνεση , χωρίς υπερβολές και ανατιολόγητες εκτιμήσεις .

- Οι συμψηφισμοί , περιουσιακών στοιχείων , υποχρεώσεων , εσόδων ή εξόδων , δεν επιτρέπονται . Η εμφάνιση των κονδυλίων πρέπει να είναι αναλυτική , χωρίς να γίνονται τυχών συμψηφισμοί. Παράδειγμα : στην οντότητα , υπάρχει μια οφειλή σε προμηθευτή του ποσού των 30.000 ευρώ και αντίστοιχα, ο ίδιος εμφανίζεται και ως πελάτης στα βιβλία της οντότητας, με οφειλή 15.000 ευρώ. Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις , θα πρέπει να εμφανίζονται και τα δύο κονδύλια αναλυτικά , δηλαδή στο Ενεργητικό η απαίτηση της οντότητας των 15.000 ευρώ και στο Παθητικό η υποχρέωση της οντότητας των 30.000 ευρώ, και σε καμία περίπτωση το συμψηφισθέν ποσό των 15.000 στο Παθητικό.
- Όλες οι αρνητικές προσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στο αποτέλεσμα της περιόδου που πραγματοποιήθηκε .
- Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων , θα πρέπει να προκύπτουν και να αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου .
- Σε κάθε απεικόνιση της συναλλαγής, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη , η οικονομική ουσία και όχι ο τύπος της συναλλαγής¹⁹.(substance over form)
- Σε περίπτωση ανακάλυψης λαθών της προηγούμενης περιόδου, η αναγνώρισή τους γίνεται στην τρέχουσα .
- Τα υπόλοιπα των κονδυλίων του Ισολογισμού της έναρξης, πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.
- Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, γίνεται για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Τα κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία του κλεισίματος του Ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.
- Υποχρεώσεις που τυχόν θα προκύψουν, καθώς και περιουσιακά στοιχεία που πιθανόν να αποκτηθούν στο μέλλον , **δεν** περιλαμβάνονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.
- Διατάξεις των ΕΛΠ που είναι σχετικές με την αναγνώριση και την επιμέτρηση ή την παρουσίαση , γνωστοποίηση και ενοποίηση , μπορεί να μην εφαρμόζονται από την οντότητα, μόνο εφόσον αυτό δεν έχει σοβαρές επιπτώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της.
- Επιτρέπεται στις οντότητες, προκειμένου να βρουν λύσεις για ορισμένα λογιστικά θέματα που έχουν προκύψει , να καταφεύγουν στις διατάξεις των Δ.Π.Χ.Α. (αυτό αφορά κυρίως τις μεγάλες επιχειρήσεις, που χρειάζονται καθοδήγηση σε δύσκολα και πολύπλοκα λογιστικά θέματα)
- Εάν προκύψουν γεγονότα μετά την περίοδο στην οποία αναφέρονται οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις , αλλά πριν αυτές εγκριθούν από το αρμόδιο όργανο , και αυτά τα γεγονότα , επηρεάζουν τα

¹⁹ Tax Bulletin Ιανουάριος του 2015

κονδύλια του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, τότε , μπορεί να γίνει η αναγνώρισή τους στη τρέχουσα περίοδο. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι : η μείωση κονδυλίου απαιτήσεων , από ζημία που προέκυψε από πτώχευση πελάτη . Ομως , για γεγονότα που προέκυψαν πριν από την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο , αλλά οι συνθήκες που τα προκάλεσαν, ήταν χρονικά μετά το τέλος της περιόδου, τότε, τυχόν ζημίες ,όσο σημαντικές και αν είναι , δεν αναγνωρίζονται στην κλειόμενη χρήση . π.χ. καταστροφή περιουσιακού στοιχείου μεγάλης αξίας , λόγω πυρκαγιάς²⁰.

- Σε περίπτωση που οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις , συντάσσονται χωρίς την παραδοχή από την διοίκηση της οντότητας , περί συνέχισης της δραστηριότητάς της , τότε:
 - I. τα περιουσιακά της στοιχεία πρέπει να επιμετρηθούν στην ρευστοποιήσιμη αξία τους ,
 - II. οι υποχρεώσεις της οντότητας πρέπει να επιμετρηθούν στο ύψος ενδεχόμενου διακανονισμού ,
 - III. η δε εκτίμηση αυτή , πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα του ισολογισμού .

Σε περίπτωση που η εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων , έρχεται σε αντίθεση με την υποχρέωση της οντότητας περί εύλογης παρουσίασης, τότε, παρέχεται η δυνατότητα παρέκκλισης .

Σε αυτή την περίπτωση , θα πρέπει να αναφέρεται το γεγονός και να τεκμηριώνεται στο συνοδευόμενο προσάρτημα, καθώς επίσης , θα πρέπει να αναλύονται και οι επιπτώσεις της συγκεκριμένης παρέκκλισης στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας²¹.

4.10 ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων / οντοτήτων ,που έχουν την μορφή των Α.Ε. Ε.Π.Ε και Ι. Κ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 & 22 του Νόμου 3190/1955, των άρθρων 7β & 43β του Κ.Ν.2190/1920 , του Νόμου 4072/2012 και των άρθρων 2,4,13 και 15 του Νόμου 3419/2005 ,ως ισχύουν , καταχωρούνται στο Γ.Ε.Μ.Η .

Η ακολουθούμενη πλέον διαδικασία , σύμφωνα με το άρθρο 232 του Νόμου 4072/2012 , έχει περιορίσει την υποχρέωση των Α.Ε. των Ε.Π.Ε και των Ι.Κ.Ε για την δημοσίευση των πράξεων και των στοιχείων τους , ως εξής²²:

*«όπου στον Κ. Ν. 2190/1920 , και στον Ν. 3190/1955, προβλέπεται η δημοσίευση σε άλλα έντυπα μέσα εκτός από το ΦΕΚ/ΤΑΕ-ΕΠΕ και ΓΕΜΗ, αυτή μπορεί να αντικαθίσταται με **ανάρτηση των δημοσιευθέντων πράξεων***

²⁰ Λογιστική οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 438/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες Διατάξεις» ΕΛΚΕ

²¹ Tax Bulletin

²² Νόμος 4072/2012 άρθρο 232

και στοιχείων στην ιστοσελίδα της εταιρείας , εφόσον η διεύθυνση αυτής , έχει καταχωρηθεί στην Μεριδα της εταιρείας .Για την ανάρτηση των παραπάνω πράξεων , και στοιχείων στην ιστοσελίδα της εταιρείας, ενημερώνεται αμελλητί το οικείο Μητρώο.....» Η ενημέρωση γίνεται με σχετική ειδική αίτηση γνωστοποίησης .

«εάν η εταιρεία δεν διατηρεί ιστοσελίδα, ή δεν έχει καταχωρίσει αυτήν στην Μεριδα της , οι δημοσιεύσεις της προηγούμενης παραγράφου, πραγματοποιούνται , εκτός από το ΦΕΚ/ΤΑΕ –ΕΠΕ και ΓΕΜΗ, και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα πανελλαδικής κυκλοφορίας».

Σε **έντυπη** μορφή επίσης , πρέπει να συνοποβάλλονται στο ΓΕΜΗ πρωτότυπα νόμιμα υπογεγραμμένα από τους αρμοδίους τα κάτωθι:

1. Ισολογισμός της χρήσης
2. Αποτελέσματα χρήσης
3. Πίνακας διάθεσης Αποτελεσμάτων
4. Προσάρτημα
5. Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου για τις Α.Ε. ή Διαχειριστών για τις ΕΠΕ και για τις Ι.Κ.Ε
6. Έκθεση Ελεγκτών (αν και όταν απαιτείται) (για τις ΙΚΕ δεν απαιτείται)
7. Άλλο έγγραφο προς δημοσίευση



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΦΑΣ – ΔΛΠ – ΕΛΠ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΦΑΣ – ΔΛΠ – ΕΛΠ

5.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΚΦΑΣ /ΔΛΠ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Με τις νέες διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που ίσχυε από τον Ιανουάριο του 1982 με βάση το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του ΕΓΛΣ», καταργείται και εισάγονται σημαντικές αλλαγές.

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει στην εργασία μας, νέοι κανόνες καθιερώνονται, αλλάζοντας τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία, καθώς και τον τρόπο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι βασικότερες διαφορές μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Ελληνικών Προτύπων, όπως μπορούμε να επισημάνουμε είναι:

- Ο πίνακας **Διάθεσης αποτελεσμάτων**, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, καταρτιζόταν σαν ξεχωριστό τμήμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ με τις διατάξεις των ΕΛΠ, **τον καταργούν**. Η πληροφόρηση που είχαμε από τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, τώρα προκύπτει από τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης της οντότητας.
- Η κατάρτιση της Κατάστασης των Χρηματοροών, σε περιπτώσεις ομίλων, σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ, ήταν υποχρεωτική, ενώ με τα ΕΛΠ, καταρτίζεται όταν το επιβάλλει το μέγεθος της οντότητας, και σε απλή και ενοποιημένη βάση.
- Με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ, η Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, ήταν υποχρεωτική. Με τα ΕΛΠ, η προαναφερθείσα κατάσταση καταργήθηκε, ενώ προβλέπεται πίνακας της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων ο οποίος έχει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά είδος» και την «κατά λειτουργία». Η μεν κατά λειτουργία παρουσίαση είναι όμοια με τα ΕΓΛΣ, η δε κατά είδος, όπως αυτή προβλέπεται και από τα Δ.Π.Χ.Α. Η κατάσταση κατά είδος, περιλαμβάνει τους **βασικούς λογαριασμούς των εσόδων και των εξόδων κατά είδος**, εκφράζοντας έτσι, την καταργημένη από τις νέες διατάξεις «κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης», του ΕΓΛΣ. Επίσης, σημαντικό αναφοράς είναι το ότι ο νέος νόμος δεν προβλέπει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω του κυκλώματος εγγραφών της ομάδας 8, όπως ίσχυε σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Έτσι, **καταργούνται** και οι λογαριασμοί της συγκέντρωσης 80

Γενική Εκμετάλλευση , 86 Αποτελέσματα Χρήσης , 88 Αποτελέσματα προς διάθεση και 89 Ισολογισμός .

- Τα ΕΛΠ , για τα **έξοδα πολυετούς απόσβεσης**, έχουν απευθείας καταχώρηση στα **αποτελέσματα χρήσης**, ενώ με το ΕΓΛΣ, είχαν πενταετή απόσβεση. Επίσης, με Το ΕΓΛΣ , δεν προσδιοριζόταν με σαφήνεια , τα κριτήρια με βάση τα οποία τα έξοδα χαρακτηριζόντουσαν ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Με τα ΕΛΠ, τα **έξοδα της πολυετούς απόσβεσης, διατηρούνται μόνο μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους**.
- Τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων , σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , απεικονίζονταν στο Ενεργητικό , και αποσβένονταν μέσα σε πέντε έτη. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων, **προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του παγίου** .
- Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου & έκδοσης ομολογιακών δανείων , σύμφωνα με το ΕΓΛΣ , απεικονίζονταν στο Ενεργητικό και αποσβένονταν εντός πέντε ετών .Με τα ΕΛΠ, τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου, εάν είναι σημαντικά , αφαιρούνται από την Καθαρή Θέση (*ειδάλλως βαρύνουν κατευθείαν τα αποτελέσματα χρήσης*) . Τα έξοδα έκδοσης ομολογιακών δανείων, ή αποσβένονται με την σταθερά μέθοδο αποσβέσεων κατά την διάρκεια του δανείου, ή αφαιρούνται από την υποχρέωση του δανείου .
- Οι «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», σύμφωνα με το ΕΓΛΣ , εμφανίζονταν στο Ενεργητικό στην κατηγορία των Ασώματων Ακινητοποιήσεων του Ισολογισμού και η απόσβεσή τους , γινόταν μέσα σε μια πενταετία. Στα ΕΛΠ, **προσαυξάνουν το κόστος κτήσης** των παγίων στοιχείων ή βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης .
- Σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , σε ότι αφορά τη Χρηματοδοτική μίσθωση, τα μίσθια , απεικονίζονταν σε λογαριασμούς πληροφόρησης (τάξεως) , τα δε μισθώματα, βαρύνανε τα αποτελέσματα χρήσης, ως έξοδα. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα πάγια στοιχεία από Χρηματοδοτική Μίσθωση, αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, ενώ η καταβολή των μισθωμάτων, καταχωρείται και μειώνει αντίστοιχα , την υποχρέωση.
- Σημαντικές είναι και οι αλλαγές οι σχετικές με την πώληση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας , και του λογιστικού τους χειρισμού, , όταν αυτά στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση (sale and Leaseback) . Το ποσό που θα εισπραχθεί από την πώληση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση , η οποία μειώνεται με τα χρεολύσια που καταβάλλονται στη συνέχεια. Οι τόκοι που είναι σχετικοί με τα παραπάνω , καταχωρούνται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Το πάγιο στοιχείο , έστω και αν πωληθεί, αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο.

- Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ , οι συντελεστές αποσβέσεων για τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης, καθορίζονται από την Φορολογική νομοθεσία. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η οντότητα , χρησιμοποιεί εκτιμητές , προκειμένου η αξία των ακινήτων της, να αναπροσαρμόζεται . Μετά , γίνεται η απόσβεση των παγίων , με βάση **την εκτιμώμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου**. Στις μεθόδους των αποσβέσεων στα ΕΛΠ, εκτός από την σταθερά και την φθίνουσα μέθοδο, αναγνωρίζεται και η μέθοδος των παραγομένων μονάδων. Όταν υπάρχουν δε, διαφορές των λογιστικών με τις φορολογικές αποσβέσεις, προκύπτει η ανάγκη παρακολούθησής τους. Εάν με απόφαση της διοίκησης της επιχείρησης, κριθεί ότι δεν υπάρχουν ιδιαίτερες διαφορές ανάμεσα στις φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις , τότε δεν υπάρχει λόγος παρακολούθησής τους. Στις πολύ μικρές οντότητες, όπως αυτές αναφέρονται στις διατάξεις των ΕΛΠ, εφαρμόζονται μόνο οι φορολογικές αποσβέσεις.
- Σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , η αποτίμηση των αποθεμάτων , γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμής κτήσεως και τρέχουσας. Η αξία των αποθεμάτων βρισκόταν με τις μεθόδους LIFO FIFO και την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, **καταργείται η μέθοδος αποτίμησης LIFO** , και παραμένουν μόνο οι μέθοδοι της αποτίμησης με το Μέσο Σταθμικό Κόστος, και FIFO.
- Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ , σε περίπτωση κερδών , οι ίδιες μετοχές απεικονίζονται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού, με ισόποσο σχηματισμό αποθεματικού. Αν δεν υπάρχουν κέρδη, τότε εμφανίζονται αφαιρετικά από τα Ίδια Κεφάλαια . Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι ίδιες μετοχές , **δεν αναγνωρίζονται ως στοιχείο του Ενεργητικού** και απεικονίζονται στον Ισολογισμό , **αφαιρετικά από την Καθαρή Θέση**, ανεξάρτητα από το εάν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές.
- Σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται κατευθείαν στα αποτελέσματα, ενώ οι πιστωτικές , παραμένουν στον αντίστοιχο λογαριασμό των προβλέψεων. Στα ΕΛΠ, οι **συναλλαγματικές διαφορές**, στο σύνολό τους , (συμψηφιστές , χρεωστικές ή πιστωτικές) μεταφέρονται **στα αποτελέσματα χρήσης**.
- Σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , υπήρχαν κατηγορίες εσόδων και δαπανών που εντάσσονταν ως έκτακτα αποτελέσματα. Στα ΕΛΠ, στην κατηγορία των εκτάκτων αποτελεσμάτων , καταχωρούνται **μόνο τα πραγματικά έκτακτα γεγονότα** , όπως π.χ. σεισμοί, πυρκαγιές κ.λπ.
- Με τα ΕΛΠ, εισάγεται η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου ενώ στο ΕΓΛΣ δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος . Όπως επίσης έχουμε επισημάνει και παραπάνω στην εργασία μας, αναβαλλόμενος φόρος , μπορεί να προκύψει όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.

- Σύμφωνα με τα ΕΓΛΣ , τα μερίσματα και τα αποθεματικά , που προέρχονται από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης, εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων .
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, ο μέσος όρος των απασχολουμένων σε μια επιχείρηση, καθορίζει το μέγεθός της. Πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 , το πλήθος των απασχολουμένων από μία επιχείρηση , ήταν ένα από τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Ορκωτούς λογιστές ή όχι.
- Άλλη σημαντική αλλαγή ,είναι ότι όταν η επιχείρηση, τηρεί ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης , (παραλαμβανομένων και αποστελλόμενων αγαθών) τότε, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η φυσική καταμέτρηση , δύναται να αντικατασταθεί από το σύστημα κυλιόμενων απογραφών.
- Κάτι που έχει αλλάξει με την εισαγωγή των διατάξεων των ΕΛΠ, είναι επίσης και το ότι η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος μιας οντότητας, καθώς και τα λογιστικά της αρχεία, κρίνονται ως ένα ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά και από επιμέρους συστατικά.
- Εισάγεται η υποχρέωση της παρακολούθησης της διακίνησης των αποθεμάτων , είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης , είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης , είτε με τιμολόγιο. Με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, αυτή η υποχρέωση , αφορούσε μόνο τα αποθέματα που δεν είχαν τιμολογηθεί.
- Δεν είναι πλέον υποχρεωτικό να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που πραγματοποιεί την διακίνηση αγαθών. Επίσης , δεν αποτελεί υποχρέωση και η αναγραφή του τόπου αποστολής και προορισμού.
- Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να είναι είτε τιμολόγιο ,ή ΑΛΠ ή ΔΑ , δηλαδή δεν απαιτείται συνενωμένο στοιχείο ως παραστατικό διακίνησης. Και μόνο του το τιμολόγιο , χωρίς δελτίο αποστολής, μπορεί να συνοδεύει τα αγαθά κατά την διακίνησή τους.
- Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να έχει ηλεκτρονική μορφή, αρκεί η έκδοσή του , να έχει εξασφαλιστεί πριν την διακίνηση των αποθεμάτων . (π.χ. αποστολή Δ.Α. με mail πριν την έναρξη της διακίνησης) .
- Δεν ορίζεται πλέον ο τόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων της οντότητας . Επίσης δεν δίνονται περιορισμοί για το αν θα πρέπει να τηρούνται εντός ή εκτός της έδρας της οντότητας , ούτε εάν μπορούν ή δεν μπορούν τα λογιστικά αρχεία να τηρούνται από τρίτο πρόσωπο. Επίσης, δεν απαιτείται ούτε απλή γνωστοποίηση από την οντότητα για την εκτός έδρας τήρηση των λογιστικών της αρχείων , αρκεί όταν αυτά ζητηθούν από τις ελεγκτικές αρχές , να παρασχεθούν σε εύλογο χρονικό διάστημα.
- Με τα όσα όριζε ο ΚΒΣ και αργότερα ο ΚΦΑΣ, η επιχείρηση , έπρεπε μέχρι την **20^η** ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την

λήξη της χρήσης / περιόδου, να ενημέρωνε το βιβλίο απογραφής, με τις ποσότητες των αποθεμάτων. Με τα ΕΛΠ, δεν ορίζεται συγκεκριμένος χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών.

- Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, οι Ο.Τ.Α και το Δημόσιο, **δεν εκδίδουν** τιμολόγιο, παρά μόνο για πράξεις που διενεργούνται και υπάγονται σε ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΛΠ. Ο ΚΦΑΣ, προέβλεπε, ότι σε κάθε περίπτωση συναλλαγής τους με άλλο υπόχρεο, θα πρέπει να εκδίδουν τιμολόγιο.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, ως τιμολόγιο, θεωρείται οποιοδήποτε έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες που απαιτείται να έχει ένα τιμολόγιο, αρκεί να το αποδέχεται ο λήπτης του αγαθού ή της υπηρεσίας. Παρόμοιες ήταν και αντίστοιχα οι διατάξεις του ΚΦΑΣ, με την διαφορά ότι οι νέες διατάξεις, ορίζουν την προϋπόθεση της **αποδοχής** του εγγράφου, αντί του τιμολογίου.
- Σε ότι αφορά την αναγνώριση των πωλήσεων, παύει πλέον να συνδέεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από την αρχή του δεδουλευμένου. Επομένως, όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω στην παρούσα εργασία μας, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν αυτά καθίστανται δεδουλευμένα και η καταχώρηση των εσόδων, στηρίζεται στα πραγματικά γεγονότα, χωρίς την προϋπόθεση έκδοσης τιμολογίου. (η οποία μπορεί να γίνει αργότερα)
- Επειδή μεταξύ του χρόνου έκδοσης ενός τιμολογίου προς το Δημόσιο ή τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, και του χρόνου είσπραξης του αντίστοιχου ποσού, υπήρχε μεγάλη καθυστέρηση, η έκδοση των τιμολογίων προς το Δημόσιο από ελεύθερους επαγγελματίες, γινόταν με την είσπραξη του ποσού. Με τις διατάξεις των ΕΛΠ, δεν ισχύει πλέον αυτό. Όταν ο πελάτης είναι το Δημόσιο, το τιμολόγιο, μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της περιόδου.
- Με τα ΕΛΠ εισάγεται για πρώτη φορά, η δυνατότητα ηλεκτρονικής έκδοσης ΑΠΥ, Τιμολογίου, ΑΛΠ, αντί για την χρήση της Φ.Τ.Μ. ή των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, χωρίς να απαλλάσσεται ο αρχικός υπόχρεος από τις ευθύνες που ορίζονται και προβλέπονται από τον νόμο.

5.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Οι νέοι όροι που έχουν εισαχθεί με τα ΕΛΠ, όπως για παράδειγμα η επιμέτρηση, η εύλογη αξία, η αναγνώριση, καθώς και οι νέοι λογιστικοί κανόνες και η απεικόνιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, (σύμφωνα με τα ΕΛΠ), έχουν δημιουργήσει την εντύπωση ότι τα Ε.Λ.Π μοιάζουν πολύ Με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Ωστόσο, υπάρχουν αρκετές διαφορές που θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε στην συνέχεια της εργασίας μας.

Έτσι, τοπίζουμε ως διαφορές μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α και των Ε.Λ.Π. τα παρακάτω:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, η αίτηση για σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων , εξαρτάται από το μέγεθος της οντότητας. Έτσι, όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος, τόσο περισσότερες είναι και οι υποχρεώσεις της προς σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων . Αντίστοιχα , σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α , η οντότητα , καταρτίζει συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις , ανεξάρτητα του μεγέθους της .
- Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α , η κατάρτιση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών , μπορεί να γίνει και με την άμεση και με την έμμεση μέθοδο, ενώ με βάση τις διατάξεις των ΕΛΠ, η κατάσταση αυτή συντάσσεται μόνο με την έμμεση μέθοδο.
- Σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Π.Χ.Α , στο βιβλίο των απογραφών , καταχωρούνται και οι καταστάσεις :
 - συμφωνία της φορολογικής με την λογιστική βάση
 - κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.
 - Κατάσταση σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών .
 - Ανακεφαλαιωτικός πίνακας φορολογικών αποθεματικών .

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ΕΛΠ, δεν τίθεται θέμα καταχώρισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στο Βιβλίο των απογραφών . Κάθε αρχείο απογραφών , μπορεί να είναι αυτοτελές²³.

- Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α , οι τόκοι των έντοκων υποχρεώσεων ενός παγίου που ιδιοπαράγεται, προσαυξάνουν την αξία κτήσης του , ενώ με τα ΕΛΠ, η επιχείρηση, έχει την δυνατότητα της επιλογής. Μπορεί να επιλέξει εάν θα επιβαρυνθούν ή όχι τα πάγια μακράς περιόδου κατασκευής με τους παραπάνω τόκους.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων και των επενδυτικών ακινήτων , επαναπροσδιορίζεται ανά τετραετία και ανά διετία αντίστοιχα ή κάθε φορά που επιβάλλεται από τις συνθήκες της αγοράς. Με τα Δ.Π.Χ.Α , όταν η διοίκηση της οντότητας επιλέξει την μεταγενέστερη επιμέτρησή τους σε εύλογη αξία (για τα παραπάνω αναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία) , αυτή πρέπει να επαναπροσδιορίζεται τακτικά , δίχως να γίνεται προσδιορισμός της χρονικής περιόδου .
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, δεν υπόκεινται σε απόσβεση , εφόσον δεν εκτιμάται η ωφέλιμη ζωή τους με αξιοπιστία. Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, όταν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου

²³ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , Ανάλυση και Ερμηνεία , Δημήτρης , Πάρης, Γιάννης Σταματόπουλος 2015. Εκδόσεις Forin. Σταματόπουλος

της οντότητας , δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, τότε υπόκειται σε δεκαετή απόσβεση.

- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , παρέχεται η δυνατότητα στην οντότητα, να αλλάξει την λογιστική της πολιτική , και να επιλέξει επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών της στοιχείων στην εύλογη αξία τους , ενώ με βάση τα ΕΛΠ, δεν δίνεται η παραπάνω δυνατότητα . Έτσι, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στο μέλλον , θα μπορούν να επιμετρηθούν μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεώς τους.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι δαπάνες ανάπτυξης αποσβένονται σε δέκα έτη , ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένονται σύμφωνα με τα ωφέλημα έτη ζωής του παγίου στοιχείου.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ , η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται μόνο όταν έχει μόνιμο χαρακτήρα ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , για να αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν εξετάζεται το μόνιμο του χαρακτήρα.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, στην πώληση και επαναμίσθωση με λειτουργική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα της πώλησης σε κάθε περίπτωση. ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, για την αναγνώριση του αποτελέσματος από την πώληση, εκτιμάται η ουσία της συναλλαγής , όπως για παράδειγμα , οι συνθήκες της συγκεκριμένης πώλησης ,σε σχέση με το τι ισχύει στην αγορά.
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων , απεικονίζονται στον ισολογισμό , μαζί με τα αποθέματα. Στα ΔΠΧΑ, αντίστοιχα, δεν καταχωρούνται στο κονδύλι των αποθεμάτων .
- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η διοίκηση της οντότητας μπορεί να επιλέξει εάν οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων θα επιβαρύνουν ή όχι τα αποθέματα μακράς περιόδου κατασκευής. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι τόκοι αυτοί προσαυξάνουν την αξία των αποθεμάτων .
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , για τον προσδιορισμό του υπολοίπου της πρόβλεψης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, απαιτείται αναλογιστική μελέτη, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους , μετά την έξοδο από την υπηρεσία , επιμετρώνται είτε σύμφωνα με την νομοθεσία, είτε σύμφωνα με αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο. (όταν αυτή έχει σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις)
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , οι κρατικές επιχορηγήσεις , είτε μειώνουν την αξία κτήσης των επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων ,είτε αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις . Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις , με τα ποσά που έχουν εισπραχθεί , ή έχουν καταστεί ως οριστικά .
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ο αναβαλλόμενος φόρος και η απεικόνισή του στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι υποχρεωτική, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, δίνεται η επιλογή στη διοίκηση της οικονομικής οντότητας , στα πλαίσια της λογιστικής πολιτικής της , εάν θα αναγνωρίσει ή όχι την αναβαλλόμενη φορολογία.

- Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας , υπάρχουν και αντίστοιχες απαλλαγές , οι οποίες είναι απαραίτητα να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα . Έτσι, όσο μικραίνει το μέγεθος της οντότητας , τόσο αυξάνονται και οι απαλλαγές αυτές. Όμως σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , δεν υπάρχουν τέτοιες απαλλαγές , ανεξάρτητα με το μέγεθος της οντότητας.
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι απαλλαγές που δίνονται για την εφαρμογή τους από μια οντότητα, είναι πολύ λιγότερες, με αποτέλεσμα η όλη διαδικασία, να είναι περισσότερο απαιτητική για την οντότητα που πρόκειται να τα εφαρμόσει, ενώ τα νέα ΕΛΠ, παρέχουν πολλές δυνατότητες εξαίρεσης από την αναδρομική εφαρμογή τους , ειδικότερα για τις μικρές οντότητες.
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ενοποιούνται όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν ΔΠΧΑ, υποχρεωτικά , ανεξάρτητα του μεγέθους του ομίλου τους . Οι διατάξεις των ΕΛΠ, ορίζουν ότι μόνο οι μεγάλοι όμιλοι ενοποιούνται υποχρεωτικά , εκτός εάν κάποια από τις οντότητες , μικρού ή μεσαίου ομίλου , είναι δημοσίου ενδιαφέροντος . (μεγάλοι , είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες , που σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας , υπερβαίνουν δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω κριτήρια: α) σύνολο ενεργητικού 20.000.000 ευρώ, β) κύκλος εργασιών: 40.000.000 ευρώ, γ) Μέσος όρος απασχολούμενων 250 άτομα.
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι μετοχές κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς , αποτιμώνται σε εύλογες αξίες . Η αποτίμηση με τα ΕΛΠ, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης , και υπάρχει και η δυνατότητα , προαιρετικά να αποτιμηθούν σε εύλογες αξίες .
- Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ , ο λογαριασμός 16 «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» δεν υφίσταται , ενώ στα ΕΛΠ , τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης , συνεχίζουν να απεικονίζονται έως την ολοσχερή απόσβεσή τους . Σημειώνουμε ότι , για αυτά που δημιουργούνται από την 1/1/2015 καταχωρούνται κατευθείαν στον Λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσης .

Ολοκληρώνοντας τις διαφορές μεταξύ τω ΕΛΠ και ΔΠΧΑ, μπορούμε να παρατηρήσουμε , ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΑ, είναι περισσότερο απαιτητική και πολύπλοκη. Επίσης , οι κανόνες που δεσπόζουν , είναι λιγότερο ευέλικτοι , και προϋποθέτουν περισσότερο κόστος σε χρήμα και χρόνο από τις οντότητες .

Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις , πρέπει να διαθέτουν , άρτια ενημερωμένους λογιστές , κατάλληλα επανδρωμένα και οργανωμένα λογιστήρια, ειδάλλως , θα αναγκαστούν να αναζητήσουν υποστήριξη από εξωτερικούς συνεργάτες , που αυτό θα αύξανε το κόστος τους .

Τα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ , ίσως να αφορούν , κυρίως τις μεγάλες σε οντότητα επιχειρήσεις , που έχουν εξωστρεφής αναπτυξιακές προοπτικές. Έτσι οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις τους, θα μπορούν να

είναι συγκρίσιμες και ομοιόμορφες, σε διεθνές επίπεδο , ενισχύοντας την εμπιστοσύνη ,όλων όσων θέλουν να τις συμβουλευονται . Αυτό , τους δίνει την δυνατότητα να απευθυνθούν σε κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές του εξωτερικού²⁴.

5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

5.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Τα κυριότερα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του νόμου , έτσι όπως εμείς μέσα από την παρούσα εργασία μας συνοψίσαμε ,είναι τα παρακάτω :

- ❖ Στο εθνικό μας δίκαιο, με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ, ενσωματώνονται οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Έτσι το Εθνικό λογιστικό πλαίσιο της χώρας μας, εναρμονίζεται με τις αντίστοιχες διεθνείς πρακτικές .
- ❖ Το νέο Λογιστικό σύστημα που εισάγεται, είναι αρκετά κατανοητό , και συμφωνεί με την φιλοσοφία της διεθνούς αγοράς. Αυτό , αυξάνει τις πιθανότητες στις επιχειρήσεις , να αναζητήσουν νέες ευκαιρίες σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν συνδέονται πλέον με την φορολογική νομοθεσία , και έτσι , γίνεται καλύτερα η απεικόνιση της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Η μεγαλύτερη ακρίβεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων , δίνει την δυνατότητα μεγαλύτερης συγκρισιμότητας , άρα και υγιούς ανταγωνισμού.
- ❖ Οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις , απεικονίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό στην πραγματικότητα , διότι υπάρχουν κονδύλια , όπως αυτό για παράδειγμα των εξόδων της πρώτης εγκατάστασης , και των έκτακτων αποτελεσμάτων ή της χρηματοδοτικής μίσθωσης, που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων , ως έξοδο περιόδου και έτσι διευκολύνεται η σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες ΧΚ των εταιρειών της Ευρώπης.
- ❖ Διορθώνονται σφάλματα που αποτελούσαν παραβίαση των κανόνων των λογιστικών οδηγιών της ΕΕ , τα οποία περιέπλεκαν την λογιστική διαδικασία και αποτύπωναν λανθασμένα κονδύλια . Παράδειγμα φέρνουμε την εμφάνιση των συναλλαγματικών διαφορών στον ισολογισμό και η αλόγιστη κεφαλαιοποίηση των εξόδων.²⁵
- ❖ Η θέσπιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) καθώς και των παραστατικών πωλήσεων (άρθρα 1-15) επιτυγχάνει μεγαλύτερη απλοποίηση του (ΚΦΑΣ)
- ❖ Η Φιλοσοφία των νέων διατάξεων , σχετικά με την επιβολή προστίμων , θα είναι πλέον αποτέλεσμα μη τήρησης λογιστικών αρχείων . Μέχρι τώρα, τα πρόστιμα , ήταν για παραβάσεις που

²⁴ <https://www.taxheav/en.gr/>

²⁵ www.e-boss.gr ΕΛΠ 18/11/2015

ήταν χωρίς ιδιαίτερο φορολογικό ενδιαφέρον , ή τη δημιουργία ουσιαστικών δυσχερειών στον έλεγχο.

- ❖ Ο νέος νόμος , καταπολεμά την λογιστική πολυνομία, διότι για πρώτη φορά , το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα , με σκοπό την καλύτερη των οντοτήτων , καθώς και των λογιστών .
- ❖ Το παραπάνω , βοηθά στη δημιουργία ενός σταθερού λογιστικού περιβάλλοντος , το οποίο θα βοηθήσει την δημιουργία πληροφοριακών συστημάτων , περισσότερο αποτελεσματικών και αξιόπιστων , φέρνοντας μεγάλο όφελος στις επιχειρήσεις.
- ❖ Μέσω της ενοποίησης και του εκσυγχρονισμού των λογιστικών κανόνων , επιχειρείται η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου λειτουργικού συστήματος .
- ❖ Δίνεται ιδιαίτερη προτεραιότητα , στις μικρές επιχειρήσεις , προκειμένου αυτές , να μειώσουν το διοικητικό κόστος τους, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές , (μέσω κάποιων προσφερομένων απαλλαγών , που έχουν ήδη αναφερθεί στην εργασία μας)
- ❖ Ικανοποιείται η ανάγκη των επιχειρήσεων καθώς και των χρηστών των ΧΚ , για διαφάνεια, συγκρισιμότητα και αξιοπιστία των παρεχομένων πληροφοριών , μέσω αυτών , ώστε να προάγεται η ομαλή και ανταγωνιστική λειτουργία της αγοράς.
- ❖ Μειώνει το κόστος της ενδοομιλικής πληροφόρησης , διότι τώρα δεν θα χρειάζεται να συντάσσονται δύο διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις , μία για την ελληνική φορολογία και μία για την μητρική εταιρία , με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας της μητρικής.
- ❖ Η ελληνική αγορά , θα γίνει πιο ελκυστική για ξένες επενδύσεις και κεφάλαια , διότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών οντοτήτων, θα είναι πλέον περισσότερο εναρμονισμένες με τα Διεθνή Λογιστικά Πλαίσια, άρα πιο κατανοητές, προς τους ξένους επενδυτές.
- ❖ Το νέο Λογιστικό Σχέδιο , των ΕΛΠ, διατηρεί σε μεγάλο βαθμό τους παλαιούς κωδικούς και τους τίτλους του ΕΓΛΣ, καθώς και την χρήση τους, επομένως οι χρήστες, δεν θα δυσκολευτούν ιδιαίτερα στο να εξοικειωθούν με την χρήση του.
- ❖ Δύνεται η δυνατότητα στις οντότητες , να διατηρήσουν την μηχανογραφική τους παραμετροποίηση πραγματοποιώντας μόνο μικρές παρεμβάσεις, ώστε να εναρμονιστεί με τις νέες απαιτήσεις των ΕΛΠ²⁶.

5.3.2 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Τα κυριότερα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΕΛΠ, εστιάζονται στα εξής :

²⁶ Κ. Καραμάνης – Π. Βρουστούρης «Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των ΕΛΠ» Μένιππος ΕΠΕ , Αθήνα 2015

- ❖ Παύει να ισχύει το ΕΓΛΣ, που παρείχε μια ενιαία Λογιστική Τυποποίηση , και την θέση του τώρα παίρνει ένα νέο λογιστικό μοντέλο , με αρκετές ελλείψεις.
- ❖ Το νέο σχέδιο των λογαριασμών που προτείνεται , δεν έχει κανόνες χειρισμού και λειτουργίας των λογαριασμών , όπως συνέβαινε με το ΕΓΛΣ. Είναι ένα σύμπλεγμα διαφόρων κανόνων του ΕΓΛΣ με κανόνες από τα ΔΠΧΑ.
- ❖ Με την εφαρμογή του ΕΓΛΣ , μέχρι τώρα , υπήρχε η τυποποίηση και η ομοιομορφία των λογιστικών μεγεθών , ωστόσο, τα νέα ΕΛΠ, δεν έχουν αυστηρή τυποποίηση , επιτρέποντας έτσι πιθανούς αυτοσχεδιασμούς στο χειρισμό των λογαριασμών, οπότε , να απειλείται έτσι η συγκρισιμότητα των στοιχείων.
- ❖ αλλάζει η λογιστική οργάνωση των οντοτήτων , με αποτέλεσμα να αυξάνει το κόστος προσαρμογής στο λογιστικό σύστημα , στο κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος αναλογιστικών μελετών (εάν επιλεγεί η μέθοδος εύλογης αξίας)
- ❖ επειδή υπάρχει παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης (εάν επιλεγεί η μέθοδος εύλογης αξίας), προκύπτει ανάγκη παρακολούθησης και τήρησης διπλών βιβλίων άρα και λειτουργία συστημάτων , διπλής αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων .
- ❖ εάν επιλεγεί η μέθοδος εύλογης αξίας ή εφαρμοστούν διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης , τότε πρέπει να λειτουργούν δύο λογιστικά συστήματα , ένα για ΕΛΠ και ένα για φορολογικούς σκοπούς.
- ❖ Οι διατάξεις των ΕΛΠ δεν προβλέπουν λογιστικό πλαίσιο που να περιλαμβάνει την Αναλυτική Λογιστική του ΕΓΛΣ. Δεν προβλέπουν την σύνταξη του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης , που μέχρι σήμερα θεωρούνται τα πιο αξιόπιστα στοιχεία για σημαντικές πληροφορίες σχετικές με τις δραστηριότητες της οντότητας.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΠ

Η μέχρι τώρα εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ, μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το νέο λογιστικό πλαίσιο είναι πιο χαλαρό . Αυτό το αναφέρουμε διότι, παύει να ισχύει η λογιστική τυποποίηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τους αυστηρότατους κανόνες , παίρνοντας τη θέση του τα ΕΛΠ, όπου η φιλοσοφία της εφαρμογής των διατάξεών του , θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως καταγραφή γενικών και όχι λεπτομερών κανόνων .

Τα ΕΛΠ, δίνουν στις διοικήσεις των οντοτήτων , ανάλογα με την λογιστική πολιτική που θα ακολουθήσουν, να επιλέξουν την επιμέτρηση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Έτσι , μια οντότητα, ανάλογα με την απόφαση της διοίκησής της, θα μπορούσε να επιμετρήσει τα στοιχεία του ισολογισμού της ,κατά την πρώτη αναδρομική προσαρμογή των στοιχείων τους , είτε βάσει της εύλογης αξίας, είτε βάσει του ιστορικού τους κόστους.

Η υποχρέωση εφαρμογής κοινών κανόνων αναγνώρισης των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων , η υποχρέωση κοινών κανόνων επιμέτρησης – αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων , **δεν αποτελεί πλέον υποχρέωση των επιχειρήσεων .**

Άρα, θα μπορούσε κανείς να συμπεράνει , ότι ουσιαστικά έχει χαθεί η συγκρισιμότητα μεταξύ τω ομοειδών επιχειρήσεων . Αυτό το αναφέρουμε διότι , μια οντότητα, θα μπορεί να συντάξει πλέον , πολλών ειδών διαφορετικά πακέτα οικονομικών καταστάσεων , ανάλογα με τις ιδιαίτερες ανάγκες της.

Σε αντιδιαστολή με τα παραπάνω, ο νόμος 4308/2014 , διορθώνει όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω στην εργασία μας (πλεονεκτήματα εφαρμογής του νόμου 4308/2014) , που ήταν παραβίαση των κανόνων των λογιστικών οδηγιών της ΕΕ . Επίσης , οι επιχειρήσεις, με την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ, εναρμονίζονται περισσότερο με τις διεθνείς πρακτικές.

Οι λογιστικές διαδικασίες απλοποιούνται, καταργείται η λογιστική πολυνομία, καθώς επίσης , έχουμε και διόρθωση της αποτύπωσης των λανθασμένων κονδυλίων , δίνοντας μεγαλύτερη ευελιξία στα λογιστήρια των επιχειρήσεων . Γενικά μπορούμε να πούμε , ότι το νέο λογιστικό σύστημα που εισάγεται με τα ΕΛΠ, συμφωνεί περισσότερο με την φιλοσοφία της διεθνούς αγοράς.

Τέλος , επειδή η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων , κατατάσσονται στις μικρές και πολύ μικρές οντότητες , δηλαδή με έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ, άρα τηρούν βιβλία εσόδων εξόδων , δεν θα έχουν μεγάλες αλλαγές και κατ' επέκταση δυσκολίες από την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ. Αυτό

συμβαίνει διότι έχουν τη δυνατότητα να ταυτίσουν τις φορολογικές καταστάσεις τους με τις λογιστικές²⁷ .

Πρέπει ωστόσο να αναφέρουμε ότι, ο χρόνος εφαρμογής των ΛΠΣ είναι ελάχιστος , οπότε για μια τόσο θεμελιώδη και ριζική αλλαγή , των λογιστικών προτύπων , μετά από 35 χρόνια εφαρμογής του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, θέλει κάποιο χρονικό διάστημα , για να «ωριμάσει» . Η προσαρμογή του , είναι αρκετά δύσκολη και για τις επιχειρήσεις, καθώς επίσης και για τους λογιστές φοροτεχνικούς που πρέπει να ενημερωθούν επαρκώς , έχοντας την ευθύνη , για την τήρηση των διατάξεων των ΕΛΠ.

Οι προσαρμογές που πρέπει να γίνουν , είναι αρκετές και μεγάλες για τις οντότητες , που πρέπει μέσα στον κυκεώνα της Οικονομικής Κρίσης που μαστίζει την χώρα μας , θα πρέπει να επωμιστούν και το κόστος της προσαρμογής των μηχανογραφικών προγραμμάτων , σύμφωνα με τις νέες διαδικασίες που προβλέπονται με την τήρηση των ΕΛΠ.

Τέλος , όπως κάθε νέος νόμος , έτσι και ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά την πρώτη του εφαρμογή, λογικό είναι να δημιουργεί ασάφειες και αντικρουόμενες ερμηνείες καθώς και απόψεις σχετικές με τα πλεονεκτήματά του ή με τα μειονεκτήματά του . Ίσως μάλιστα, όλα αυτά , να οδηγούν σε δικαστικές διαμάχες , μεταξύ των φορολογικών αρχών και των οντοτήτων , δημιουργώντας ανασφάλεια και αβεβαιότητα για τα πεπραγμένα .

Όταν λοιπόν ξεπεραστούν όλες οι παραπάνω δυσκολίες, η εφαρμογή του νόμου στην πράξη, θα δώσει τα ασφαλή συμπεράσματα για τις συνέπειές του. Εάν δηλαδή η εφαρμογή των διατάξεων , μας αποφέρουν ευεργετικές συνέπειες και θετικά αποτελέσματα ή όχι για τις επιχειρήσεις της χώρας μας, καθώς εν γένει και για την οικονομική αγορά και τις προοπτικές της .

²⁷ www.Forologikanea.gr.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις - (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		<u>X</u>	<u>X</u>

Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X
	Σημείωση	20X1	20X0
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X

Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Εξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Εσοδα επόμενων χρήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

**Υπόδειγμα Β.1.2: Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις
(Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)**

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X

Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
	Σημείωση	20X1	20X0

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο ενεργητικού		<u>X</u>	<u>X</u>

Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ιδιοί τίτλοι		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Εξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Εσοδα επόμενων χρήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		<u>X</u>	<u>X</u>

**Υπόδειγμα Β.2.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος - Ατομικές
χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

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

Υπόδειγμα Β.3: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης περιόδου – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Διαφορές							Σύνολο
	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο Ιδιοκτητών	Ίδιοί Τίτλοι	Διαφορές ελόγης αξίας	Αποθεματικά νόμων&κατ/κού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών							X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X		X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές						X	X	0
Διανομές στους φορείς							X	X
Αποτελέσματα περιόδου							X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο				X				X
Εσωτερικές μεταφορές								0
Διανομές μερισμάτων							X	X
Αποτελέσματα περιόδου							X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X

Υπόδειγμα Β.4: Κατάσταση Χρηματοροών - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	Σημείωση	20X1	20X0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Εσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		<u>X</u>	<u>X</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

Περιουσιακά στοιχεία	20X1	20X0
Πάγια	X	X
Μείον: Αποσβεσμένα	X	X
Απομειωμένα	X	X
Αποθέματα	X	X
Απαιτήσεις	X	X
Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα	X	X
Λοιπά	X	X
<i>Σύνολο ενεργητικού</i>	X	X
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις		
Κεφάλαια και αποθεματικά	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
<i>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</i>	X	X

Υπόδειγμα Β.5: Ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων

Υπόδειγμα Β.6: Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες

	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα	X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)	X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	X	X
Παροχές σε εργαζόμενους	X	X
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές	X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη	X	X
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

Υπόδειγμα Β.7.1: Ισολογισμός - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
<i>Σύνολο</i>		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X

Υπεραξία		X	X	
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>	
Σύνολο		X	X	
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X	
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X	
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X	
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X	
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X	
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X	
Λοιπά		<u>X</u>	<u>X</u>	
Σύνολο		X	X	
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X	
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία				
Αποθέματα				
Ετοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X	
Εμπορεύματα		X	X	
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X	
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X	
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X	
Λοιπά αποθέματα		<u>X</u>	<u>X</u>	
Σύνολο		X	X	
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές				
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X	
Δουλευμένα έσοδα περιόδου		X	X	
Λοιπές απαιτήσεις		X	X	
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X	
Προπληρωμένα έξοδα		X	X	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		<u>X</u>	<u>X</u>	
Σύνολο		X	X	
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X	
Σύνολο ενεργητικού		X	X	
		Σημείωση	20X1	20X0
Καθαρή θέση				
Καταβλημένα κεφάλαια				
Κεφάλαιο			X	X
Υπέρ το άρτιο			X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών			<u>X</u>	<u>X</u>
Ίδιοι τίτλοι			X	X
Σύνολο			X	X
Διαφορές εύλογης αξίας			X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων			X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση			X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών			<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο			X	X

Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής		X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Εξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Εσοδα επόμενων χρήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

**Υπόδειγμα Β.7.2: Ισολογισμός - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
(Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)**

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X

Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X
		Σημείωση	20X1
			20X0
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X

Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής		X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Εξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Εσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Εξοδα διοίκησης		X	X

Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		<u>X</u>	<u>X</u>
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X

Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X

Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Εσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		<u>X</u>	<u>X</u>
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Τίτλοι	Διαφορές ελόγχης αξίας		Αποθεματικά νόμων & καταστατικού	Αφορολόγητα αποθεματικά εις νέο	Σύνολο καθαρής θέσης ιδιοκτητών που δεν ασκούν μητρικές		Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Σύνολο καθαρής θέσης
					Συνικές διαφορές	Αποθεματικά			μητρικές	εξέλιξη		
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών												
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X					X
Εσωτερικές μεταφορές							X					
Διανομές στους φορείς							X		X	X		X
Αποτελέσματα περιόδου							X		X	X		X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο												
Εσωτερικές μεταφορές												
Διανομές μερισμάτων								X		X	X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X		X		X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Υπόδειγμα Β.10: Κατάσταση Χρηματοροών - Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	Σημείωση	20X1	20X0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Εσοδα επενδύσεων		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		<u>X</u>	<u>X</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

Υπόδειγμα Β.11: Ισολογισμός οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), Ν. 4099/2012

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

	20X2	20X1	20X0
Μεταβιβάσιμοι τίτλοι	X	X	X
Καταθέσεις σε τράπεζες	X	X	X
Λοιπά περιουσιακά στοιχεία	X	X	X
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Υποχρεώσεις	X	X	X
Αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Αριθμός μονάδων (μεριδίων) σε κυκλοφορία	X	X	X
Αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων κατά μονάδα (μερίδιο)	X	X	X
Ανάλυση χαρτοφυλακίου			
1. Μεταβιβάσιμοι τίτλοι που διαπραγματεύονται σε επίσημο χρηματιστήριο αξιών	X	X	X
2. Μεταβιβάσιμοι τίτλοι που διαπραγματεύονται σε άλλες ρυθμιζόμενες αγορές	X	X	X
3. Προσφάτως εκδοθέντες μεταβιβάσιμοι τίτλοι η έκδοση των οποίων περιέχει όρους για εισαγωγή εντός έτους σε επίσημο χρηματιστήριο ή άλλη ρυθμιζόμενη αγορά	X	X	X
4. Λοιποί μεταβιβάσιμοι τίτλοι που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις (1), (2) και (3)	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο	X	X	X

Υπόδειγμα Β.12: Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου, οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), Ν.4099/2012

A. Κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου	20X2	20X1	20X0
Εισόδημα από επενδύσεις	X	X	X
Λοιπά εισοδήματα	X	X	X
Εξοδα διαχείρισης	X	X	X
Εξοδα Θεματοφύλακα	X	X	X
Λοιπά έξοδα και φόροι	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Καθαρό εισόδημα	X	X	X
B. Κατάσταση λοιπών μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων			
Διανομές και επανεπενδύσεις εισοδήματος	X	X	X
Έκδοση νέων μεριδίων	X	X	X
Εξαγορές μεριδίων	X	X	X
Διαφορές επιμέτρησης επενδύσεων	X	X	X
Λοιπές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων	X	X	X
Κόστη συναλλαγών του χαρτοφυλακίου	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X	X
Σύνολο μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων (A + B)	X	X	X

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ **Αληφαντής, Γ.** (2008). *Χρηματοοικονομική Λογιστική* (3η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- ✚ **Γεωργίου, Α.** (2003). *Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- ✚ **Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη, Α. & Καραγιάννης, Δ.** (2014). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.
- ✚ **Κόντος, Γ.** (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- ✚ **Πρωτοψάλτης, Ν.** (2009). *Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- ✚ **Σακέλλης, Ε.** (2005). *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ*. Πειραιάς: Εκδόσεις ιδίου.
- ✚ **Τουρνά–Γερμανού, Ε.** (2003). *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ* (Δ' έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ίδιας.
- ✚ **Σταματόπουλος – Γιάννης , Δημήτρης Σταματόπουλος Πάρης Σταματόπουλος** Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , Ανάλυση και Ερμηνεία σελ. 856-857
- ✚ **Κ. Καραμάνης – Π. Βρουστούρης** «Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των ΕΛΠ» Μένιππος ΕΠΕ , Αθήνα 2015
- ✚ **Πρωτόπαπας Αναστάσιος , Παλάσκας Κωνσταντίνος ,** «Αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠ» Ναυτεμπορική , 22/12/2004.
- ✚ **Ντζακάτος Δημήτρης ,** «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά» Εκδόσεις : Καστανιώτη 2008.
- ✚ **Αληφαντής Στ. Γεώργιος ,** «η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί των αποσβέσεων βάσει του ΔΛΠ 12»
- ✚ **Κυρίσης Κωνσταντίνος ,** «αλλαγές με την υιοθέτηση των ΔΛΠ»
- ✚ **Νόμος 4308/2014**
- ✚ **Νόμος 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α΄)** (απεικόνιση συναλλαγών)
- ✚ **Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων**

- ✚ ΠΟΛ. 1036/22/2/2013
- ✚ ΠΟΛ. 1134/14-02-2004
- ✚ ΠΟΛ.1286/31.12.2013 (Παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων αποθεμάτων)
- ✚ ΠΟΛ.1004/4-1-2013 (περί ηλεκτρονικού τιμολογίου)
- ✚ Π.Δ. 186/1992
- ✚ ΕΕ αριθ. L 243 της 11.9.2002, σσ. 1-4.
- ✚ Οδηγία 2004/39/ΕΟΚ
- ✚ Προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης
- ✚ Λογιστική Οδηγία από ΕΛΤΕ , ΕΛΠ, , παράγραφος 24.5. 1

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- ✚ Forin.gr/analysis (Τράπεζα Φορολογικής Πληροφόρησης & Ανάλυσης)
- ✚ e-forologia.gr
- ✚ www.taxheaven.GR
- ✚ epixeirisi.gr
- ✚ Carrer.durh.gr
- ✚ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15324>
- ✚ http://Deloitte .com
- ✚ Tax Bulletin Ιανουάριος του 2015
- ✚ www.e-boss.gr ΕΛΠ 18/11/2015