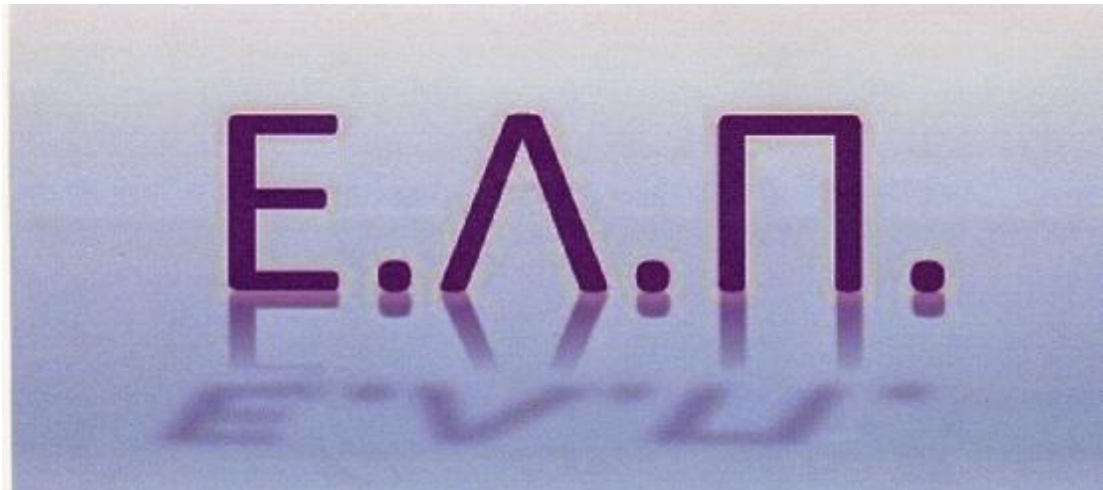


**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΚΑΙ
ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΘΕΟΦΙΛΟΠΟΥΛΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

ΠΑΠΠΑ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΣΟΛΛΑΤΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέχρι σήμερα όλες οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες, λογιστές κλπ, ήταν υποχρεωμένοι να τηρούν και να εργάζονται βάσει του ΕΓΛΣ, του ΚΒΣ και μεταγενέστερα του ΚΦΑΣ ο οποίος κατήργησε τον ΚΒΣ.

Ο νόμος 4308 του 2015 έρχεται να καταργήσει όλα τα ανωτέρω και να εισάγει πολλές καινοτομίες όσον αφορά την λογιστική λειτουργία πολλών επιχειρήσεων και επαγγελματιών.

Ο νόμος αυτός 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 ΚΦΑΣ .

Κεφάλαιο 1 – Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους

Κεφάλαια 2 και 3 – 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

Παράρτημα Γ και Δ – Σχέδιο λογαριασμών και σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων



ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
– ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, παρουσιάζοντας τον σχετικό νόμο και τις συναφείς ρυθμίσεις του.

Καθώς θέλαμε να δείξουμε ποιες είναι οι διαφορές των ΕΛΠ με το ΕΓΛΣ, στο πρώτο κεφάλαιο επιλέξαμε να δώσουμε κάποια βασικά στοιχεία σχετικά με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται η αναφορά στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Μέσα από μελέτη όλων των άρθρων του συγκεκριμένου νόμου. Αναφέρουμε τα πιο βασικά στοιχεία του νόμου αυτού, κάνοντας μια σφαιρική ανάλυση των ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Σκόπιμο θεωρήσαμε για την κλαύτερη κατανόηση των όσων θεωρητικά αναφέραμε στο δεύτερο κεφάλαιο, να εντάξουμε στην εργασία και συγκεκριμένα στο τρίτο κεφάλαιο, λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων από τις επιχειρήσεις. Έτσι στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται 5 λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής των ΕΛΠ.

Στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσης εργασίας, αναφερόμαστε στις αλλαγές/διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στο ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Τέλο στο πέμπτο κεφάλαιο παραθέτουμε τα συμπεράσματά μας καθώς επίσης και τις επιπτώσεις που θα υπάρξουν στους λογιστικούς χειρισμούς πολλών επαγγελματιών, επιχειρήσεων, οργανισμών, κλπ λόγω της εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθήγητή μας και εισηγητή του θέματος της εργασίας αυτής, κο Βαφειάδη Νικόλαο για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συγγραφής της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράσταση που μας παρείχαν κατά την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	3
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	3
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ	6
1.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.	7
1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ	7
1.5 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	14
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	14
2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	14
2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	16
2.4 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	21
2.5 ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	22
2.6 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	23
2.7 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	28
2.8 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	30
2.8.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	30
2.8.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	31
2.8.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	32
2.9 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΠ	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	66
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	67

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τις αλλαγές που αυτά επιφέρουν στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων.

Τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς ρυθμίσεις και Άλλες Διατάξεις» αποτελούν πλέον νόμο του Κράτους - με το νόμο 4308/24.11.2014 που ψηφίστηκε από την Ελληνική Βουλή στις 24 Νοεμβρίου 2014.

Ο νόμος αυτός αποτελείται από 44 άρθρα, που συμπληρώνονται με τέσσερα παραρτήματα, με το Παράρτημα Α που αφορά Ορισμούς, το Παράρτημα Β για τα Υποδείγματα Ατομικών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το Παράρτημα Γ που αφορά το Σχέδιο Λογαριασμών και, τέλος, το Παράρτημα Δ που απεικονίζει την Σύνδεση Λογαριασμών και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Η έναρξη ισχύος αφορά περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έρχονται να επιφέρουν αρκετές αλλαγές και να διαφοροποιηθούν από τις αρχές που τηρούνταν μέσω του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Στην πορεία και συγκεκριμένα στο ξεκίνημα της εργασίας μας θα δοθούν όλα τα απαραίτητα στοιχεία για να γνωρίσει ο αναγνώστης και το γενικό λογιστικό σχέδιο ώστε να υπάρχει το κατάλληλο μέτρο σύγκρισης αυτού με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Απαραίτητως λοιπόν θα πρέπει όλοι οι επιχειρηματίες να ενημερωθούν για την ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Στο σημείο αυτό θα δώσουμε κάποια βασικά σημεία των ελληνικών προτύπων.

Όσοι έχουν ασχοληθεί με την λογιστική έστω και τυπικά γνωρίζουν ότι με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο υπάρχουν δέκα λογιστικές ομάδες λογαριασμών υπάρχει μια διαφοροποίηση στις λογιστικές ομάδες.

Από εδώ και στο εξής λοιπόν οι λογιστικές ομάδες θα είναι οχτώ και είναι οι εξής κάτωθι:

ΟΜΑΔΑ 1: ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΑ

ΟΜΑΔΑ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΟΜΑΔΑ 3: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΟΜΑΔΑ 4: ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

ΟΜΑΔΑ 5: ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΟΜΑΔΑ 6: ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

ΟΜΑΔΑ 7: ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

ΟΜΑΔΑ 8: ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤ ΠΕΡΙΟΔΟΥ.

Βλέπουμε λοιπόν πως συγκριτικά με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο, καταργούνται η δύο τελευταίες ομάδες, η 9^η και η 0 και επίσης παρατηρούμε διαφοροποιήσεις και στην 6^η, 7^η, 8^η ομάδα.

Στην πορεία λοιπόν τις εργασίας μας θα αναλύσουμε όλα τα βασικά σημεία του νόμου περί ΕΛΠ και θα δούμε ποιες είναι οι σημαντικότερες διαφοροποιήσεις που εισάγονται συγκριτικά με το ενιαίο γενικό λογιστικό σχέδιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Στη χώρα μας οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου άρχισαν να εμφανίζονται για πρώτη φορά πριν από 46 χρόνια (το 1954), τότε συστάθηκε η πρώτη Επιτροπή χωρίς να δώσει ουσιαστικά κανένα σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Από τότε έγιναν και άλλες προσπάθειες για την σύνταξη Λογιστικού Σχεδίου χωρίς όμως να αποδώσουν κανένα αποτέλεσμα. Η δεύτερη προσπάθεια έγινε το 1962, η τρίτη προσπάθεια έγινε το 1967 και η τέταρτη προσπάθεια έγινε το 1972¹.

Το 1976 συστάθηκε για πέμπτη φορά η Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η οποία μετά από πολύχρονη διαδικασία, τον Ιούνιο του 1980, ολοκλήρωσε το έργο την, με την εκπόνηση του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Έτσι με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο από την 01-01-1982. Τα έτη 1986 και 1987 με μια σειρά από νομοθετήματα που αφορούσαν τις καταστάσεις που δημοσιεύουν οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και οι Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ) θεσμοθετήθηκε η πρώτη έμμεση "υποχρέωση" (προτροπή - παραίνεση) των εταιρειών αυτών να ακολουθούν τους κανόνες του λογιστικού σχεδίου.

Τέλος το 1992 με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 186/92 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά η υποχρεωτική τήρηση του λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), σύμφωνα με τις προτάσεις της Εθνικής Επιτροπής. Το 1996 με το ΠΔ 134/96 περί ανωνύμων εταιρειών έγιναν σημαντικές μεταβολές στο λογιστικό σχέδιο. Με τις μεταβολές που έγιναν το 1996 αλλά και με τις μεταβολές που γίνονται με Υπουργικές Αποφάσεις, το ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο έχει γίνει πλέον υποχρεωτικό για όλες της επιχειρήσεις.

¹ www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958

Μέχρι σήμερα όμως δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για να εναρμονισθεί το λογιστικό σχέδιο σε ενιαίο σύνολο με την ορθή διψήφια μορφή ιδίων λογαριασμών που αφορούν το υποκατάστημα. Έτσι η εικόνα που παρουσιάζει στον πρώτο βαθμό και η οποία συνεχίζεται μέχρι τον τέταρτο βαθμό, δηλαδή η τριψήφια μορφή του κωδικού δημιουργεί προβλήματα στους παρακάτω τομείς:

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

Οι βασικοί νόμοι 2190/20 "Περί ανωνύμων εταιριών" και 3190/55 "Γερί Ε.Π.Ε." του Υπουργείου Εμπορίου (ΥΠ.ΕΜΠ), καθώς και μια σειρά από εγκυκλίους που Υπουργείου Οικονομικών (ΥΠ.ΟΙΚ.) εφαρμόζονται στην διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Οι σημαντικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις είναι τα Προεδρικά Διατάγματα:

- α) ΠΔ 1123/80 με το οποίο εφαρμόστηκε η προαιρετική τήρηση του λογιστικού σχεδίου από την 01/01/1982 για τις επιχειρήσεις και
- β) ΠΔ 134/96 με το /οίο εφαρμόστηκε η υποχρεωτική τήρηση των λογιστικών καταστάσεων για τις Ανώνυμες εταιρίες και τις ΕΠΕ.

Γενικά το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο που, κατά καιρούς, έχει εφαρμοσθεί και ισχύει σήμερα στην Ελλάδα αποτελεί την βασική πρώτη ύλη για να γίνει η ανάπτυξη γενικού λογιστικού σχεδίου. Το υλικό αυτό είναι πλούσιο, με σύντομο τρόπο αναφέρεται παρακάτω:

1. Νόμος 2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιρειών στην Ελλάδα".
2. Νομοθετικό Διάταγμα 17/7/1923 "Περί ειδικών διατάξεων επί Α.Ε".
3. Νόμος 3190/1955 "Περί Ε.Π.Ε".
4. Νόμος 1401/1980 "Περί καθιερώσεως του θεσμού Γενικό Λογιστικό Σχέδιο".
5. Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 "Περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου".
6. Προεδρικό Διάταγμα 360/85 "Περί δημοσιεύσεων".
7. Προεδρικό Διάταγμα 80/1986 "Περί Α.Ε. ειδικών μορφών".

8. Τα Προεδρικά Διατάγματα 409/1986, 419/1986, 498/1987 "Περί ρυθμίσεων θεμάτων νέας εταιρικής νομοθεσίας".
9. Προεδρικό Διάταγμα 186/92 "Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου".
10. Προεδρικό Διάταγμα 134/1996 "Περί νομοθεσίας των Α.Ε. και την υποχρεωτική τήρηση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής"².

Οι παραπάνω νόμοι και τα Νομοθετήματα δείχνουν την εξέλιξη των ρυθμίσεων, που έγιναν διαχρονικά από το 1920 μέχρι σήμερα και είναι σε ισχύ. Υπάρχει μια διαχρονική πορεία ογδόντα (80) χρόνων. Στον χρονικό διάστημα των ογδόντα ετών είναι ευδιάκριτη η αδυναμία που είχε το Ελληνικό Κράτος να συντάξει ένα Ενιαίο γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων. Η ύπαρξη λογιστικού σχεδίου εμφανίζεται νομοθετικά στην Ελλάδα μόλις το 1980 με τον νόμο 1401 που όμως δεν είχε εφαρμογή.

Ο νόμος αυτός αποτελούσε, κατά κάποιο τρόπο, ένα υπόδειγμα λογιστικής τήρησης των λογαριασμών των επιχειρήσεων. Δεν υπήρχε υποχρέωση των επιχειρήσεων να τον εφαρμόσουν. Είχε εκπονηθεί από επιτροπή που αποτελείτο από Πανεπιστημιακούς Καθηγητές και ήταν αποτέλεσμα της ερευνητικής τους προσπάθειας για την ορθολογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είχε και δεν έχει ακόμα μέχρι σήμερα, παρά τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει, ανάλυση των λογαριασμών του υποκαταστήματος.

Η υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην χρηματοοικονομική λειτουργία των λογαριασμών άρχισε να εφαρμόζεται μόλις την 01/01/1992 με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 "Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου". Είναι λοιπόν εμφανέστατη η διαπίστωση ότι υπάρχει νομοθετική αδυναμία για την τήρηση των λογαριασμών υποκαταστήματος. Επίσης είναι γεγονός ότι κάθε επιχείρηση τηρεί δικές της μορφές λογαριασμών προκειμένου να παρακολουθεί για λογαριασμό της την λειτουργία του υποκαταστήματος της.

² www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ

Με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκεται ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτών, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού και στην κατανόηση των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικός τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόσον υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσον και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποιήσεως αύξηση της παραγωγικότητας, η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στις ανώτατες σχολές³.

1.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

Όπως τονίσθηκε περισσότερες από μία φορές μέχρι τώρα, ο θεσμός του γενικού λογιστικού σχεδίου στη χώρα μας καθιερώθηκε με το Ν. 1041/80, τα σχετικά άρθρα του οποίου περιλαμβάνουν απλώς την έννοια και το σκοπό στον οποίο αποβλέπει ο νέος αυτός θεσμός. Με ειδικές διατάξεις του νόμου αυτού εξουσιοδοτούνται οι αρμόδιοι υπουργοί να προτείνουν προεδρικά διατάγματα, με τα οποία θα ορίζεται το περιεχόμενο του γενικού λογιστικού σχεδίου, η κατά κλάδους ή τμήματα υποχρεωτική εφαρμογή του, τα ευεργετήματα που θα προκύπτουν για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Γ.Λ.Σ. και οι κυρώσεις που θα επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που (ενώ έχουν την υποχρέωση) δεν εφαρμόζουν το Γ.Λ.Σ. ή το εφαρμόζουν κατά τρόπο πλημμελή.

³ www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4270/year/2014/article/156

Το Π.Δ. 1123/80, που εκδόθηκε με την παραπάνω διαδικασία, όρισε το περιεχόμενο του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, το οποίο είναι λεπτομερέστατο και συνοδεύεται από πλήθος βοηθητικές αναλύσεις, οδηγίες και παραδείγματα.

Αναμένουν τη σειρά τους (χωρίς να είναι γνωστός ο χρόνος) για να εκδοθούν τα προεδρικά διατάγματα με τα οποία θα καθορίζονται τα οικονομικής και διοικητικής φύσεως ευεργετήματα. Ως τέτοια ευεργετήματα αναφέρονται ενδεικτικά στο Ν. 1041/80 η απλούστευση διοικητικών διαδικασιών, η προτίμηση σε δημόσιους διαγωνισμούς, διάφορες χρηματοδοτικές διευκολύνσεις και η απαλλαγή από ορισμένους ελέγχους. Από το νόμο δεν αποκλείεται η παροχή με προεδρικά διατάγματα και άλλων ευεργετημάτων και κινήτρων για την προαιρετική εφαρμογή του γενικού λογιστικού σχεδίου και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων.

Με την ίδια διαδικασία των προεδρικών διαταγμάτων θα καθορίζονται και οι διοικητικές κυρώσεις, που θα επιβάλλονται στις επιχειρήσεις εκείνες, οι οποίες (ενώ έχουν τη σχετική υποχρέωση) δεν εφαρμόζουν ολικά ή μερικά τα παραπάνω λογιστικά σχέδια ή θα τα εφαρμόζουν πλημμελώς. Ο Ν. 1041/80 αναφέρει ενδεικτικά ως διοικητικές κυρώσεις πρόστιμα και αφαιρέσεις αδειών λειτουργίας, χωρίς να αποκλείει την επιβολή και άλλων παρεμφερών κυρώσεων.

1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΓΛΣ

Το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί το καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών⁴.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητα λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.

⁴ ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους - αντικρυζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9.

Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο κεφ. 2.2.

Οι λογαριασμοί τάξεως, που αναπτύσσονται στη δεκάτη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της.

Οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ είναι οι εξής⁵:

- Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.
- Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.
- Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών

1.5 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες, σε κάθε μία από τις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί 1-9 και 0⁶.

Οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως.

⁵ ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΟΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

⁶ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ, 2012, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Από τις ομάδες 1-8, οι 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως κατά κανόνα παρουσιάζουν υπόλοιπα - χρεωστικά ή πιστωτικά -, τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του ισολογισμού, και οι 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονται, έπειτα από τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και σε συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού.

Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί ενεργητικού, στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί παθητικού, στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός του ισολογισμού, στην ομάδα 9 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και στην ομάδα 0 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως.

Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών

Ακολουθεί διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών, στο οποίο εμφανίζονται κατά ομάδα, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί και οι όμιλοι λογαριασμών.⁷

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα
ΟΜΑΔΑ 1 ^η	ΟΜΑΔΑ 2 ^η	ΟΜΑΔΑ 3 ^η
10 Εδαφικές Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες
11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτεά
12 Μηχ/τα - Τεχνικές	22 Υποπροϊόντα &	32 Παραγγελίες στο εξωτερικό

⁷ www.taxnews.gr

Εγκ/σεις- Μηχαχολογικός Εξοπλιςμός	Λοιπός	Υπολείμματα	
13 Μεταφορικά Μέσα		23 Παραγωγή σε Εξέλιξη Προϊόντα κ.λ.π. στο στάδιο της κατεργασίας	33 Χρεώστες Διάφοροι
14 Έπιπλα και εξοπλιςμός	Λοιπός	24 Πρώτες και Βοθητικές Ύλες-Υλικά συσκευασίας	34 Χρεόγραφα
15 Ακινήτοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Πάγιων		25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριαςμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων
16 Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Εξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως		26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριαςμοί Ενεργητικού
17		27	37
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις		28 Είδη Συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα
19 Πάγιο Ενεργ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων		29 Αποθεμ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ/των ή άλλων Κέντρων
Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 1, 2 και 3			XXXX
(-) Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 4 και 5			XXXX
Καθαρό κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)			XXXX Υπόλ. Λ/86

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Καθαρή Θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
ΟΜΑΔΑ 4 ^η	ΟΜΑΔΑ 5 ^η
40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
41 Αποθεματικά Διαφορές- Αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τρ/ζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρου-Τέλη
45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
46	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
47	57
48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκ/τα	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
49 Προβλέψεις-Μακρ. Υποχρ. Υποκ ή άλλων	59 Βραχ/σμες Υποχρ. Υποκ/των ή άλλων κέντρων

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ		
Οργανικά Εξοδα Είδος	κατ' Οργανικά Έξοδα κατ'Είδος	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩ N	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ/ΣΕΩ Σ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ Ι ΤΑΞΕΩΣ

ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8 ^η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμων & Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων-Αγορών και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Ύχρηστου Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεως και Εμπράγματος Ασφαλειών
63 Φόροι-Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών(Εσοδ α από Παροχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Εκτακτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε Εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρεί ς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα	84 Έσοδα από προβλέψεις Προηγούμενων Χρησεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογ/σμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένε ς στο Λειτουργικό	76 Έσοδα Κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα Χρήσεως	96 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών

Κόστος				
67	77	87	97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεοβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησιμοποιημένε ς Προβλέψεις Εκμεταλεύσεως	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Εξοδα κατ' Είδος Υπ/των ή άλλων Κέντρων	79 Οργανικά Εσοδα κατ' Είδος Υποκ/των ή άλλων Κέντρων	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λογ/σμοί Τάξεως Υποκ/των ή άλλων Κέ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο νόμος 4308/2014 εισάγει τα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα. Με τον νόμο αυτό στην ουσία καταργείται ο νεοεισαχθείς Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ο οποίος με την σειρά του είχε αντικαταστήσει τον ΚΒΣ, και επίσης τα ΕΛΠ αντικαθιστούν και το ΕΓΛΣ, το οποίο και ίσχυε επί τρεις δεκαετίες.

Τα βασικά θέματα με τα οποία τα ΕΛΠ ασχολούνται είναι τα εξής:

- αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων
- αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων
- εισάγονται απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων
- εισάγονται νέοι χρόνοι όσον αφορά την τιμολόγηση των προϊόντων.

2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Για να κατανοήσουμε πλήρως το πεδίο εφαρμογής των ΕΛΠ, θα πρέπει στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως μια αλλαγή σε σχέση με το ΕΓΛΣ είναι ότι εισάγεται ο όρος «οντότητα», στην οποία περιλαμβάνεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που να ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα⁸.

Δηλαδή με βάση τα ανωτέρω στις υποχρεώσεις του νόμου για τα ΕΛΠ, υπόκεινται οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ,ΟΕ,ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, κάθε νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, καθώς επίσης και οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

⁸ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20132

Οι προαναφερθείσες οντότητες βάσει του νόμου αυτού χωρίζονται ανάλογα με το μέγεθος του και με συγκεκριμένα κριτήρια.

Χωρίζονται σε⁹:

- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Πιο συγκεκριμένα ισχύουν τα εξής:

Μικρές οντότητες.

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

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίες οντότητες.

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

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

⁹ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου α- ναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς¹⁰.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης,

¹⁰ www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4308/year/2014/.../ισοζύγιο

κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική.

Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας.

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί¹¹:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

¹¹ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

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

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

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

ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,

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

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

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

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

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

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,

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

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

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για

τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο.

Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση.

Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται¹². Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

¹² www.epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2015/...proswrinh-diafora...

Σε επόμενο κεφάλαιο θα παρατεθεί συγκεκριμένο λογιστικό παράδειγμα

Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.

2.4 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής¹³:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

¹³ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

2.5 ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου¹⁴.

Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Παρέχεται η δυνατότητα, για τους σκοπούς αυτού του νόμου, αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

¹⁴ www.logistikoskosmos.blogspot.com/.../10032015-31-12-2014-43082014-25...

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.

2.6 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Τιμολόγιο πώλησης

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό¹⁵.

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.

Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα

¹⁵ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πω-λητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν για αυτές τις δραστηριότητες ή πράξεις εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής.

Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτοτιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκ- δίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστάτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη

στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών¹⁶.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

¹⁶ www.forologikanea.gr/.../arthro-16-xronos-genesis-tis-forologikis-upoxr...

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συ- ναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

2.7 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου¹⁷.

Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

¹⁷ www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=97960

Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

2.8 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.8.1 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου¹⁸.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων , περιλαμβάνουν¹⁹:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

¹⁸ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS

¹⁹ www.forin.gr/.../nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-r..

δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

2.8.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές²⁰:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

²⁰ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2.8.3 Αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Ειδικότερα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων

ή β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή

β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή

β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

2.9 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία²¹.

Η επιμέτρηση, γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή

²¹ <https://nomoi.info/ΦΕΚ-A-251-2014-σελ-14.html>

υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

α) Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

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

δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Επενδυτικά ακίνητα

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

β) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

γ) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

δ) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

α) Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αποθέματα εμπορευμάτων

α) Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθεσίμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί,

γ) Οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Παράγωγα για αντιστάθμιση

α) Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:

α1) Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

α2) Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

γ) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.

δ) Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΠ

Στο σημείο αυτό θα παρατεθούν τεσσέρις εφαρμογές με αριθμητικά δεδομένα, εφαρμογής των όσων ορίζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Στον πιο κάτω πίνακα παρουσιάζονται τα δεδομένα του ισοζυγίου εσόδων και εξόδων της επιχείρησης Ω στις 31/12/2014

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	17.000
2	ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ(ΠΛΗΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ)	6.000
3	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ(ΕΞΟΔΟ)	1000
4	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	1.500
5	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ(ΖΗΜΙΑ)	800
6	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤ/ΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ(ΚΕΡΔΟΣ)	900
7	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	250
8	ΕΞΟΔΑ-ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	200
9	ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ	220
10	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	150
11	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	100
12	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ	300

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 2.000.
2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.
5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).
6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%

Με βάση τα δεδομένα αυτά θα πραγματοποιηθούν τα εξής:

- α) θα καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου.
- β) θα υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.
- γ) θα καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της Ω, 2014

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
1	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	17.000	17.000
2	ΈΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ (ΠΛΗΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ)	-6.000	-6.000
3	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ (ΕΞΟΔΟ)	-1000	0
4	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-1.500	-2.000
5	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ (ΖΗΜΙΑ)	-800	0
6	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤ/ΜΙΚΡΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΕΡΔΟΣ)	900	0
7	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	-250	0
8	ΈΞΟΔΑ - ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	-200	0
9	ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ	-220	0
10	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	-150	0
11	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	-100	-100
12	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ	300	300
13	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ / ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	7.980	8.600

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ «Ω» 2014			
			ΛΟΓΙΣΤ ΦΟΡΟΛ/ΔΙΑΦΟΡΑ

	ΙΚΗ	ΚΗ	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΒΑΣΗ	ΒΑΣΗ	ΒΑΣΕΩΝ
(Ι) ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ			7980
ΠΛΕΟΝ:			
(ΙΙ) ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ (ΑΝΑΣΤΡΕΨΙΜΕΣ) ΔΙΑΦΟΡΕΣ			
2 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ (ΕΞΟΔΟ)	-1000	0	1000
3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-1.500	-2.000	-500
4 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ (ΖΗΜΙΑ)	-800	0	800
5 ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤ/ΜΙΚΡΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΕΡΔΟΣ)	900	0	-900
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	-2.400	-2000	400
(ΙΙΙ) ΜΟΝΙΜΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ			
6 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	-250	0	250
7 ΕΞΟΔΑ-ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑ Ν.4172	-200	0	200
8 ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ	-220	0	220
9 ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	-150	0	150
	-820		820
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (Ι+ΙΙ+ΙΙΙ)			9200
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 26%			-2392
ΚΑΘΑΡΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ) ΚΕΡΔΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)			6.808

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Λογιστική και φορολογική βάση – Πώληση παγίου με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση Ω είχε στην κατοχή της πάγιο με τα εξής δεδομένα:

Αξία κτήσης	2000	2000
Σωρευμένες αποσβέσεις	1500	1200
Αναπόσβεστη αξία	500	800

Το ακίνητο πωλήθηκε στις 2/01/2015 750 €

Παρακάτω λοιπόν θα υπολογιστεί η φορολογική και λογιστική βάση της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε στις 2/01/2015. Στην ουσία θα δείξουμε αν υπάρχει κέρδος ή ζημία για τις οικονομικές καταστάσεις.

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	2.000	2.000

ΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1500	1200
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	500	800
ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	750	750
ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	250	-50

Βλέπουμε λοιπόν ότι όσον αφορά την λογιστικά βάση προέκυψε κέρδος 250€ ενώ όσον αφορά την φορολογική βάση προέκυψε ζημιά 50 €

Συνεπώς η διαφορά ανάμεσα στην λογιστική και φορολογική βάση είναι $-50-250 = 300€$
Αρα το από λογιστικό αποτέλεσμα του κέρδους των 250€ θα αφαιρεθεί το ποσό της διαφοράς και έτσι θα υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της χρήσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Η επιχείρηση Ω στις 31/12/2014 εμφάνισε λογιστικά κέρδη 150.000 και φορολογικά κέρδη, έπειτα από φορολογική αναμόρφωση, 130.000. Με βάση αυτά, θα υπολογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος και θα γίνει οι πρέπουσες λογιστικές εγγραφές.

ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	150.000 X 26% = 39.000
ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	130.000 X 26% = <u>33.800</u>
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	5.200

Η απαραίτητη λογιστική εγγραφή είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
69.02 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	5.200,00	
59 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		5.200,00

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

Ως παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μια ανώνυμη εταιρεία για τα έτη 2012 έως 2014 είχε τα εξής μεγέθη:

	2014	2013	2012
Κύκλος εργασιών	7.500.000	7.000.000	6.000.000
Σύνολο ενεργητικού	3.000.000	3.500.000	2.500.000
Μέσος όρος προσωπικού	52	45	60

Με βάση αυτά που παρατίθενται στον άνω πίνακα η επιχείρηση θα ανήκει στις «μικρές» επιχειρήσεις για το οικονομικό έτος 2015 εφόσον δεν υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες περιόδους, δύο από τα κριτήρια του νόμου αυτού, τα οποία αναφέραμε παραπάνω.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5^ο

Η επιχείρηση Ω έχει στην κατοχή της κτίριο με τα εξής οικονομικά στοιχεία:

ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	200.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΟΥ	50.000
ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	120.000
ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	105.000

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα θα δείξουμε εάν το κτίριο έχει υποστεί απομείωση. Εφόσον έχει υποστεί απομείωση θα δείξουμε και την απαραίτητη λογιστική εγγραφή.

Αρχικά θα βρούμε το αναπόσβεστο υπόλοιπο του κτιρίου:

$$\text{Είναι } 200.000 - 50.000 = 150.000$$

Θα συγκρίνουμε το αναπόσβεστο υπόλοιπο με την μεγαλύτερη εκ των δύο υπολοίπων τιμών, δηλαδή με τις 120.000. Η ανακτήσιμη λοιπόν αξία του κτιρίου είναι 120.000.

Εφόσον αυτή είναι μικρότερη από την αναπόσβεστη η διαφορά τους θα είναι η αξία απομείωσης του κτιρίου.

$$\text{Αρα το κτίριο έχει υποστεί απομείωση που είναι } 150.000 - 120.000 = 30.000$$

Η πρέπουσα λογιστική εγγραφή θα είναι η εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
61.01 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	30.000,00	
12.01 ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ		30.000,00

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

Στα προηγούμενα κεφάλαια αναφερθήκαμε στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αλλά επίσης δώσαμε και κάποια βασικά στοιχεία για τον γνωστό σε όλους μας Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Συνοψίζοντας μπορούμε να πούμε πως ο νέος νόμος σχετικά με την εφαρμογή των ΕΛΠ καλύπτει τέσσερις μεγάλες κατηγορίες θεμάτων²²:

1. Καταρχήν καταργεί από 1 Ιανουαρίου 2015 το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Τραπεζών και Ασφαλιστικών Εταιρειών, τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όλες τις σχετικές διατάξεις, εγκυκλίους, οδηγίες ή Υπουργικές Αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σε σχέση με τον εν λόγω Κώδικα ή τον προ ισχύσαντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).
2. Επιπρόσθετα περιγράφει λεπτομερώς τις λογιστικές αρχές που θα διέπουν την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων είτε για τη δημοσίευση τους όταν αυτό απαιτείται από το νόμο (δηλαδή για τις επιχειρήσεις) είτε για την υποβολή τους στις φορολογικές αρχές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.
3. Όπως αναφέρεται στη σχετική ανακοίνωση, η τρίτη ενότητα ενσωματώνει γενικά **τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ** σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Ως αναπόσπαστο κομμάτι αυτής της οδηγίας, για τους σκοπούς της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, είναι ο διαχωρισμός των οντοτήτων σε τέσσερις κατηγορίες δηλαδή, «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες».
4. Τέλος, υπάρχει μια ενότητα όπου παρέχονται οδηγίες σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και τις μορφές των οικονομικών καταστάσεων καθώς και λεξιλόγιο των όρων που σχετίζονται με τις λογιστικές αρχές.

²² www.euro2day.gr/news/.../kpmg-oi-forologikes-allages-poy-epefere-o-n...

Επίσης να αναφέρουμε πως τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), καλύπτουν θέματα που ρυθμίζει ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τους κανόνες τιμολόγησης των συναλλαγών και εισάγουν τους λογιστικούς κανόνες που υποχρεούνται να τηρούν οι οντότητες (επιχειρήσεις) για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται όσον αφορά την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων από την 1.1.2015, ενώ για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, θα εφαρμοστούν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31.12.2014 (δηλαδή το 2016 για την χρήση του 2015)

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ακολουθούν τις βασικές αρχές και τους λογιστικούς κανόνες των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και εναρμονίζονται με την οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2013/34/ΕΕ).

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σε σχέση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), επιφέρει αλλαγές στον λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων.

Παραδείγματα τέτοιων αλλαγών – διαφορών στον λογιστικό χειρισμό αναφέρουμε παρακάτω:

1^Η ΑΛΛΑΓΗ:

Προτείνεται νέο Σχέδιο Λογαριασμών που αποτελείται από οκτώ ομάδες.

Η κωδικοποίηση των λογαριασμών, πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και τριτοβαθμίων, χαρακτηρίζονται από δύο αριθμητικούς χαρακτήρες με ευχέρεια επέκτασης σε τεταρτοβαθμίους ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.

Παρέχεται η ευχέρεια για όσες οντότητες επιθυμούν όπως διατηρήσουν το ισχύον Σχέδιο Λογαριασμών χωρίς, όμως, της υποχρέωσης της διατήρησης της Ομάδας 9 των Αναλυτικών Λογαριασμών.

Η προσέγγιση του νομοθέτη είναι νεωτεριστική και βασίζεται στην **τήρηση αρχείων**, ανάλογα με το μέγεθος, την φύση της οντότητας, και με κριτήριο την σημαντικότητα, όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 17 και δεν περιορίζεται η χειρόγραφη τήρησης βιβλίων. Τα προβλεπόμενα από τον νόμο αρχεία είναι αυτά που συνήθως περιλαμβάνονται στα μηχανογραφικά ή χειρόγραφα τηρούμενα συστήματα.

2^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στα ενσώματα πάγια όπου γίνεται αρχική αναγνώριση στο κόστος

Η αρχική καταχώριση του κόστους των ενσώματων στοιχείων δεν διαφέρει από αυτή του Ε.Γ.Λ.Σ., με μοναδικές τις παρακάτω εξαιρέσεις προκειμένου για οικόπεδα και κτίρια:

α) τον φόρο μεταβίβασης και τα συμβολαιογραφικά έξοδα που με βάση τα Ε.Λ.Π., αντιμετωπίζονται όπως οι υπόλοιπες δαπάνες κτήσης και βαρύνουν το κόστος κτήσης του ακινήτου, ενώ με το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρούνταν έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

β) τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου για ιδιοπαραγόμενα στοιχεία

Σε ότι αφορά τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου, υπάρχει σαφής διαφορά σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ., διότι με τα Ε.Λ.Π. οι τόκοι προσαυξάνουν κατάλληλα την αξία του ενσώματου παγίου, ενώ με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβένονταν τμηματικά στον λογαριασμό 16.18 ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

3^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στον υπολογισμό των αποσβέσεων και στον υπολογισμό της υπολειμματικής αξίας σε ένα πάγιο

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., αφήνεται στην κρίση της οντότητας η εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας τους στοιχείου.

Αντίθετα με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. και λόγω της συμμόρφωσής του με τον φορολογικό νόμο στο θέμα των αποσβέσεων, η υπολειμματική αξία των ενσωμάτων παγίων είναι 1 λεπτό (0,01€)

4^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Με την εφαρμογή του νόμου για τα Ε.Λ.Π., εισάγεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ όταν:

α) υπάρχουν δαπάνες για άυλα στοιχεία από τις οποίες δεν προκύπτουν μελλοντικές εισροές στην οντότητα και επομένως δεν μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία. Οι δαπάνες αυτές με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης και όχι ως πάγια.

β) Αντίθετα με την πάροδο του χρόνου λειτουργίας μιας επιχείρησης δημιουργούνται "υπεραξίες", χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά έξοδα, που με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν λογιστικοποιούνται παρά μόνο κατά την αγορά ή την συγχώνευση μιας επιχείρησης. Σε αυτήν την περίπτωση με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

Παράδειγμα είναι η υπεραξία από την "φήμη και πελατεία" μιας επιχείρησης που στη χώρα μας με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (μητρική) που εξαγόραζε με τίμημα μεγαλύτερο από την καθαρή θέση της.

5^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τα οποία στην ουσία καταργούνται

Πρόκειται για μια κατηγορία εξόδων που πραγματοποιούνται για ανάγκες της εταιρείας και τα χρονικά τους όρια ξεπερνούν την χρήση. Όμως δεν είναι αρκετό το κριτήριο αυτό για να μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γιατί στις περισσότερες περιπτώσεις δεν προκύπτουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Πιο αναλυτικά τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι:

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Αφορούν τα έξοδα κατάρτισης και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Δ.Λ.Π. και επομένως και με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και εφόσον δεν μπορούν να πουληθούν χαρακτηρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία εξέπνευσαν.

6^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στον λογιστικό χειρισμό των εξόδων ερευνών

Τα έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και αυτό συμβαίνει όταν το αποτέλεσμα της έρευνας είναι θετικό. Πρέπει δηλαδή η οντότητα που

δαπανά για έρευνα να πετύχει το σκοπό της και να αποκτηθεί η δυνατότητα πώλησης προϊόντων ή η δυνατότητα να πουληθεί το αποτέλεσμα της έρευνας και ανάπτυξης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά η δαπάνη αποτελεί έξοδο της χρήσης.

Σε περίπτωση που οι δαπάνες αφορούν μεταλλεία, ορυχεία ή λατομία και ο σκοπός τους έχει επιτευχθεί, προσαυξάνουν την αξία του αντίστοιχου ενσώματου παγίου. Όμοια αν πρόκειται για ανάπτυξη άλλων στοιχείων (νέων προϊόντων) αναγνωρίζονται ως δαπάνες ανάπτυξης.

Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων Αφορούν έξοδα όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης ή αν πρόκειται για μεγάλα ποσά, μειώνουν το ποσό της αύξησης κεφαλαίου.

7^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στον λογιστικό χειρισμό των εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων

Όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε τοπικό νόμισμα, των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας .

Με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων οι διαφορές αυτές επειδή πρόκειται για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται ύστερα από την επιμέτρηση στην εύλογη αξίας τους.

Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

Αφορούν τις διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι διαφορές αυτές καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης.

8^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφοράς στον λογιστικό χειρισμό των εξόδων αναδιοργάνωσης.

Τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., έχουμε ως βασικό κριτήριο για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως πάγιο την βάσιμη πιθανότητα ότι θα αποφέρει στην οντότητα μελλοντικά οφέλη.

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό το λογισμικό που παρακολουθείται στον συγκεκριμένο λογαριασμό, αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο στοιχείο.

9^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στον λογιστικό χειρισμό των τόκων δανείων της κατασκευαστικής περιόδου

Είναι οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Με την εφαρμογή των ΕΛΠ και σύμφωνα με το άρθρο 18, το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

Σε κάθε περίπτωση η τήρηση του συγκεκριμένου λογαριασμού για την παρακολούθηση των εν λόγω τόκων καταργείται αφού αν η οντότητα το επιλέξει οι τόκοι προσαυξάνουν την αξία κτήσης των κατασκευαζόμενων παγίων.

10^Η ΑΛΛΑΓΗ

Αφορά στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Τρέχουσα αξία

Σημαντική διαφορά του Ε.Γ.Λ.Σ. με τα Ε.Λ.Π., είναι η αποτίμηση στην τρέχουσα αξία, που δεν αναγνωρίζεται από τα Ε.Λ.Π.

Δηλαδή τα Ε.Λ.Π., αναγνωρίζουν τη δυνατότητα για πρόβλεψη της ζημιάς που θα πραγματοποιηθεί από ενδεχόμενη πώληση των αποθεμάτων (στην ρευστοποιήσιμη αξία αφαιρούνται και τα έξοδα πώλησης), όταν αυτή είναι χαμηλότερη από το κόστος κτήσης.

Δεν επιμετρούν όμως τα αποθέματα στην τρέχουσα αξία τους.

Η διαφορά αυτή μπορεί να γίνει πιο εύκολα κατανοητή προκειμένου για παραγόμενα προϊόντα, των οποίων μειώνεται το τρέχον κόστος, εξαιτίας της μείωσης των τιμών των πρώτων υλών για παράδειγμα. Αυτό δεν δίνει την δυνατότητα στην οντότητα να τα απογράψει στην νέα μειωμένη τιμή τους²³ (τρέχουσα αξία.)

²³ www.taxpress.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Με βάση τον νέο νόμο τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έχουν τεθεί σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015.

Όπως προαναφέραμε τα ΕΛΠ αποτελούν ένα συνδυασμό του ΕΓΛΣ, του ΚΦΑΣ και του ΚΒΣ. Δηλαδή πρόκειται για την ενοποίηση αλλά και βελτίωση των ήδη υπαρχόντων λογιστικών κανόνων.

Συνεπώς οι επιχειρήσεις, οι λογιστές και γενικά ο λογιστικός κόσμος της χώρας θα κληθούν να εφαρμόσουν τους νέους λογιστικούς κανόνες, να ενημερωθούν για όλες τις αλλαγές που επιφέρει ο νόμος αυτός και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα των λογιστικών καταστάσεων τα οποία θα πρέπει να εφαρμόσουν όταν θα κλείσουν την λογιστική χρήση του οικονομικού έτους 2015. Συνεπώς θα πρέπει στο διάστημα αυτό να ετοιμαστούν επαρκώς.

Η αρχή για τα ΕΛΠ έγινε στις 24 Νοεμβρίου 2014 με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Ο Νόμος αυτός αναφέρει σε 96 σελίδες, 44 άρθρα και 4 Παραρτήματα ότι πρέπει να ξέρουμε για την εφαρμογή των ΕΛΠ. Συγκεκριμένα περιέχει διατάξεις για το πεδίο εφαρμογής των ΕΛΠ, τον καθορισμό του μεγέθους των επιχειρήσεων, τα χρησιμοποιούμενα λογιστικά συστήματα και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, το χρόνο ενημέρωσης των αρχείων, την φύλαξη τους, τα παραστατικά των συναλλαγών για λιανική και χονδρική, τα ηλεκτρονικά τιμολόγια, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις αρχές σύνταξης αυτών, τους κανόνες μέτρησης των παγίων, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των αποθεμάτων, των κρατικών επιχορηγήσεων, των υποχρεώσεων, τον τρόπο σύνταξης της κατάστασης αποτελεσμάτων και του προσαρτήματος, τους κανόνες των ενοποιημένων καταστάσεων (όμιλοι εταιριών) και άλλα.

Η συνέχεια όμως είναι επίσης σημαντική καθώς, ένα μήνα μετά την ψήφιση του Ν.4308/2014, η ΓΠΣ εξέδωσε την πρώτη εγκύκλιο σχετικά με τα ΕΛΠ, την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 στην οποία σε 78 σελίδες και 39 άρθρα δίδει μια σειρά από χρήσιμες διευκρινήσεις και παραδείγματα για την πρακτική εφαρμογή των ΕΛΠ. Ειδικότερα καλύπτει εκτενώς το ζήτημα του καθορισμού του μεγέθους της επιχείρησης διαχρονικά, δηλαδή στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση μεταβαίνει από ένα μέγεθος σε άλλο, δίνει παραδείγματα διαφοροποίησης των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης με βάση το λογιστικό προσδιορισμό και το φορολογικό προσδιορισμό και πως αυτό αντιμετωπίζεται από τα ΕΛΠ και σχετικά με τον τρόπο ένταξης των επιχειρήσεων στη νέα πραγματικότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης, αναφέρεται αναλυτικότητα στα παραστατικά των συναλλαγών ενώ δίνει ιδιαίτερα παραδείγματα στην περίπτωση έκδοσης παραστατικού για συνεχιζόμενη υπηρεσία, δίνει επίσης κατατοπιστικότερες οδηγίες για τους κανόνες έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων κάτι το οποίο υπήρξε απαίτηση εδώ και χρόνια από την επιχειρηματική κοινότητα και άλλα πολλά θέματα.

Στα πλαίσια των ΕΛΠ εκδόθηκε και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1002/31.12.2014 η οποία αναφέρει τα επαγγέλματα που απαλλάσσονται της χρήσης ταμειακών μηχανών και φορολογικών μηχανισμών. Αυτό έγινε καθώς μέσα στις διατάξεις των ΕΛΠ υφίστανται ευθέως τροποποιήσεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012) σε μεγάλο βαθμό²⁴.

Φυσικά ο ΚΦΑΣ δεν είναι ο μοναδικός νόμος που τροποποιούν τα ΕΛΠ. Η θέση τους σε ισχύ επηρεάζει ένα πλήθος νομοθετημάτων και κυρίως καταργεί ένα τεράστιο νομοθετικό έργο το οποίο είχε ξεκινήσει στις αρχές της δεκαετίας 1980-1990. Ειδικά για τις περιπτώσεις των φορολογικών μηχανισμών που αναφερθήκαμε παραπάνω, ουσιαστικά τα ΕΛΠ καταργούν τον Ν.1809/1989 περί Καθιέρωσης Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις στην ουσία του με την υποσημείωση ότι οι μηχανισμοί που πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές του

²⁴ www.moneyguru.gr/analyseis/to-nomiko-plaisio-gia-ta-elp-6966

N.4308/2014, αλλά εγκαταστάθηκαν με βάση τον Ν.1809/1989 θα συνεχίσουν να ισχύουν εκτός και αν με νεότερη απόφαση το ΥΠΟΙΚ υποδείξει νέα τεχνικά χαρακτηριστικά.

Επίσης από 1ης Ιανουαρίου καταργήθηκε και το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και όλες οι σχετικές εγκύκλιοι επί αυτού. Επίσης τα ΕΛΠ καταργούν το Προεδρικό Διάταγμα 148/1984 και το Προεδρικό Διάταγμα 384/1992 για τα κλαδικά λογιστικά σχέδια ασφαλιστικών εταιριών και τραπεζών καθώς και οποιαδήποτε οδηγία έχει εκδοθεί σχετικά με αυτά.

Εν κατακλείδι με τον Ν.4308/2014 ουσιαστικά ολοκληρώνεται κατά 90% η λογιστική και φορολογική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα, ένα έργο που ουσιαστικά ξεκίνησε με τον Ν.4093/2012 ο οποίος κατάργησε τον ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) αλλά και τα προβλεπόμενα για την ίδρυση κεφαλαιουχικών και προσωπικών εταιριών εκτός ΑΕ, συνέχισε με τον Ν.4172/2013 ο οποίος κατάργησε τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, τον Ν.4174/2013 Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών ο οποίος κατάργησε το ποινολόγιο του Ν.2523/1997, τον Ν.4223/2013 ο οποίος έφερε στην Ελληνική έννομη τάξη την συνεχή φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας και ολοκληρώθηκε με τον Ν.4308/2014 ο οποίος κατάργησε όλο το πλαίσιο του παλαιού λογιστικού σχεδίου και των γενικού και των κλαδικών.

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων άμεσα θα μειωθεί η λογιστική πολυνομία και θα ομαδοποιηθούν τα σύνολα όλων των λογιστικών κανόνων με ένα και μόνο νομοθέτημα²⁵.

Θα μπορούσαμε να πούμε πως η οικονομική κρίση των τελευταίων ετών έκανε αναγκαία την χρήσης τους και επέσπευσε την εφαρμογή τους.

Μέσα από την εφαρμογή των ΕΛΠ καταργούνται πολλές απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες διατάξεις νόμων. Να σημειώσουμε πως καταργούνται διατάξεις των νόμων 2190/1920, ο οποίος αποτελεί βασικό λογιστικό νόμο, του 3190/1955, του 4172/2012. Επίσης καταργείται

²⁵ www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi

το Π.Δ 1123/1980, ο Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ασφαλιστικών εταιρειών και των τραπεζών, ο ν. 1809/1988.

Ο νόμος 4308/2014 «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*» που ψηφίστηκε στις 20 Νοεμβρίου 2014, επιφέρει σημαντικές αλλαγές από 1/1/2015 στον λογιστικό χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών, στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων και στον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων (βιβλία και στοιχεία).

Το **Κεφάλαιο 1** του παρόντος Νόμου (άρθρο 1 και 2) καθορίζει, τις οντότητες (επιχειρήσεις) που υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου καθώς και τα κριτήρια με βάση τα οποία ο νόμος κατηγοριοποιεί τις οντότητες σε «πολύ μικρές», «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες»

Τα **Κεφάλαια 2 και 3** του παρόντος Νόμου (άρθρα 3 έως 15) καθορίζουν το νέο τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και έκδοσης λογιστικών στοιχείων (βιβλία και στοιχεία) και στην ουσία αντικαθιστούν την υποπαράγραφο Ε.1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύσαντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992. Ο νέος Νόμος καθιερώνει γενικές αρχές οι οποίες θα πρέπει να ακολουθούνται, προκειμένου το λογιστικό σύστημα της οντότητας να θεωρείται «αξιόπιστο» σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς του ΚΦΑΣ το οποίο καθιέρωνε λεπτομερείς και τυπολατρικές προδιαγραφές.

Τα **κεφάλαια 4 έως 7** του παρόντος Νόμου (άρθρα 16 έως 37) εμπεριέχουν ουσιαστικά τις διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, υιοθετώντας νέους λογιστικούς κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης), νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων και αλλαγές στον λογιστικό χειρισμό πολλών οικονομικών συναλλαγών.

Ο νόμος καθιερώνει νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών καθώς και στον βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Τα βασικά

στοιχεία αναφορικά με την δομή και το περιεχόμενο του σχεδίου λογαριασμών που εισάγει ο νέος νόμος σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ως εξής:

Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες αναλόγως της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς. Αναλυτικότερα, οι ομάδες 1 έως 3 περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία, η ομάδα 4 την καθαρή θέση και η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας οντότητας. Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

Τέλος η ομάδα 8 περιλαμβάνει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης. Αξιοσημείωτο είναι ότι ο νέος νόμος, δεν επιβάλλει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Να σημειωθεί ότι ο νέος νόμος παρέχει την δυνατότητα στις οντότητες να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. κάνοντας τις απαραίτητες προσαρμογές στο τέλος της χρήσης. Επιπρόσθετα, για την καλύτερη προσαρμογή και διευκόλυνση των οντοτήτων ο νόμος παρέχει συνδεσμολογία των λογαριασμών του νέου σχεδίου τόσο με τα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων όσο και με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Να αναφέρουμε ακόμη πως παρόλο που αλλάζει το λογιστικό σχέδιο με τα ΕΛΠ, οι επιχειρήσεις θα μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμό όπως αυτό υπήρχε με το ΕΓΛΣ, και έτσι θα αποφευχθεί η οποιαδήποτε αναστάτωση από την μετάβαση στο νέο λογιστικό καθεστώς.

Το νέο λογιστικό σχέδιο που προτείνεται από τα ΕΛΠ είναι προαιρετικό.

Ακόμη δεν είναι αναγκαίο να αλλάξει η λογιστική οργάνωση, η συνδεσμολογία των λογαριασμών και συνεπώς η γενικότερη λειτουργία ενός λογιστηρίου.

Στο πιο πάνω πλαίσιο, έρχεται να προστεθεί και η διατήρηση της κοστολογικής οργάνωσης του λογιστηρίου αφού οι κανόνες κοστολόγησης δεν αλλάζουν.

Ένα από τα θετικά του νόμου αυτού είναι πως το σύνολο όλων των λογιστικών κανόνων θα συγκεντρωθούν σε ένα μόνο νομοθέτημα. Ακόμη πιο θετικό είναι ότι το νομοθέτημα αυτό έχει διαρθρωθεί με τις βέλτιστες πρακτικές για τις επιχειρήσεις και τα λογιστήρια.

Πλεονέκτημα ακόμη αποτελεί ότι καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Γίνεται η εισαγωγή νέων κανόνων τήρησης των λογιστικών βιβλίων. Οι κανόνες αυτό είναι απόλυτα εναρμονισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτό οδηγεί σε μειωμένο κόστος λειτουργίας και διασφάλιση της διενέργειας φορολογικών ελέγχων ώστε να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή.

Πολλές είναι και οι αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν. Με βάση το νέο νομοθέτημα γίνονται πιο κατανοητές, πιο εύκολες στην σύνταξή τους, και ευθυγραμμίζονται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών²⁶.

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.

²⁶ <https://www.kpmg.com/.../Presentation%20ELP%20Law%204308-2014...>

Σκοπός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ είναι η απλοποίηση των ετήσιων λογαριασμών και των ενοποιημένων λογαριασμών όσον αφορά τις υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σε σχέση με τα ισχύοντα, καθώς και η μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων.

Το περιεχόμενο της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ περιορίζεται στη διάρθρωση των οικονομικών καταστάσεων, απλών και ενοποιημένων, στις λογιστικές αρχές που διέπουν τη σύνταξη αυτών, στις πρόσθετες πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύονται στο σχετικό προσάρτημα και στην έκθεση των οργάνων διοίκησης και τέλος, στις εξαιρέσεις των μικρών επιχειρήσεων από ορισμένες από τις υποχρεώσεις αυτές.

Στα αρνητικά του νόμου για τα ΕΛΠ, είναι ότι δεν κατάφερε να εξαλείψει τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και δεν μπόρεσε να εισάγει μία και μόνη ενιαία βάση λογιστικών αρχών, όπως για παράδειγμα είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Διατηρούνται ακόμη προκαθορισμένες οδηγίες όσον αφορά τον τρόπο που πρέπει να τηρούνται τα βιβλία αλλά και το ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται

Ανοικτά παραμένουν διάφορα πρακτικά θέματα όσον αφορά την εφαρμογή του νόμου, όπως το δυσανάλογο διαχειριστικό βάρος που φαίνεται καταρχήν να επιβάλλεται στις μικρότερες επιχειρήσεις σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς και θέματα αρμοδιότητας για την εποπτεία και επιβολή των προβλεπόμενων από το νόμο.

Συνοψίζοντας λοιπόν να αναφέρουμε εν συντομία τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που θα προκύψουν από την εφαρμογή των ΕΛΠ:

Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. για τις επιχειρήσεις είναι η κατά το άρθρο 24 δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους. Εύλογη αξία (Fair value): Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Στα πλεονεκτήματα επίσης συγκαταλέγονται:

- Η καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των Οικονομικών καταστάσεων η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα (κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των Εκτάκτων αποτελεσμάτων, ορθή απεικόνιση του Λίζινγκ, εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κ.λ.π) και τη σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές Εταιρείες. Η υιοθέτηση κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων σημαίνει ότι όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες θα απεικονίζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο. Η συγκρίσιμη πληροφόρηση επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες, προμηθευτές) την καλύτερη αξιολόγηση.

- Η Μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους κι έχει ως αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν (τοπικές αρχές και για σκοπούς ελέγχου κι ενοποίησης στη μητρική). Βέβαια, η υιοθέτηση των ΕΛΠ ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και της διοικητικής πληροφόρησης και των Οικονομικών Καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας.

- Τέλος με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων καθίσταται περισσότερο ευχερής, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Στον αντίποδα τα βασικά μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι ότι:

- Αυξάνεται το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. Τέτοια κόστη είναι το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος

εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος εκτίμησης παγίων και κόστος αναλογιστικών μελετών(τα δύο τελευταία εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας»).

- Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, (εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς) ένα για τα Ε.Λ.Π. και ένα για φορολογικούς σκοπούς, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποιος μπορεί να έχει μόνο ένα λογιστικό σύστημα (εφόσον δεν ακολουθήσει την μέθοδο της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης) και αυτό εκτιμώ ότι θα επιλέξει η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται (ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα) από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

Ως κατακλείδα μπορούμε να πούμε πως οι μακροχρόνιες επιπτώσεις που θα έχουν τα ΕΛΠ στην γενικότερη οικονομία καθώς και στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα θα κριθούν από την εφαρμογή τους.

Αυτό που ελπίζουμε να διευκολύνει ο νέος νόμος για τα ΕΛΠ είναι οι ιδιωτικές επενδύσεις, λόγω του ότι οι εγχώριες λογιστικές αρχές δεν θα ξενίζουν τον ξένο επενδυτή καθώς υπάρχει μια εναρμόνιση των νέων κανόνων με τους διεθνείς κανόνες.

Θεωρούμε πως η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις θα έχει θετικές επιπτώσεις τόσο στις επιχειρήσεις αυτές όσο και στο σύνολο της ελληνικής αγοράς και επίσης πιθανώς να συνεισφέρει στην διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της διεθνούς κεφαλαιαγοράς. Κάτι το οποίο βέβαια δοκιμάστηκε να γίνει και με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις τους, καθώς επίσης τις αλλαγές που αυτά επιφέρουν στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων και γενικότερα όλων των επαγγελματιών.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έρχονται να αντικαταστήσουν το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τον ΚΦΑΣ και μερικούς από τους βασικότερους λογιστικούς νόμους που επί δεκαετίες εφαρμόζονταν στην Ελλάδα.

Τα ΕΛΠ είναι ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα στο οποίο πολλοί έχουν εναποθέσει τις ελπίδες τους ότι θα αποτελέσει ένα σημαντικό εργαλείο για την εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Στα θετικά στοιχεία της εφαρμογής των ΕΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων καθίσταται περισσότερο ευχερής, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται ευχερώς κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Επιπροσθέτως Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων, ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας ενώ ταυτόχρονα διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ

-ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , 2011 , ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

- ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΟΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

- ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΟΕ,2004, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

-ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

-ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ , 2012, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

-ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS

-ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.taxheaven.gr

www.epixeirisi.gr

www.logistikoskosmos.com

www.forologikanea.gr

www.forin.gr

www.euro2day.gr

www.taxpress.gr

www.capital.gr