



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

**«ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**

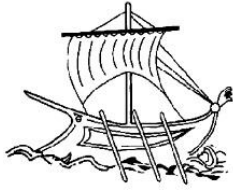
(Ε.Γ.Λ.Σ - Δ.Λ.Π - Ε.Λ.Π)

ΚΟΡΩΝΙΑ ΕΛΕΝΗ

Α.Μ: 15272

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

Αθήνα, Ιούνιος 2017



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

P.U.A.S

ACCOUNTING AND FINANCE SCIENCE



thesis

ACCOUNTING STANDARDIZATION

**"FROM THE GREEK GENERAL CHART OF ACCOUNTS TO
THE GREEK ACCOUNTING STANDARDS"**

KORONIA ELENI

A.M: 15272

SUPERVISOR: GOUMAS SPIRIDON

Athens, June 2017

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτοχ(η) υπογεγραμμένος / η ... Χορμηνιά... Έλενη..., του Λωρέανου..., του φοιτητής του Τμήματος... Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής... του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερόθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγκίρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονεμίσει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού μήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών

Ημερομηνία

3/7/2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία εξετάζεται ένα θέμα μείζονος σημασίας για τις Ελληνικές επιχειρήσεις, καθώς τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Νόμου 4308/2014, έχουν πλήρως εφαρμοστεί και οι υπόχρεοι αυτών είναι αναγκαίο να έχουν επαρκής πληροφόρηση, ώστε να ανταποκριθούν.

Επομένως, παρακάτω θα αναλυθούν εν συντομία οι διάφορες μορφές τυποποίησης που υπάρχουν στην Λογιστική Επιστήμη. Πρώτα απ'όλα, παρατίθενται οι έννοιες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, που αποτελεί και το κυρίαρχο θέμα μας. Ύστερα, αναφέρεται στο ποιοι είναι υπόχρεοι των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π) , ποιοι όχι , καθώς και ποιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζουν ανάλογα με το μέγεθος κάθε οντότητας.

Στο επόμενο στάδιο της εργασίας, αναλύονται εκτενέστερα οι διαφορές που έχουν προκύψει από την εφαρμογή των νέων προτύπων. Αρχικά , εντοπίζονται οι αλλαγές που υπάρχουν στον χειρισμό διαφόρων λογαριασμών καθ'ολη την διάρκεια της χρήσεως. Σημαντικά παραδείγματα αποτελούν οι ασώματες ακινητοποιήσεις, η χρηματοδοτική μίσθωση , οι αποσβεσεις και άλλα , που παρατίθενται στον κύριο κορμό αυτής της πτυχιακής. Επιπρόσθετα, αναλύονται και οι διαφορές , τόσο στην αναλυτική Λογιστική , όσο και στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς ,αλλά και στην καθαρή θέση και τις υποχρεώσεις της εκαστοτε επιχείρησης.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί πως έχει δημιουργηθεί ερωτηματολόγιο και έχει διεξαχθεί έρευνα με την παράθεση απόψεων από άτομα που σχετίζονται με την Λογιστική Επιστήμη, περί των νέο-εφαρμοζόμενων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την χρησιμότητα τους η όχι , αλλά και για τον τρόπο εφαρμογής τους.

ABSTRACT

This paper examines a major issue for Greek companies as the Greek Accounting Standards of Law 4308/2014 have been fully implemented and those obliged to have sufficient information to respond to. Therefore, the various forms of standardization in Accounting Science will be briefly analyzed below. First of all, the concepts of the Greek General Accounting Plan, International Accounting Standards and Greek Accounting Standards, which is our dominant issue, are listed. Next, it refers to who is obliged to the Greek Accounting Standards (ELP), who does not, as well as which financial statements are prepared according to the size of each entity.

In the next stage of the thesis, the differences that have emerged from the application of the new standards are analyzed in more detail. Initially, changes in the handling of various accounts throughout the year are identified. Significant examples include intangible assets, leasing, depreciation and others, which are listed in the main body of this paper. Additionally, the differences are analyzed both in the analytical accounting and in the effective accounts, but also in the equity and the liabilities of each enterprise.

Finally, it should be noted that a questionnaire has been created and a survey has been conducted with the submission of opinions by people related to Accounting Science about the newly applied Greek Accounting Standards and their usefulness or not, but also about the way of their application.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΒΑΣΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	13
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ	
1.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.....	13
1.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	14
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	17
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
2.1 ΕΝΝΟΙΑ Ε.Λ.Π.....	17
2.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	18
2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	25
2.3.1. Ο λογιστικός χειρισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων...25	
2.3.2. Φόρος Εισοδήματος.....28	
2.3.3. Οι αλλαγές στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....28	
2.3.4. Συναλλαγματικές Διαφορές.....31	
2.3.5. Χρηματοδοτική μίσθωση.....31	
2.3.6. Μερίσματα και Αποθεματικά.....33	
2.3.7. Κανόνες Επιμέτρησης.....34	
2.3.8. Διαφορές στην αναλυτική Λογιστική.....37	
2.3.9. Βασικές αλλαγές στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς.....37	

2.3.10. Βασικές αλλαγές στους Λογαριασμούς καθαρής θέσης & υποχρεώσεων.....	40
2.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	41
2.4.1. Σχέδιο Λογαριασμών.....	41
2.4.2. Ισολογισμός.....	43
2.4.3. Κατάσταση Αποτελεσμάτων.....	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	48
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	
3.1 ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	48
3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	54
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	56
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'	57

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως αντικείμενο της, την ενασχόληση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Νόμου 4308/2014 και τις αλλαγές που επιφέρει στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων. Αποτελεί ένα θέμα μείζονος σημασίας για την ελληνική κοινωνία, αφού τα παραπάνω πρότυπα τέθηκαν σε πλήρη ισχύ από το 2016. Σκοπός της εργασίας αυτής, επομένως είναι να εξετάσει την σχέση που έχει αυτή η νέα κατηγορία προτύπων τόσο με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όσο και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ο ανωτέρω νομός εκδόθηκε για να μειώσει τις παθογένειες που οι προηγούμενες λογιστικές αντιμετωπίσεις δημιουργούσαν και να εκσυγχρονίσει το ελληνικό λογιστικό σύστημα.

Αρχικά η Λογιστική επιστήμη όντας ένα πληροφοριακό σύστημα, ασχολείται με την αναγνώριση, την μέτρηση και την συστηματική καταχώρηση καθώς και παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών. Από την φύση της αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων που συλλειτουργούν για τον παραπάνω σκοπό. Η χρησιμότητα της είναι η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, αλλά και η γενική πληροφόρηση, από χρήστες οι οποίοι έχουν εύλογα δικαιώματα όπως δυνητικοί επενδυτές, εργαζόμενοι, δανειστές, προμηθευτές και άλλους πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις ή ακόμα και το ευρύ κοινό. Κατανοούμε λοιπόν, πως κυρίαρχο αίτημα ύπαρξης της λογιστικής αποτέλεσε η τυποποίηση και η χρήση κοινού λεξιλογίου για περισσότερη πληροφόρηση σε θέματα χρηματοοικονομικής παρουσίασης με διαφάνεια, συγκρισιμότητα και συνοχή για ομαλότερη λειτουργία της αγοράς.

Η Λογιστική έχει κάνει τεράστιες προσπάθειες προς την κατεύθυνση της ομοιογένειας παρά τις εγγενείς δυσκολίες που παρουσιάζονται σε ένα τέτοιο εγχείρημα τυποποίησης της λογιστικής ορολογίας και εμφανίσεως των οικονομικών καταστάσεων. Στα πλαίσια αυτά και για τους παραπάνω λόγους εντάσσονται τα διάφορα Εθνικά και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, μεταξύ αυτών και το Ελληνικό.

ΒΑΣΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στο παρόν κομμάτι παρατίθενται κάποιοι σημαντικοί ορισμοί για την καλύτερη κατανόηση των εννοιών που θα δούμε παρακάτω.

- **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.
- **Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount):** Το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού.
- **Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (Acquisition cost or purchase price of assets and services):** Το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.
- **Αναπροσαρμογή (revaluation):** Η αύξηση ή η μείωση του υπολοίπου ενός στοιχείου του ισολογισμού ως αποτέλεσμα επανεκτίμησης της αξίας του, βάσει των ρυθμίσεων του νόμου αυτού, όπως η επιμέτρηση στην εύλογη αξία.
- **Αξία χρήσης (Value in use):** Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).
- **Απομείωση (Impairment):** Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.
- **Απόσβεση (Depreciation, amortization):** Η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.
- **Αρχική αναγνώριση (initial recognition):** Η πρώτη καταχώρηση στο λογιστικό σύστημα της οντότητας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- **Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset):** Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση
- **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (biological assets):** Ζώντα ζώα ή φυτά.
- **Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση (current liability):** Μια υποχρέωση που η οντότητα:
 - α) αναμένει να διακανονίσει εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της, ή
 - β) κατέχει πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς, ή
 - γ) οφείλει να διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων, ή
 - δ) δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της για διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη όρων που, κατά την επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους, προβλέπουν τον διακανονισμό της υποχρέωσης με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας, δεν επηρεάζει την κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμης ή μακροπρόθεσμης.
- **Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Available for sale financial instruments):** Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατά την αρχική αναγνώριση καθορίζονται από την οντότητα ως διαθέσιμα για πώληση, καθώς και κάθε άλλο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο που δεν εντάσσεται στις κατηγορίες: α) των δανείων και απαιτήσεων που δημιουργούνται από την οντότητα, β) των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων, και γ) των χρηματοοικονομικών στοιχείων εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- **Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (Held to maturity investments):** Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές και καθορισμένη λήξη, τα οποία η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διακρατήσει μέχρι τη λήξη, εκτός από:
 - α) εκείνα που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων.
 - β) εκείνα που κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα καθορίζει ως στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου ή ως διαθέσιμα προς πώληση.
- **Επιμέτρηση (measurement):** Η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.
- **Νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία (monetary items):** Κατεχόμενες μονάδες νομίσματος, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορίσιμο αριθμό μονάδων νομίσματος.

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property):** Ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας.
- **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value):** Η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης
- **Λογιστική αξία (book value or carrying amount):** Η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- **Μίσθωση (lease):** Μια συμφωνία στην οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη περίοδο.
- **Οντότητα (entity):** Οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.
- **Παρούσα αξία (present value):** Η αξία που προκύπτει από την προεξόφληση στο παρόν, ενός μελλοντικού ποσού χρημάτων ή μιας σειράς ταμειακών ροών με ένα κατάλληλο επιτόκιο, στη φυσιολογική πορεία των πραγμάτων.
- **Πρόβλεψη (provision):** Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.
- **Προσαρμογή αξίας (value adjustment):** Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.
- **Υπεραξία (Goodwill):** Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.
- **Φορολογική βάση (tax basis):** Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

- **Αποθεματικό κεφάλαιο:** Είναι ένας ειδικός λογαριασμός που έχει συσταθεί για να βοηθήσει μια εταιρία να αντισταθμίσει ενδεχόμενες απώλειες σε λογαριασμούς του Ισολογισμού της ή σε περίπτωση μεταβολής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

1.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) θεσμοθετήθηκε με τα άρθρα 47-48, του Νόμου 1041/80 που ορίζουν με σαφήνεια τόσο την έννοια όσο και τον σκοπό του. Η ημερομηνία προαιρετικής έναρξης εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είχε ορισθεί η 01/01/1982 (άρθρο 2, π.δ. 1123/80). Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί ένα σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπός είναι η τυποποίηση των οικονομικών μονάδων της Χώρας. Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται σε δέκα ομάδες. Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού. Έτσι, οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική, η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως και η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής:

- Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποία συνθέτουν τον ισολογισμό.
- Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού .
- Στην ομάδα δέκα (10) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία,

κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9).

1.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή αλλιώς International Accounting Standards(IAS) αποτελούν λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νόμων που εκδόθηκαν κατά την περίοδο 1973-2001 από την επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ((International Accounting Standards Committee - IASC). Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα λοιπόν είναι πρότυπα και ερμηνείες που περιλαμβάνουν τα διεθνή πρότυπα (Δ.Λ.Π), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(Δ.Π.Χ.Π) και τις διερμηνείες αυτών. Είναι ευρέως γνωστό ότι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εντάχθηκαν μετά τον Μάιο του 2002 για να εμπλουτίσουν τα ήδη υπάρχοντα πρότυπα.

Κύρια όργανα των παραπάνω προτύπων αποτελούν η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η οποία είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός και κύριο όργανο αφού αναγνωρίζει και εγκρίνει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα οποία και καθίστανται υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 4 του κανονισμού με κύριο στόχο να εξασφαλισθεί υψηλός βαθμός διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις οικονομικές καταστάσεις. Το σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASB) που αποτελεί μία ανεξάρτητη αρχή και έχει την ευθύνη της κατάρτισης και της έκδοσης λογιστικών προτύπων. Τα μέλη του IASB, τα οποία είναι δεκατέσσερα, δώδεκα από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης, προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Ακόμη, το IASB έχει αναλάβει να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα απλό σύνολο υψηλής ποιότητας, με παγκόσμια λογιστικά πρότυπα που απαιτούν ξεκάθαρες και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Η συμβουλευτική επιτροπή Προτύπων(SAC), όπου σκοποί της είναι η παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα, όπως επίσης και η πληροφόρηση του για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Τέλος σημαντικό ρόλο έχει και η επιτροπή Διερμηνειών(IFRIC), της οποίας αρμοδιότητα αποτελεί η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή τους.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η αρχή της λογιστικής χάνεται στα βάθη της ιστορίας. Με την Βιομηχανική Επανάσταση τον 19ο αιώνα η ύπαρξη της Λογιστικής έγινε αναγκαία και έτσι ξεκίνησε να διδάσκεται. Η Ελλάδα είναι μία χώρα στην οποία οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν δεσπόζουσα θέση.

Στην Ελλάδα, οι πρώτες προσπάθειες για την δημιουργία ενός συστήματος κοινού λογιστικού χειρισμού έγιναν το 1954, όπου συστάθηκε η πρώτη επιτροπή χωρίς να δώσει κανένα σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Από τότε έγιναν και άλλες προσπάθειες δημιουργίας Λογιστικού Σχεδίου χωρίς όμως να αποδώσουν κανένα αποτέλεσμα. Η λογιστική τυποποίηση εδραιώθηκε στις αρχές της δεκαετίας του 1980 με την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και την υποχρεωτική εφαρμογή του για όλες τις εταιρείες. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις βρίσκονταν ανάμεσα σε διάφορα νομικά, λογιστικά αλλά και φορολογικά θέματα, λόγω των συχνών αλλαγών που προκαλούνται από τις συνεχώς μεταβαλλόμενες διατάξεις από το Κράτος. Έτσι όλες οι επιχειρήσεις υποχρεούταν να εκδίδουν, τηρούν και διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία τους με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ΠΔ 184/1982, όπου περιείχε λεπτομερές διατάξεις και περιγράφονταν όλες οι διαδικασίες οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων σχετικά με τα αντικείμενα τα οποία ρυθμίζει. Στο άρθρο 2 καθορίζεται η ημερομηνία 1/1/1982 ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του ΓΛΣ. Από την 1/1/1991 καθιερώθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή του στις Ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και τις κατά μετοχές Ετερόρρυθμες εταιρείες. Από την 1/1/1993, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Πριν την 1/1/2005 που έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επικρατούσε αταξία και έλλειψη συνοχής μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εκάστοτε χώρα εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα, ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική της ευρωστία, η πολιτική της σταθερότητα αλλά και το πολίτευμα το οποίο επικρατούσε στην χώρα, οι επιρροές από τις γειτονικές χώρες, η ανάπτυξη και η επέκταση των επιχειρήσεων της κ.τ.λ. Από χώρα σε χώρα τα πρότυπα διέφεραν καθώς πολλές φορές σχηματίζονται και για διαφορετικούς σκοπούς. Δύο ήταν τα βασικά ρεύματα που επηρέασαν τη δημιουργία των λογιστικών προτύπων κάθε χώρας. Στο πρώτο οι χώρες υιοθετούσαν την γαλλογερμανική αντίληψη, όπου οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες, οι οποίες ελέγχουν κατά πόσο οι επιχειρήσεις είναι

κερδοφόρες και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό χαρακτήρα. Στο δεύτερο οι χώρες υιοθετούν την αγγλοσαξονική αντίληψη σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει καταφέρει να επηρεάσει αρκετές χώρες, αλλά έχει και η ίδια επηρεαστεί από τα αμερικάνικα πρότυπα. Η Ελλάδα έχει επηρεαστεί περισσότερο από την γαλλογερμανική αντίληψη. Τα ΔΛΠ καταρτίστηκαν έχοντας στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, αλλά είναι κυρίως επηρεασμένα από την αγγλοσαξονική προσέγγιση. Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν είναι μια απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των συναλλαγών της. Στην Ελλάδα, με το Ν.2992/2002 έγινε προσπάθεια υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ωστόσο, η προσπάθεια αυτή δε στέφτηκε με επιτυχία, αφού οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν προετοιμασμένες να δεχθούν μία τόσο δραστική αλλαγή στις λογιστικές διαδικασίες που ήδη χρησιμοποιούσαν. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις αρχίζει από την 01/01/2005, ημερομηνία που είχε εξαρχής ορίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση (Πρωτοψάλτης Ν., 2004)

Στην Ελλάδα την ευθύνη για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει η ΕΛΤΕ. Η ΕΛΤΕ είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος. Είναι αρμόδια για την θέσπιση και εποπτεία της εφαρμογής λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Συστάθηκε με τον ιδρυτικό Νόμο 3148/2003 και απέκτησε διευρυμένες αρμοδιότητες με την εναρμόνιση της Εθνικής Νομοθεσίας με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής οδηγίας περί υποχρεωτικών ελεγχών. Είναι νομικό πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ Ε.Λ.Π.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν τον νόμο 4308/2014 «Ε.Λ.Π.» καθώς και τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις που εμπεριέχονται σ'αυτόν. Δημοσιεύτηκε πρώτη φορά στο φύλλο εφημερίδας της κυβέρνησης 251 Α' με ημερομηνία: 24/11/14.Ο νόμος αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Έχει επίσης 4 παραρτήματα: Α) Ορισμοί Β) Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων Γ) Σχέδιο Λογαριασμών Δ) Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η ύλη του Νόμου χωρίζεται στις εξής βασικές ενότητες:

Κεφ. 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (Άρθρα 1 & 2).

Κεφ. 2: Λογιστικά (Άρθρα 3 & 7).

Κεφ. 3: Παραστατικά πωλήσεων (Άρθρα 8-15).

Κεφ. 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Άρθρα 16 & 17)

Κεφ. 5: Κανόνες επιμέτρησης (Άρθρα 18-28).

Κεφ. 6: Προσάρτημα & απαλλαγές (Άρθρα 29 & 30).

Κεφ. 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Άρθρα 31-36).

Κεφ. 8: Πρώτη εφαρμογή & μεταβατικές διατάξεις (Άρθρα 37 – 44).

Με τον νόμο αυτό ,στην ουσία καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καθώς και αντικαθιστά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Ο νόμος στοχεύει στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων των οντοτήτων που αναφέρονται στο πεδίο εφαρμογής του, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις υποκείμενες οντότητες.

2.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα νέα αυτά πρότυπα του Νομού 4308/2014 , διευκρινίζουν πλήρως ποιοι έχουν υποχρέωση να τα εφαρμόζουν και ποιοι όχι.

Παρακάτω θα δούμε τις ομαδοποιήσεις αυτές αναλυτικά για περισσότερη κατανόηση.

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014 είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπρόσθετα στις διατάξεις του νόμου εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αυτοί που δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου είναι οι εξής :

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.
- Η Τράπεζα της Ελλάδος η οποία εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος
- Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 [Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης] του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο)
- οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012, είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).
- Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών. Ενδεικτικές περιπτώσεις είναι :
 - Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

- Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
- Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα.
- Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.
- Οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ακόμα πρέπει να τονίσουμε ότι οι υποχρεώσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να τηρούνται, εξαρτώνται πλέον με βάση την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων και όχι της κατηγορίας βιβλίων που τηρούν. Ανάλογα με την κατάταξη διαφοροποιούνται και οι υποχρεώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η Κατάταξη στην κάθε οντότητα γίνεται εφόσον κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια των δύο τουλάχιστον εκ των τριών κριτηρίων.

Παρακάτω παραθέτουμε χρηστικό πίνακα με τις κατηγορίες οντοτήτων:

Κατηγορία οντότητας	Κριτήριο ενεργητικού	Μέσος Όρος προσωπικού	Κριτήριο κύκλου εργασιών	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Πολύ μικρή (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$\leq 350.000\text{€}$	≤ 10 άτομα	$\leq 700.000\text{€}$	<ul style="list-style-type: none"> • Συνοπτικός Ισολογισμός • Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα
Πολύ μικρή (νομικές μορφές όπου ισχύει μόνο το κριτήριο του κύκλου εργασιών)	Ετερόρρυθμες ή Ομόρρυθμες εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, Αστικές μη Κερδοσκοπικές κ.ά.		1.500.000€	<ul style="list-style-type: none"> • Κατάσταση αποτελεσμάτων (Παράρτημα Β. Υπόδειγμα Β.6)
Μικρή (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα	$\leq 4.000.000\text{€}$	≤ 50 άτομα	$\leq 8.000.000\text{€}$	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Προσάρτημα

ακόλουθα τρία κριτήρια)				
Μεσαία (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	\leq 20.000.000	\leq 250	\leq 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας) • Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας) • Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας) • Προσάρτημα (Σημειώσεις)
Μεγάλη (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$>$ 20.000.000	$>$ 250	$>$ 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας) • Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας) • Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας) • Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας) • Προσάρτημα (Σημειώσεις)

- **Κύκλος εργασιών**

Ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Επίσης δεν εμπίπτουν στην έννοια του κύκλου εργασιών η αξία των αυτό-παραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου. Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερθείσες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

- **Μέσος όρος προσωπικού**

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

Ένα ακόμα συνοπτικότερο διάγραμμα παρατίθενται παρακάτω για μια σφαιρική όψη των οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία υπόχρεων.

Υπόχρεοι σε σύνταξη ανά είδος κατάστασης και ανά κατηγορία μεγέθους :

	Κατηγορία μεγέθους				
	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α και 2.β			
Κατάσταση αποτελεσμάτων	√	√	√	√	√
Προσάρτημα ή Σημειώσεις	√	√	√	√	√
Ισολογισμός		√	√	√	√
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				√	√
Κατάσταση χρηματοροών					√

Αναλυτικότερα, κάποιες πληροφορίες για κάθε μια χρηματοοικονομική κατάσταση είναι οι εξής:

Ο πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων

Περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης (καταρτίζεται η μια από τις δύο κατ' επιλογή της επιχείρησης), την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/1981) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).

Ο πίνακας της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης

Είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/1981, (καταρτίζεται μόνο από τις «Μεσαίες» και τις «Μεγάλες» οντότητες), παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.

Ο πίνακας της κατάστασης χρηματοροών

Είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, (καταρτίζεται μόνο από τις «Μεγάλες» οντότητες) στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες: (α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, (β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και (γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.

Το Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση (ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας) για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.

2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό πολλών οικονομικών συναλλαγών συνοψίζονται στα εξής:

2.3.1. Ο λογιστικός χειρισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων (άυλων παγίων) κατά τα ΕΛΠ

Σύμφωνα με τον ορισμό που προτείνουν τα ΕΛΠ για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, πρόκειται για «εξατομικευμένα και μη νομισματικά στοιχεία, χωρίς υλική (φυσική) υπόσταση».

Μάλιστα εμφανίζεται ο όρος «εξατομικεύσιμα στοιχεία», που σημαίνει τα δυνάμενα να εξατομικευτούν, άρα τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικώς και στη συνέχεια, εφόσον μπορεί να ισχύσει αυτό, θα παρουσιάζονται ως εξατομικευμένα.

Εξατομικευμένο δε, είναι ένα στοιχείο, όταν είναι απολύτως διακριτή η αξία του, σε σχέση με τα λοιπά στοιχεία της κατηγορίας στην οποία ανήκει.

Συνεπώς, υπό την έννοια αυτή, εξατομικεύσιμο σημαίνει ότι η αξία του είναι διαχωρίσιμη, κατ' αρχάς και εν δυνάμει η αξία αυτή πωλείται, μεταβιβάζεται ή εκχωρείται με συμβατικούς όρους.

Με το προηγούμενο καθεστώς του ΕΓΛΣ, τα άυλα πάγια στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις, κατατάσσονταν σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατόν, υπό μία έννοια, να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε ως εξατομικευμένα, είτε αθροιστικώς, μαζί με την υπόλοιπη περιουσία της επιχείρησης.

Τα στοιχεία αυτά αναπτύσσονταν σε αναλυτικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και ήταν σε γενικές γραμμές: η υπεραξία, τα δικαιώματα, τα έξοδα ερευνών, τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήση παγίων, τα έξοδα αναδιοργάνωσης, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου κ.ά. Τα ποσά που καταχωρίζονταν σε αυτούς τους λογαριασμούς, βάσει της τότε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας (Ν.2238/1994), αποσβένονταν εντός της πενταετίας ή δεκαετίας, κατά περίπτωση, ενώ σε ένα βαθμό, σύμφωνη ήταν και η εμπορική νομοθεσία (ΚΝ 2190/1920).

Στο νέο τοπίο των ΕΛΠ (λογ. 18 «Άυλα»), έχουμε αλλαγή σκηνικού και προσαρμογή στη «φιλοσοφία» που θέλει να παρουσιάζεται η, όσο το δυνατόν, πραγματική εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της οντότητας. Στην κατηγορία λοιπόν των άυλων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζονται: οι δαπάνες ανάπτυξης (18.01), η υπεραξία (18.02) και τα λοιπά άυλα στοιχεία (18.03). Κοντολογίς, πρόκειται για την υπεραξία, τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (με την ευρεία έννοια), καθώς και τα έξοδα αναδιοργάνωσης.

Επομένως, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά αντιθέτως αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην περίοδο που αυτά προκύπτουν: τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, οι

συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση παγίων στοιχείων και τα έξοδα έρευνας.

Περαιτέρω, οι δαπάνες ανάπτυξης, αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, με αυστηρά κριτήρια, πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις (αθροιστικά):

- Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
- Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό (με τεκμηριωμένη έκθεση) ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη (προσαύξηση του αποτελέσματος).
- Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους (έλεγχος και αξιόπιστη παράθεση των εξόδων που συγκροτούν το τελικό τους ποσό).

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν 4308/2014, στο οποίο αναλύονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Έτσι λοιπόν έχουμε σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο 25 των ΕΛΠ, αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ως προς τα έξοδα:

- Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- Οι κάθε είδους δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- Τα έξοδα έρευνας.
- Τα έξοδα ανάπτυξης (εκτός αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω, οπότε θα αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο).
- Οι επισκευές και συντηρήσεις.
- Οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- Οι προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα.
- Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.
- Οι ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή και απαξίωση περιουσιακών στοιχείων.
- Οι λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- Ο φόρος εισοδήματος της περιόδου, τρέχων και αναβαλλόμενος, κατά περίπτωση (νέα διάταξη που θα εξηγήσουμε σε επόμενα σημειώματα).
- Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Όλα τα παραπάνω αναγνωρίζονται ως προς το λογιστικό αποτέλεσμα που είναι και η επιδίωξη των ΕΛΠ.

Σε ότι αφορά τα έξοδα αναδιοργάνωσης, αυτά θα ονομάζονται πλέον «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ», όπου θα καταχωρίζονται αποκλειστικά και μόνο οι δαπάνες για την αγορά και απόκτηση λογισμικών προγραμμάτων, ενώ λοιπά έξοδα αναδιοργάνωσης, με την ευρεία έννοια, θα αντιμετωπίζονται ως έξοδα, κατά περίπτωση και θα καταχωρίζονται σε λογαριασμούς εξόδων της κατηγορίας 6.

Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, αναλόγως με τα υπάρχοντα στοιχεία, είτε θα αναγνωρίζονται σε αύξηση του κόστους κτήσης των παγίων, των οποίων αφορά η χρηματοδότηση, είτε θα κατευθύνονται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Ομοίως θα αντιμετωπίζονται και τα έξοδα που γίνονται κατά την απόκτηση ενός ακινήτου (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, παράσταση δικηγόρου κ.λπ.), ενώ με το προηγούμενο καθεστώς του ΕΓΛΣ καταχωρίζονταν στον ιδιαίτερο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» και δεν ακολουθούσαν την πορεία των αποσβέσεων του κυρίως παγίου, με τα ΕΛΠ θα αναγνωρίζονται και θα προστίθενται στο κόστος κτήσης αυτού. Το ίδιο θα γίνεται και με τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα οποία θα καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς των εξόδων, μετά την έναρξη των εργασιών του φυσικού ή του νομικού προσώπου.

Τέλος, θεωρείται σκόπιμο να σημειώσουμε ότι, παρόλο που με βάση τα παραπάνω, στις διατάξεις των ΕΛΠ δεν ορίζεται η λογιστική έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα αυτά, όπως εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31/12/2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές έως ότου επέλθει η ολοσχερής απόσβεσή τους.

Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/1/2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31/12/2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι να αποσβεστούν ολοσχερώς.

Αντιθέτως, όπως αναλύθηκε πιο πάνω, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, δυνάμει του ΕΓΛΣ και πραγματοποιούνται από 1/1/2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, στον βαθμό ασφαλώς, που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά, τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως ισχύουν τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (Λογ.16) καταχωρούνται στον Ισολογισμό και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα εντός 5 ετών. Αντίθετα, στα ΔΠΧΠ προβλέπεται ότι τα έξοδα αυτά καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός από τα έξοδα ακινητοποιήσεων και το κόστος του δανεισμού για την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία κεφαλαιοποιούνται.

2.3.2. Εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος, των Διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων. Αντίθετα, στα ΔΠΧΠ προβλέπεται ότι, ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο της επιχειρήσεως και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως (ΔΛΠ 12).

Επομένως, ο φόρος εισοδήματος, οι Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι (λογαριασμοί 54.07 ή 88.08, 63.00, 63.98.02 ή 88.09 και 42.04 ή 88.06 αντίστοιχα), αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα που διαμορφώνουν αποτέλεσμα στη χρήση και όχι ως εταιρικά βάρη που μειώνουν το αποτέλεσμα της διάθεσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 25 του Ν. 4308/2014).

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος, από τις διατάξεις των ΕΛΠ, δεν προβλέπεται η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, στις περιπτώσεις που υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση, από την Φορολογική Αρχή, ορισμένων λογιστικοποιηθέντων εσόδων ή εξόδων. Αντίθετα, στα ΔΠΧΠ προβλέπεται η απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις (ΔΛΠ 12).

Επιπλέον, εισάγεται ο λογαριασμός 46 «Αναβαλλόμενος φόρος» για την παρακολούθηση του σχετικού κονδυλίου του ισολογισμού, ανεξαρτήτως του υπολοίπου που παρουσιάζει στο τέλος της περιόδου (πιστωτικό ή χρεωστικό). Σημειώνεται ότι ο λογισμός του αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετικής εφαρμογής κατά το Ν. 4308/2014.

2.3.3. Οι αλλαγές στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Οι επιχειρήσεις, για να πραγματοποιήσουν τον σκοπό τους, χρησιμοποιούν πάγια ή μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις κατά τρόπο διαρκή, με αποτέλεσμα τα οφέλη από τη χρήση τους να επεκτείνονται πέραν του ενός έτους.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με την πάροδο του χρόνου χάνουν την αξία τους είτε λόγω της χρησιμοποιήσεώς τους είτε λόγω της παρόδου του χρόνου είτε λόγω της οικονομικής απαξίωσης.

Αυτή η απώλεια της αξίας των άνω μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων καταγράφεται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων μέσω των αποσβέσεων.

Σύμφωνα με τον επιστημονικό ορισμό των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός. Κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων η καταγραφή των αποσβέσεων των παγίων είναι υποχρεωτική, σύμφωνα με τις αρχές των Ε.Λ.Π.

Πιο συγκεκριμένα: οι οντότητες (ή επιχειρήσεις) έχουν υποχρέωση, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να ακολουθούν εκτός των άλλων, και την αρχή «της αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία». Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (άρθρο 17, Ν. 4308/2014 και ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014)

Την ίδια αρχή απαιτεί και ο φορολογικός νόμος, εφόσον το πάγιο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια.

Με το άρθρο 24, παρ. 5, του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ. 4, του ίδιου άρθρου, γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών).

Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιονδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

Η σημαντική αλλαγή στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις είναι ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να υπολογίζουν ταυτόχρονα λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις.

Από τις φορολογικές περιόδους οι οποίες αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) Λογιστικές αποσβέσεις και β) Φορολογικές αποσβέσεις.

Οι λογιστικές αποσβέσεις, ως έννοια, είναι διαφορετική από τις φορολογικές αποσβέσεις.

Τις προηγούμενες, του έτους 2015, διαχειριστικές χρήσεις, δεν υπήρχε διάκριση μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων, αλλά οι αποσβέσεις λογιστικές και φορολογικές ως έννοιες ταυτίζονταν και ενεργούνταν συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων, δηλαδή εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

Λογιστικές αποσβέσεις είναι αυτές οι οποίες πραγματοποιούνται βάσει λογιστικών εκτιμήσεων, δηλαδή των κρίσεων της διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τον προσδιορισμό της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου καθώς και της υπολειμματικής αξίας αυτού. Οι κρίσεις αυτές προκύπτουν από τις διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014).

Εάν μια επιχείρηση αγόρασε ένα μηχάνημα το οποίο κατά τη διάρκεια της ζωής του έχει προγραμματιστεί από τον κατασκευαστή να παράγει μέχρι 100.000 μονάδες ετοιμού προϊόντος και κατά τη διάρκεια των πρώτων δώδεκα μηνών λειτουργίας του παρήγαγε μονάδες 30.000, τότε η απόσβεση των πρώτων δώδεκα μηνών είναι το 30% της αξίας κτήσεώς του.

Η επιλογή της μεθόδου και του συντελεστή της λογιστικής απόσβεσης γίνεται, όπως προαναφέρουμε, κατά την κρίση της διοίκησης της επιχείρησης, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης οι οποίες είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η

μέθοδος των μονάδων παραγωγής (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014.) σε αντίθεση με τις φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες διενεργούνται μόνο με τη σταθερή μέθοδο, όπως σημειώνουμε στη συνέχεια. Ο λογισμός της λογιστικής απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα – ιδιότητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 78).

Στο σημείο αυτό υπάρχει μια μικρή αντίθεση με τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως σημειώνουμε στη συνέχεια.

Φορολογικές αποσβέσεις είναι αυτές οι οποίες καθορίζονται από το άρθρο 24, του Ν. 4172/2013. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζεται το φορολογικό έξοδο της απόσβεσης το οποίο αφαιρείται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές της επιχείρησης προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογικό κέρδος από την επιχειρηματική δραστηριότητά της. Οι νέες φορολογικές διατάξεις ισχύουν για φορολογικές περιόδους οι οποίες αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015). Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παρ. 4 του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015). Οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, ενώ εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας.

Αναφορικά με τις αποσβέσεις εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 καθώς αποτελούν ειδικότερες διατάξεις σε σχέση με τις νεότερες γενικές διατάξεις του ν. Ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση μεταλλευτικών ερευνών κάθε φύσης καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών δύναται να διενεργηθεί κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε εφάπαξ εντός του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν αυτές είτε κατά ένα από τα επόμενα τέσσερα έτη είτε τμηματικά κατά τα έτη αυτά (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

2.3.4 Συναλλαγματικές Διαφορές

Η βασική αρχή που ακολουθείται στην αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα (έσοδο, έξοδο, περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση ή καθαρή θέση) είναι ότι η συναλλαγή αυτή μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα, κατά περίπτωση, συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις:

- Συναλλαγματικές διαφορές κατά το διακανονισμό, ή
- Συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται είτε στα έξοδα εγκαταστάσεως (π.χ. χρεωστικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως δανείων σε ξένο νόμισμα για την απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων), είτε στο παθητικό (π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα), είτε στα αποτελέσματα (π.χ. χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα).

Αντίθετα, στα ΔΠΧΠ προβλέπεται ότι, οι πάσης φύσεως συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως (ΔΛΠ 21).

2.3.5 Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease)

Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease) είναι η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιαδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα εξής:

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.
- Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιωδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.
- Κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).
- Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Η αντιμετώπιση της «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing), σαν αγορά παγίου και ταυτόχρονη λήψη δανείου, είναι μια από τις αλλαγές που έχει ήδη νομοθετηθεί τόσο στη Φορολογική όσο και στη Λογιστική Νομοθεσία .

Σύμφωνα με τους παρατιθέμενους ορισμούς στο παράρτημα Α του Ν.4308 ορισμούς, μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων. Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης).

Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που

αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έξοδο).

Επίσης, σημαντική αλλαγή επέρχεται και στον λογιστικό χειρισμό της πώλησης περιουσιακών στοιχείων που στην συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση (Sale and leaseback). Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

Επομένως, από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας προβλέπεται ότι, τα ακίνητα της χρηματοδοτικής μισθώσεως καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του μισθωτή.

Στα ΔΠΧΠ προβλέπεται ακριβώς το αντίθετο (καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του μισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του εκμισθωτή). Ως αξία κτήσεως καταχωρείται η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων. Λογίζονται αποσβέσεις στα βιβλία του μισθωτή, καθώς και τόκοι μισθωμάτων. Στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται αντίστοιχη χρηματοοικονομική απαίτηση (ΔΛΠ 17).

2.3.6 Μερίσματα και Αποθεματικά

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. τα προερχόμενα από τα κέρδη της χρήσεως μερίσματα και αποθεματικά εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης, ενώ με βάση τα ΕΛΠ εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, τα προτεινόμενα από το Δ.Σ. μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμη εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση μόνον όταν εγκριθούν προς διανομή από το αρμόδιο όργανο της Εταιρίας (π.χ. ΔΣ, Γενική Συνέλευση κ.λπ.).

Τα άνω εισπραττόμενα κέρδη θα πρέπει να εμφανισθούν σε τριτοβάθμιο λογαριασμό του λογαριασμού 41.90 « Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα » σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., το άνω αποθεματικό θα σχηματισθεί μέσω της διάθεσης των κερδών της χρήσεως, ενώ στην περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία τότε το αποθεματικό αυτό θα σχηματισθεί με τις ίδιες απόψεις που είχε εκφραστεί στο παρελθόν για τον τρόπο σχηματισμού του αποθεματικού από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, δηλαδή χρέωση «διάθεσης αποτελεσμάτων» και πίστωση «αποθεματικό» με αποτέλεσμα την αύξηση των «μεταφερόμενων ζημιών εις νέον».

Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τα εν λόγω έσοδα/κέρδη μεταφέρονται με σχετική εγγραφή κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια σε ιδιαίτερους

λογαριασμούς. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους βάσει των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π., τα εν λόγω αποθεματικά προκύπτουν από τον πίνακα συμφωνίας λογιστικής-φορολογικής βάσης και τον πίνακα σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών και παρακολουθούνται επίσης σε ιδιαίτερους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξαρτήτως του αν η επιχείρηση παρουσιάζει κέρδη ή ζημίες.

2.3.7 Κανόνες Επιμέτρησης (Αποτίμησης)

Οι Οντότητες μπορούν να κάνουν μία από τις δύο βασικές επιλογές :

- Είτε «ιστορικό κόστος»
- Είτε «εύλογες αξίες»

Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης. Τα άρθρα 18-23 του Ν. 4308/2014 αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο. Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους.

Πρώτον, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Δεύτερον, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσεως και την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσεως και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Συνεπώς, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία 2013/34, στη λογιστική του κόστους κτήσεως (ιστορικού κόστους):

- Δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων.
- Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων.
- Έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κλπ), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.

Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013, τα κράτη – μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της διοίκησης.

Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού B.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα B.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).

Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
- Επενδυτικά ακίνητα.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.
- Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.
- Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων). Θεωρείται ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμο για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.

Η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό και μόνο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους.

Έτσι, κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενός πάγιου στοιχείου προσauξάνει το κόστος κτήσης του, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών (δεν έχει σχέση με το ύψος της παραγωγής) και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.

Ένα πάγιο είναι δυνατόν να αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία. Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο αρχείο παγίων (μητρώο παγίων), έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.

Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).

Συγκεκριμένα:

- Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.
- Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

2.3.8 Διαφορές στην αναλυτική Λογιστική

Ο νόμος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων προβλέπει ως βασικό λογιστικό σύστημα, το σύστημα της συλλειτουργίας της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, του οποίου η εφαρμογή είναι προαιρετική, αφού η διάταξη αυτή επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το λογιστικό σύστημα του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο βασίζεται στην αυτόνομη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής (Διοικητικής) Λογιστικής. Έτσι υπάρχουν κάποιες διαφορές στη διαδικασία και στο λογιστικό χειρισμό των εγγραφών κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσεως μεταξύ ΕΛΠ και Ε.Γ.Λ.Σ.

Είναι μια ειδοποιός διαφορά , που πρέπει να τονιστεί , καθώς πλέον οι πληροφοριακοί λογαριασμοί δεν είναι υποχρεωτικοί και όσοι χρησιμοποιούν το λογιστικό σχέδιο των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων δεν έχουν καν την δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν την ομάδα λογαριασμών αυτή. Έτσι είναι φανερό πως αυτό, δυσχεραίνει την διαφάνεια της Λογιστικής Επιστήμης και ουσιώδης πληροφορίες για μια επιχείρηση χάνονται.

2.3.9 Βασικές αλλαγές στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς

Με την εφαρμογή, λοιπόν, των νέων προτύπων υπήρξαν, επίσης, διαφοροποιήσεις και στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι είναι οι εξής:

- Το σύνολο των δαπανών για πάσης φύσεως παροχές προς εργαζόμενους σε αντάλλαγμα για παρεχόμενες υπηρεσίες παρακολουθείται στο λογαριασμό 60 «Παροχές σε εργαζόμενους», ανεξαρτήτως της νομικής φύσης της σχέσης εργαζόμενου -οντότητας, της ασφαλιστικής κάλυψης ή του τρόπου με τον οποίο φορολογείται η παροχή. Αυτό συνεπάγεται ότι μεταφέρονται στον λογαριασμό 60 τα πάσης φύσεως ποσά που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους και σε μέλη της διοίκησης, και τα οποία στο πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν κατά περίπτωση είτε ως διανομή κερδών (λογαριασμός 88) είτε ως αμοιβές τρίτων (λογαριασμός 61.01.00). Σημειώνεται ότι ακόμη και ποσά του λογαριασμού 62 «Παροχές τρίτων» που αφορούν στην ουσία μέρος του συνολικού κόστους των αμοιβών στο

προσωπικό (π.χ. ενοίκια μεταφορικών μέσων που παρέχονται σε εργαζόμενους) ενδείκνυται να μεταφερθούν στο λογαριασμό 60. Σε κάθε περίπτωση τα σχετικά ποσά πρέπει να ενσωματωθούν στα αντίστοιχα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- Το σύνολο του φόρου εισοδήματος (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) καθώς και οι προσαυξήσεις φορολογικών ελέγχων για φόρο εισοδήματος παρακολουθούνται εφεξής ως έξοδα της σχετικής περιόδου (στο λογαριασμό 88.08 «Φόρο εισοδήματος» της αναμορφωμένης ομάδας 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.). Σημειώνεται ότι έχει πλέον καταργηθεί ο «Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων» του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Οι ζημιές απομείωσης των πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τα τυχόντα κέρδη από αναστροφή τους, παρακολουθούνται εφεξής στο λογαριασμό 68 του Ε.Γ.Λ.Σ., ο οποίος εκκαθαρίζεται και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για αυτό το σκοπό. Καταργούνται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνταν τα σχετικά ποσά στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ (64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και 83.Κ «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων»).
- Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές (κέρδη / ζημιές) εύλογης αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, όταν έχει επιλεγεί η επιμέτρηση στην εύλογη αξία και οι διαφορές αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως κέρδη και ζημιές, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 67.30 «Κέρδη / Ζημιές εύλογης αξίας».
- Οι ζημιές και τα κέρδη από την διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού (λογαριασμός 18) και του κυκλοφορούντος ενεργητικού (λογαριασμός 34), παρακολουθούνται εφεξής στους λογαριασμούς του 81.02 «Ζημιές από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» και 81.03 «Κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων». Εφεξής συνεπώς καταργούνται οι λογαριασμοί 64.12 «Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» (ομάδα 6) και 76.04 «Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» (ομάδα 7).
- Οι προβλέψεις που αφορούν έξοδα, π.χ. «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία», εφεξής παρακολουθούνται στον σχετικό πρωτοβάθμιο λογαριασμό εξόδου της ομάδας 6. Εναλλακτικά, για την παρακολούθηση των προβλέψεων χρησιμοποιείται ο αναμορφωμένος λογαριασμός 83 «Προβλέψεις» (προηγούμενος τίτλος «Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους») της ομάδας 8.
- Η χρήση των λογαριασμών 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» και 78.11 «Αξία καταστραφέντων ακαταλλήλων αποθεμάτων», με χρέωση σχετικού λογαριασμού εξόδου, είναι προαιρετική στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. Όταν η οντότητα, επιπρόσθετα της απαιτούμενης τεκμηρίωσης, επιλέγει να παρακολουθεί λογιστικά τα μεγέθη αυτά, δεν επιτρέπεται με τα ποσά των εν λόγω λογαριασμών να αυξάνει ισόποσα τα κονδύλια (έσοδα και έξοδα) της κατάστασης αποτελεσμάτων.

- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 80 «Γενική Εκμετάλλευση» και σύνταξης της σχετικής κατάστασης. Ένα στοιχείο των νέων προτύπων, το οποίο δυσχεραίνει την λογιστική τυποποίηση.
- Ο χαρακτηρισμός εσόδων, κερδών, εξόδων ή ζημιών ως έκτακτα και ανόργανα στοιχεία στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ., δεν έχει εφαρμογή στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. Κατά συνέπεια, ο λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» μετονομάζεται σε «Λοιπά μη συνήθη κέρδη και ζημίες».
- Ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. 82 «Εξόδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά αντιμετωπίζονται στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π. εφεξής είτε ως στοιχεία αποτελεσμάτων της περιόδου, με προσθήκη γνωστοποίησης στο προσάρτημα όπου συντρέχει περίπτωση, είτε ως διόρθωση λαθών κατά το άρθρο 28 του νόμου.
- Ο λογαριασμός 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» καταργείται, καθώς τα σχετικά ποσά ενσωματώνονται στα ποσά των προβλέψεων της περιόδου, τα οποία μειώνουν.
- Ο λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» δεν έχει αντικείμενο στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.
- Η τήρηση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» (εσωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων) δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής εφεξής.
- Εισάγεται ο προαιρετικός λογαριασμός 87 «Κόστος πωληθέντων-αναλώσεις αποθεμάτων», για την παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων, στη περίπτωση που η οντότητα επιλέγει την εσωλογιστική παρακολούθησή τους. Ο λογαριασμός 87 κινείται με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.
- Η τήρηση του λογαριασμού 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» μετονομάζεται σε «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων». Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται το σύνολο των αποτελεσματικών λογαριασμών και υπολογίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου.
- Ο φόρος εισοδήματος, τρέχων και αναβαλλόμενος, παρακολουθείται ως έξοδο στην ομάδα 8, ως μέρος του λογαριασμού 88 «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων».
- Ο λογαριασμός 89 «Ισολογισμός ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου» είναι προαιρετικός.»

2.3.10 Βασικές αλλαγές στους Λογαριασμούς καθαρής θέσης και υποχρεώσεων

Πλέον, λόγω των νέων προτύπων, παύουν να χρησιμοποιούνται και ορισμένοι λογαριασμοί αποθεματικών του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν η νομοθεσία δεν προβλέπει το σχηματισμό τους.

Αρχικά, οι επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων αντιμετωπίζονται εφεξής ως υποχρέωση (έσοδο επομένων περιόδων), που μεταφέρεται στα έσοδα με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων, και όχι ως καθαρή θέση.

Το σύνολο του κονδυλίου της καθαρής θέσης «Αποτελέσματα εις νέο» διακρίνεται στα εξής:

- στο μέρος το οποίο έχει υποβληθεί σε φορολογία εισοδήματος και συνεπώς, μετά την αφαίρεση του δύναται να διανεμηθεί ως ελεύθερο φόρου,
- στο μέρος (αρνητικό ποσό) το οποίο προέρχεται από μόνιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, και
- στο μέρος (αρνητικό ή θετικό ποσό) που προέρχεται από προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Τα υπάρχοντα κατά την ημερομηνία εφαρμογής του νόμου αφορολόγητα αποθεματικά, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, παρακολουθούνται διακεκριμένα μέχρι την οριστική φορολογική τους διευθέτηση.

Οι προβλέψεις «απαξίωσης και υποτίμησης» περιουσιακών στοιχείων ως στοιχείο του ισολογισμού παρακολουθούνται εφεξής εντός του αντίστοιχου λογαριασμού του ενεργητικού με τη χρήση αντίθετου, και όχι στις προβλέψεις του λογαριασμού 44 στο παθητικό.

Ακόμα, εισάγεται ο λογαριασμός 46 «Αναβαλλόμενος φόρος» για την παρακολούθηση του σχετικού κονδυλίου του ισολογισμού, ανεξαρτήτως του υπολοίπου που παρουσιάζει στο τέλος της περιόδου (πιστωτικό ή χρεωστικό). Σημειώνεται ότι ο λογισμός του αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετικής εφαρμογής κατά το Ν. 4308/2014.

Τέλος, τα ποσά διαφόρων λογαριασμών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που σχετίζονται με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της οντότητας (π.χ.: 51 «Γραμμάτια πληρωτέα», 53 «Πιστωτές διάφοροι», 53.90 «Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες»), εμφανίζονται στο κονδύλι «Εμπορικές υποχρεώσεις», μαζί με το λογαριασμό 50 «Προμηθευτές».

2.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι δύο νομοθετήματα που παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών. Επιπλέον, διαφοροποιήσεις υπάρχουν και στις οικονομικές καταστάσεις, τόσο στο μορφή, όσο και στο περιεχόμενο αυτών. Παρακάτω θα αναλυθούν οι διαφορές αυτές για καλύτερη κατανόηση.

2.4.1. Σχέδιο λογαριασμών

Αρχικά, πρέπει να τονίσουμε ότι το σχέδιο των λογαριασμών χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους.

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, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων. Όπως είναι όμως φανερό, μ'αυτόν τον τρόπο μπορεί να αλλοιωθεί η ομοιομορφία του λογιστικού σχεδίου και η σύγκριση να είναι δυσκολότερη.

Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας.

Το σχέδιο των λογαριασμών είναι υποχρεωτικό σε ό,τι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται οι διαφορές και οι συσχετίσεις των σχεδίων λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Συνοπτική παρουσίαση σχεδίου λογαριασμών (Ν. 4308/2014)	Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών (Π.Δ. 1123/1980)
<u>Ομάδα 1</u>	<u>Ομάδα 1</u>
Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
<u>Ομάδα 2</u>	<u>Ομάδα 2</u>
Αποθέματα	Αποθέματα
<u>Ομάδα 3.</u>	<u>Ομάδα 3 .</u>
<u>Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία</u>	<u>Απαιτήσεις και διαθέσιμα</u>
<u>Ομάδα 4</u>	<u>Ομάδα 4</u>
Καθαρή θέση	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις
<u>Ομάδα 5</u>	<u>Ομάδα 5</u>
Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
<u>Ομάδα 6</u>	<u>Ομάδα 6</u>
Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 7</u>	<u>Ομάδα 7</u>
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
<u>Ομάδα 8</u>	<u>Ομάδα 8</u>
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
<u>Ομάδα 9</u>	<u>Ομάδα 9</u>
_____	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
<u>Ομάδα 10</u>	<u>Ομάδα 10</u>
_____	Λογαριασμοί Τάξεως

2.4.2. Ισολογισμός

Ο παρακάτω πίνακας παρέχει καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με τον ισολογισμό του υποδείγματος Β.1.1 (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος).

Κονδύλι Ισολογισμού	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία	
Ενσώματα πάγια	
Ακίνητα	10Γη
	11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
	12 Κτήρια – τεχνικά έργα
Μηχανολογικός εξοπλισμός	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός
Λοιπός εξοπλισμός	14 Μεταφορικά μέσα
	15 Λοιπός εξοπλισμός
Επενδύσεις σε ακίνητα	16 Επενδύσεις σε ακίνητα
Εμπορικές απαιτήσεις	30.1 Πελάτες – μη συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.01.03 Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών
	30.2 Πελάτες – συνδεδεμένες οντότητες, πλην
	30.02.03 Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών
	31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
Σημείωση: Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται μόνο το βραχυπρόθεσμο μέρος	

3.4.3. Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Στον παρακάτω πίνακα γίνεται σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία του υποδείγματος Β. 2.1

Κονδύλι Κατάστασης αποτελεσμάτων	Λογαριασμοί σχεδίου λογαριασμών
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
Κόστος πωλήσεων	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (μπορεί να παρακολουθείται εντός ή εκτός του σχεδίου λογαριασμών). Στο κόστος πωληθέντων περιλαμβάνεται το αναλογούν, κατά περίπτωση, κόστος αναλώσεων και μέρος των παρακάτω λογαριασμών:
	60 Παροχές σε εργαζόμενους
	61.4 Απομείωση αποθεμάτων
	64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	66 Αποσβέσεις
	68.2 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
	68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	68.5 Άλλες προβλέψεις
	68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
	76.2 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις
	76.3 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
	76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
	80.1 Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή
	80.2 Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή
	80.3 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	80.4 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	80.5 Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή
Λοιπά συνήθη έσοδα	71 Λοιπά συνήθη έσοδα
Έξοδα διοίκησης	Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι

	<p>παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών: 60 Παροχές σε εργαζόμενους 64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα 66 Αποσβέσεις</p> <p>68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου, πλην φόρου εισοδήματος</p> <p>68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες</p> <p>76.5 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων.</p>
Έξοδα διάθεσης	<p>Προσδιορίζεται βάσει σχετικού αρχείου υπολογισμού (εκτός εάν το σχετικό κονδύλι παρακολουθείται εντός του σχεδίου λογαριασμών). Στα έξοδα διάθεσης περιλαμβάνεται το αναλογούν μέρος των λογαριασμών:</p> <p>60 Παροχές σε εργαζόμενους 66 Αποσβέσεις</p> <p>64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα</p>
Λοιπά έξοδα και ζημιές	<p>62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές 67 Ασνήθη έξοδα και ζημιές 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες</p> <p>Στο κονδύλι αυτό περιλαμβάνεται επίσης το μέρος των παρακάτω λογαριασμών που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής – κόστος πωληθέντων ή άλλα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων: 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)</p> <p>68.3 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος</p> <p>68.4 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος</p> <p>68.5 Άλλες προβλέψεις</p> <p>68.6 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες</p> <p>Σημείωση</p> <p>Στο κονδύλι αυτό εμφανίζεται το μέρος του 64.11 που αφορά φόρους και τέλη που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (π.χ. φόρος ακίνητης περιουσίας)</p>
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	<p>61.1 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)</p> <p>61.2 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων</p> <p>61.3 Απομείωση άυλων παγίων</p> <p>61.5 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων</p> <p>61.6 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων</p> <p>76.6 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)</p>

	76.7Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
	76.8Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
	76.10Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
	76.11Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
	63 Ζημίες από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία 61.07 Ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων 74 Έσοδα συμμετοχών
Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας	79.03 Κέρδος από την αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας
Λοιπά έσοδα και κέρδη	73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
	76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
	79.1Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες
	79.2Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες
	Περιλαμβάνονται επίσης οι παρακάτω λογαριασμοί, στο
	βαθμό που δεν αφορούν το κόστος παραγωγής – κόστος
	πωληθέντων:
	76.3Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
	76.4Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
	76.5Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	72.1Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
	72.2Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
	72.3Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
	80.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
	Σημείωση: Το ποσό του λογαριασμού 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» μπορεί να μειώνεται και με το

	ποσό που αφορά το κόστος κτήσης προϊόντων και υπηρεσιών μακράς περιόδου παραγωγής ή κατασκευής.
Φόροι εισοδήματος	78 Φόρος εισοδήματος (έσοδο) 69 Φόρος εισοδήματος (έξοδο)

Καθώς βλέπουμε την διάρθρωση της κατάστασης αποτελεσμάτων , όπως την ορίζει ο Νόμος 4308/2014 , διακρίνουμε πως αρκετά στάδια αποτελεσμάτων που είχε αυτή η χρηματοοικονομική κατάσταση έχουν καταργηθεί. Έτσι έχουμε χάσει κάποιες χρήσιμες πληροφορίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

3.1 ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

Καθώς η παρούσα εργασία βρισκόταν υπό εκτέλεση , κρίθηκε αναγκαίο η διεξαγωγή μιας έρευνας, η οποία θα μας έδινε πολλά και ποικίλα συμπεράσματα για το τρέχον θέμα. Μια τέτοια έρευνα , λοιπόν , μπορεί να μας δώσει πληροφορίες για τις απόψεις περί του θέματος αλλά και να έχουμε ως απόρροια την καλύτερη κατανόηση του. Χάρη στο παρακάτω ερωτηματολόγιο μπορούμε, επιπλέον, να έχουμε μια ολοκληρωμένη γνώση, όχι μόνο ως προς τα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά και ως προς την εφαρμογή τους. Κύριος σκοπός είναι να διαπιστωθεί η αντίδραση των ατόμων που σχετίζονται με την Λογιστική Επιστήμη. Επομένως, τέθηκαν ερωτήματα ,τα οποία στοχεύουν στην άποψη κάθε ερωτώμενου σχετικά με τον τρόπο, τον χρόνο και την ποιότητα των νέων αυτών προτύπων.

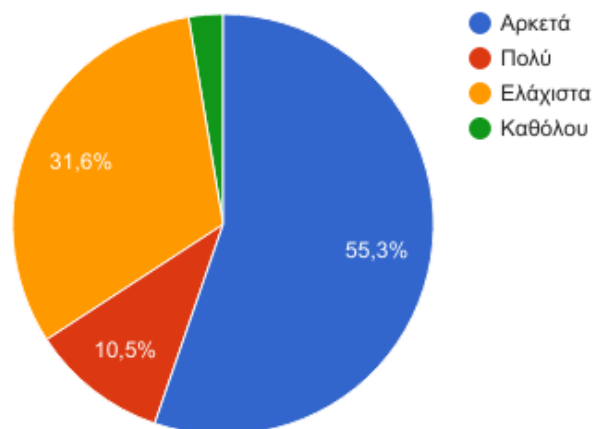
Το ερωτηματολόγιο, το οποίο συντάχτηκε, απαρτίζεται από 6 ερωτήσεις , περιεκτικές μεν αλλά πολύ ουσιώδης για το ζήτημα το οποίο εξετάζουμε. Επιπρόσθετα, πρέπει να τονιστεί ότι επιλέχτηκε ερωτηματολόγιο περιορισμένης έκτασης, προκειμένου να μην κουράσει το κοινό, το οποίο απευθύνεται. Το δείγμα απαρτίζεται τόσο από φοιτητές Λογιστικών τμημάτων, όσο και από καταρτισμένων λογιστών και το εύρος αυτού είναι 40 άτομα, ο οποίος είναι ένας ικανοποιητικός αριθμός ατόμων, ώστε να δημιουργηθεί μια εμπεριστατωμένη άποψη για τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η επεξεργασία του ερωτηματολογίου, το οποίο παρατίθενται παρακάτω στο παράρτημα Α' , έγινε μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας ερωτηματολογίων, την Google forms, η οποία είναι η πλέον κατάλληλη για έρευνες. Στάλθηκαν 60 ερωτηματολόγια σε άτομα σχετικά με το αντικείμενο, από τα οποία όπως προαναφέρθηκε, απαντήθηκαν τα 40. Είναι ένα ικανοποιητικό ποσοστό και έτσι φαίνεται πως το ερωτηματολόγιο ήταν επιτυχημένο.

Βλέποντας παρακάτω ,λοιπόν, τα αποτελέσματα μπορούμε να βγάλουμε κάποια συμπεράσματα. Τέλος, διακρίνοντας κάποιες σαφείς γραμμές πλεύσεις ως προς την ικανοποίηση του δείγματος μας, μπορούμε να λάβουμε ένα ξεκάθαρο μήνυμα για την αντιμετώπιση του εξεταζομένου θέματος. Παρακάτω παρατίθενται οι ερωτήσεις , καθώς και γραφήματα με τις απαντήσεις των ερωτώμενων.

ΕΡΩΤΗΣΗ 1

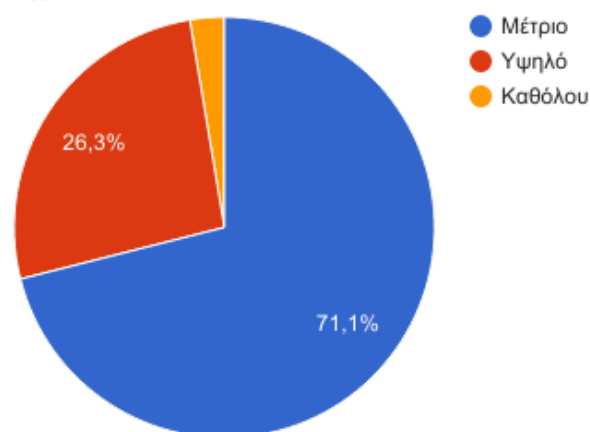
Μέτρηση από Πόσο ικανοποιητική είναι η ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π ?



Αρχικά, στην πρώτη ερώτηση του ερωτηματολογίου «Πόσο ικανοποιητική είναι η ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π », διακρίνουμε ότι πάνω από το 50% απάντησαν αρκετά, περίπου το 10% των ερωτηθέντων απάντησε πολύ ικανοποιητική ,ενώ το υπόλοιπο 34% απάντησε κάτω του μετρίου. Έτσι βλέπουμε πως το λογιστικό κοινό είναι διχασμένο, αλλά κλίνει προς θετικές απαντήσεις.

ΕΡΩΤΗΣΗ 2

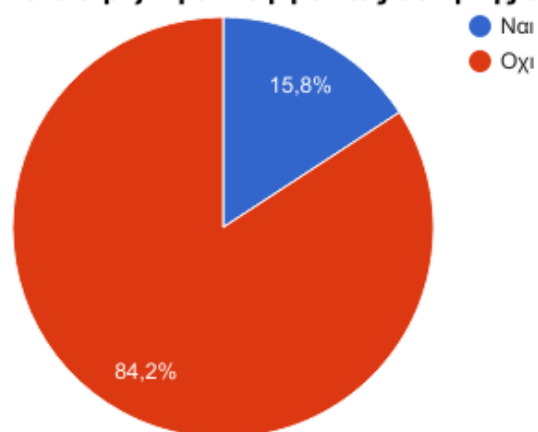
Μέτρηση από Σε τι βαθμό θεωρείτε ότι τα μεγέθη των Δ.Λ.Π είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Ε.Λ.Π ?



Στην δεύτερη ερώτηση «Σε τι βαθμό θεωρείτε ότι τα μεγέθη των Δ.Λ.Π είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Ε.Λ.Π »,εδώ οι ερωτώμενοι είχαν σαφή άποψη αφού πάνω από το 70% απάντησε μέτριο, το 26% απάντησε σε υψηλό βαθμό ,ενώ μόλις το 3% απάντησε ότι δεν είναι καθόλου συγκρίσιμα.

ΕΡΩΤΗΣΗ 3

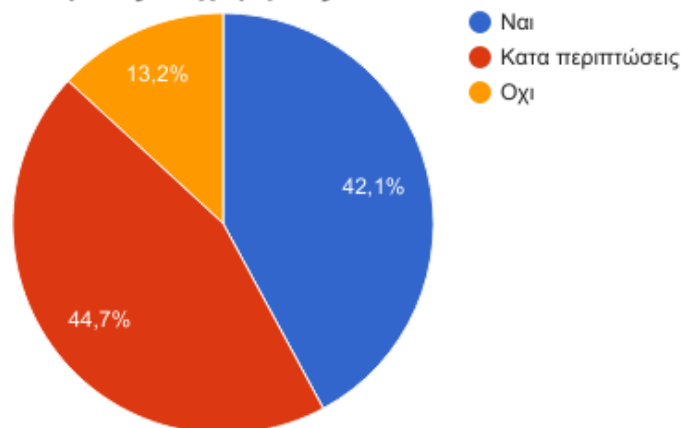
Μέτρηση από Θεωρείτε ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις ήταν έτοιμες να διαδεχτούν μια τέτοια ριζική αλλαγή όπως αυτή της εφαρμογή...



Στην τρίτη ερώτηση για το αν θεωρείτε ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις ήταν έτοιμες να διαδεχτούν μια τέτοια ριζική αλλαγή όπως αυτή της εφαρμογής των Ε.Λ.Π το 85% απάντησε αρνητικά. Έτσι μπορούμε εύκολα να συμπεράνουμε ότι υπήρχαν δυσκολίες στην εφαρμογή των προτύπων.

ΕΡΩΤΗΣΗ 4

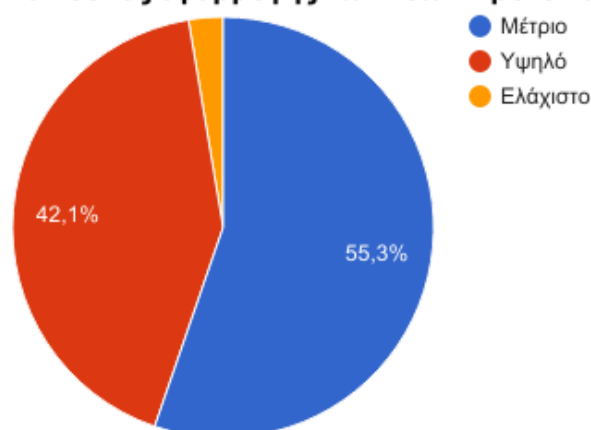
Μέτρηση από Βρίσκετε απαραίτητη την θεσμοθέτηση αυτων των νέων προτύπων για τις ελληνικές επιχειρήσεις ?



Όσον αφορά την τέταρτη ερώτηση με θέμα την αναγκαιότητα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων το 42% απάντησε θετικά, το 45% απάντησε κατά περιπτώσεις, ενώ μόλις το 13% ήταν αρνητικό ως προς την θεσμοθέτηση τους.

ΕΡΩΤΗΣΗ 5

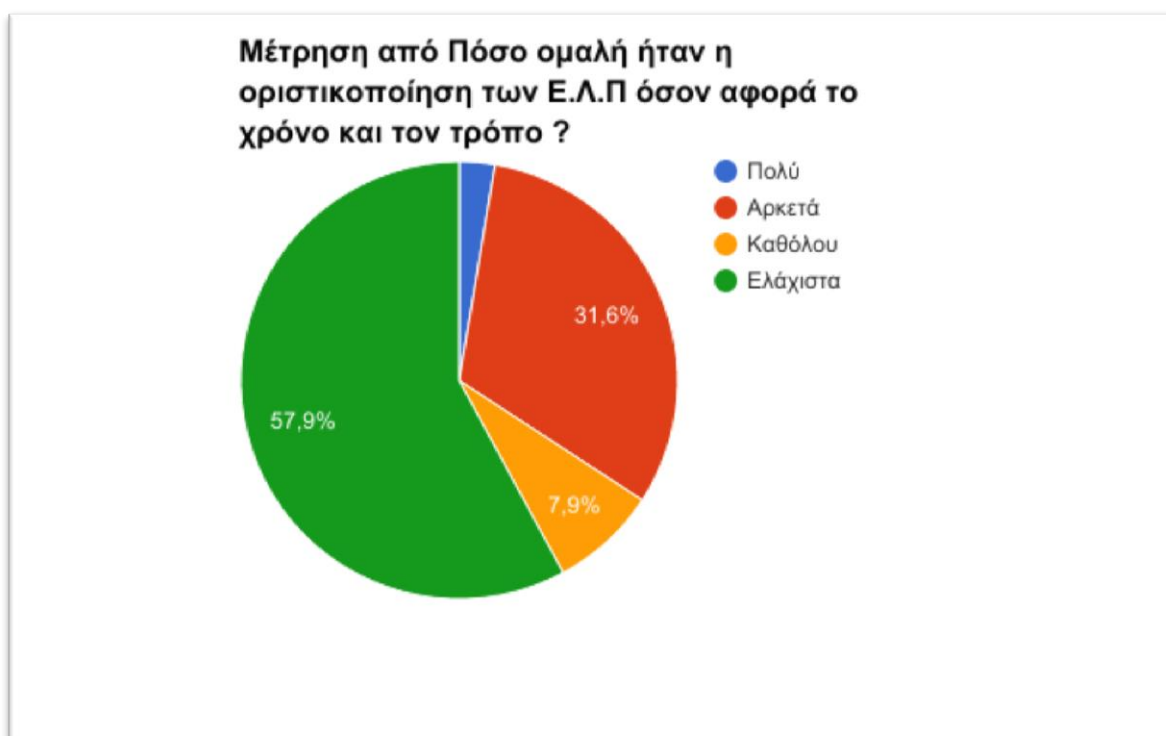
Μέτρηση από Τα Ε.Λ.Π έχουν υποχρεωτική εφαρμογή απο το 2016. Πως θα χαρακτηρίζατε το κόστος εφαρμογής των νέων προτύπων για...



Η πέμπτη ερώτηση με τίτλο «Τα Ε.Λ.Π. έχουν υποχρεωτική εφαρμογή από το 2016. Πως θα χαρακτηρίζατε το κόστος εφαρμογής των νέων προτύπων για τις

επιχειρήσεις», το 42% το θεωρεί υψηλό, το 55% μέτριο και το υπόλοιπο 3% χαμηλότερα έχουμε ως απόρροια ,ότι τα νέα πρότυπα χρειάστηκαν κάποιες αξιόλογες δαπάνες για να μπορέσουν οι Ελληνικές επιχειρήσεις να τα εφαρμόσουν. Προφανώς αυτά τα έξοδα αφορούν τόσο μηχανολογικό εξοπλισμό, όσο και μετεκπαίδευση του προσωπικού.

ΕΡΩΤΗΣΗ 6



Στην τελευταία ερώτηση για το πόσο ομαλή ήταν η οριστικοποίηση των Ε.Λ.Π όσον αφορά το χρόνο και τον τρόπο ,το δείγμα σε μεγαλύτερο ποσοστό απάντησε ελάχιστα έως καθόλου, ενώ μικρότερο ποσοστό βλέπει αυτήν την οριστικοποίηση πιο ομαλή.

Εν κατακλείδι, βλέπουμε πως οι γνώμες δίστανται σε κάποια ερωτήματα που θέτονται ενώ σε κάποια άλλα ερωτήματα η πλειοψηφία συμφωνεί. Με αυτόν τον τρόπο ,μπορούμε να ενημερωθούμε για την άποψη που επικρατεί γύρω από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο τέλος αυτής της παρουσίασης των αλλαγών που έχουν επιφέρει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ,πρέπει να επισημάνουμε και την αλληλεπίδραση τους τόσο στην Λογιστική Επιστήμη, όσο και στα άτομα που κλίνονται να τα χρησιμοποιήσουν. Αρχικά, ο νόμος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο, τις λογιστικές διατάξεις της οδηγίας 34/2013/ΕΕ και έτσι επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Επιπλέον, είναι φανερό ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται απ'την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων. Στην πρώτη ενότητα (άρθρο 1-15), υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του νόμου 4093/2012.Ακόμα,στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων (άρθρ. 16-24) της χώρας ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και όλους τους λογιστές. Είναι ευρέως αποδεκτό ότι, επιτυγχάνει την μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Τέλος, βοηθά στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους Διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Παρ'ολα αυτά, τα μειονεκτήματα είναι εξίσου πολλά και ποικίλα, γεγονός που κάνει το λογιστικό κοινό να διχάζεται περί των νέων αυτών προτύπων. Πρώτα απ'ολα, αυξάνεται το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν απ'την εφαρμογή του. Ανατρέπει την λογιστική οργάνωση, υποχρεώνει σε πλήρη λογιστική αναδιοργάνωση π.χ.: κόστος προσαρμογής λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, τήρηση διπλών βιβλίων σε περίπτωση που έχει επιλεγθεί η εύλογη αξία. Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα αν ακολουθήσει την εύλογη αξία ή λόγω διαφορετικών συντελεστών απ'τους φορολογικούς, πράγμα που περιπλέκει την λογιστική τυποποίηση. Βέβαια κάποιος έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιεί μόνο ένα λογιστικό σύστημα και αυτό μάλλον θα πράξει η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων. Επίσης, σημαντικό μειονέκτημα αποτελεί το ότι το λογιστικό μοντέλο παραβλέπει το γεγονός ότι ο λογιστικός λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης αποτελεί το σπουδαιότερο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης των επιχειρήσεων για δική τους αξιόπιστη πληροφόρηση και για στήριξη των ετησίων αποτελεσμάτων σε κάθε έλεγχο. Τέλος, πρέπει να τονιστεί πως η αλλαγή στην ονοματολογία διαφόρων εννοιών είναι υπερβολή, καθώς πολλές απ'αυτές είναι αποτυχημένες αποδόσεις ξένων λέξεων, όπως οντότητα από την αγγλική λέξη entity, ή τείνουν στον λαϊκισμό, όπως

παραδείγματος χάριν η λέξη κονδύλι (μια αντίστοιχη ,πιο λογία λέξη, που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί είναι η λέξη στοιχειό).

Έτσι, όπως είναι διακριτό και από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε αλλά και απ'τις πληροφορίες που δόθηκαν στην παρούσα εργασία ,τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα αμφιλεγόμενο θέμα ,το οποίο πρέπει να τεθεί σε πλήρη ισχύ για ένα εύλογο χρονικό διάστημα, ώστε να έχουμε ένα σαφή συμπέρασμα για την χρησιμότητα και την αναγκαιότητα τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ.ΙΩΑΝΝΗΣ, ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ Δ.ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ (2016)
,ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ ΤΕΤΑΡΤΟΒΑΘΜΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗ
ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ.

ΔΙΟΝΥΣΗΣ ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ (2017) , ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ TAXIS HEAVEN, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ
ΕΛΛΑΔΟΣ.

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ, ΠΕΤΡΙΔΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ, (2006), ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ
ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΓΕΡΜΑΝΟΣ .

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Π.ΔΗΜΗΤΡΗΣ, (2015) , ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ FORIN-ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ.

Κ.ΚΑΡΑΜΑΝΗΣ, Π.ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ (2016) , ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π
(Ν.4308/2015) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΜΕΝΝΙΠΟΣ Ε.Π.Ε.

ΛΕΚΑΡΑΚΟΥ (2014) , ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.

ΠΑΠΑΔΕΑΣ (2015) , ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΜΕΡΟΣ Β'.

ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΧΡ.ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ,(2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ,
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ.

ΠΑΠΑΔΑΚΗ ΑΦΡ. (2012) ,ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ,ΕΚΔΟΣΗ
Δ', ΕΚΔΟΣΕΙΣ Γ.ΜΠΕΝΟΥ ΑΣΟΕΕ

WWW.TAXISHEAVEN/LAWS

WWW.ELLOP.GR

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄

Ερωτηματολόγιο #ΕΛΠ

Πρόκειται για ένα ερωτηματολόγιο το οποίο διεξάγεται με σκοπό τον πληροφοριακό εμπλουτισμό πτυχιακής εργασίας με θέμα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π). Παρακαλώ απαντήστε με βάση της προσωπικής εμπειρίας και των γνώσεών σας στις παρακάτω ερωτήσεις.

1. Πόσο ικανοποιητική είναι η ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π ?
 - Πολύ
 - Αρκετά
 - Ελάχιστα
 - Καθόλου

2. Σε τι βαθμό θεωρείτε ότι τα μεγέθη των Δ.Λ.Π είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Ε.Λ.Π ?
 - Υψηλό
 - Μέτριο
 - Καθόλου

3. Θεωρείτε ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις ήταν έτοιμες να διαδεχτούν μια τέτοια ριζική αλλαγή όπως αυτή της εφαρμογής των Ε.Λ.Π ?
 - Ναι
 - Όχι

4. Βρίσκετε απαραίτητη την θεσμοθέτηση αυτών των νέων προτύπων για τις ελληνικές επιχειρήσεις ?
- Ναι
 - Όχι
 - Κατά περιπτώσεις
5. Τα Ε.Λ.Π έχουν υποχρεωτική εφαρμογή από το 2016. Πως θα χαρακτηρίζατε το κόστος εφαρμογής των νέων προτύπων για τις επιχειρήσεις ?
- Υψηλό
 - Μέτριο
 - Ελάχιστο
6. Πόσο ομαλή ήταν η οριστικοποίηση των Ε.Λ.Π όσον αφορά το χρόνο και τον τρόπο ?
- Πολύ
 - Αρκετά
 - Ελάχιστα
 - Καθόλου