

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΑ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ- THE GREEK ACCOUNTING STANDARDS AND THE DEFFERENCES WITH THE GREEK GENERAL ACCOUNTING PLAN

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΚΑΦΕΤΖΙΔΗ & ΣΟΦΙΑ ΚΑΡΚΟΥΛΗ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΛΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2015

ΟΝΟΜΑΤΑ:

Καφετζίδα Ευαγγελία **A.M: 10618**

Καρκούλη Σοφία **A.M:10684**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

Βάρδας Ιωάννης

ΤΜΗΜΑ:

ΤΕΙ Πατρών Τμήμα Λογιστικής

ΘΕΜΑ:

Τα Ε.Λ.Π. και οι διαφορές τους με το Ε.Γ.Λ.Σ.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό την παρουσίαση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Νόμου 4308/2014 και τη σύγκριση τους με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Στην πορεία της εργασίας πέραν της ανάλυσης των παραπάνω δίνονται και παραδείγματα λογιστικού χειρισμού με τα Ε.Λ.Π.

Η εργασία γράφηκε με βάση τις προδιαγραφές που θέτει το Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πατρών. Η γραμματοσειρά που χρησιμοποιούμε είναι Times New Roman 12 και χρησιμοποιούμε διάστιχο 1.

Κατά την εκπόνηση της εργασίας αντιμετωπίσαμε το πρόβλημα της περιορισμένης βιβλιογραφίας, καθώς τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι σχετικά νέος νόμος του 2014. Η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε είναι κυρίως διαδικτυακή. Επειδή όμως τα Ε.Λ.Π. έχουν βασιστεί στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς μπορέσαμε να διευρύνουμε τις πηγές μας αναγνωρίζοντας τα κοινά σημεία.

Ο νέος νόμος έχει σκοπό να αλλάξει τις παθογένειες του Ε.Γ.Λ.Σ. και να εκσυγχρονίσει το ελληνικό λογιστικό σύστημα. Στοχεύει να δημιουργηθούν ενοποιημένοι κανόνες και να συμπληρωθούν τα κενά για να λειτουργεί πλέον ένα αξιόπιστο λογιστικό πλαίσιο για τις οντότητες.

Τέλος, ο νέος νόμος προσπαθεί να αυξήσει τα επίπεδα διαφάνειας, αξιοπιστίας αλλά και συγκρισιμότητας μεταξύ των οντοτήτων ώστε να υπάρχει ομαλότερη λειτουργία της αγοράς.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αρχικά, γίνεται παρουσίαση της κατηγοριοποίησης των οντοτήτων κατά τα Ε.Λ.Π. και των υποχρεώσεων που έχει κάθε οντότητα με βάση την κατηγορία της. Ακολούθως γίνεται μια ανάλυση τη έννοιας του λογιστικού συστήματος. Στα Ε.Λ.Π. εκτός από διαφορετική λογική υπάρχει και διαφορετική εννοιολογική προσέγγιση από το Ε.Γ.Λ.Σ. σε μια προσπάθεια να συμβαδίσουν με τα Δ.Λ.Π. , κατάσταση που μας υποχρεώνει να αναλύσουμε εκτενώς τις νέες έννοιες.

Στο υποκεφάλαιο 1.3 γίνεται αναφορά στα λογιστικά αρχεία ως έννοια αλλά παρουσιάζονται επίσης και τα κυριότερα και απαραίτητα είδη λογιστικών αρχείων. Τα λογιστικά αρχεία είναι η έννοια που αντικαθιστά τα λογιστικά βιβλία. Στο 1.4 γίνεται αναφορά στα στοιχεία λιανικής πώλησης και τα τιμολόγια που ορίζουν τα Ε.Λ.Π. ότι πρέπει να εκδίδονται. Τέλος, γίνεται παρουσίαση των κυριότερων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που εισάγονται με το ν.4308/2014.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται εκτενής σύγκριση και παρουσίαση των διαφορών μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι διαφορές αυτές είναι περισσότερο μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που εισάγονται. Αναφέρουμε ξεχωριστά τις διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις και στις υπόλοιπες λογιστικές διεργασίες.

Τέλος, στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθεται ένα παράδειγμα λογιστικού χειρισμού με βάση τα Ε.Λ.Π. μιας επιχείρησης. Γίνεται παρουσίαση του τρόπου γραφής των οικονομικών καταστάσεων και υπολογισμός ισοζυγίου.

Ακολουθούν τα συμπεράσματα-σύνοψη και η βιβλιογραφία που παρατίθεται με τη μορφή APA.

ABSTRACT

The first chapter analyzes the Greek Accounting Standards (E.Λ.Π.). Initially, it presents the classification of entities as E.Λ.Π. and obligations of each entity is based on its class. Then an analysis is the concept of the accounting system. In E.Λ.Π. except different logic there is also different conceptual approach from GAAP in an effort to keep up with the older accounting system that forces us to thoroughly analyze new concepts.

In subchapter 2.3 referring to the accounting records as a concept but also presented and the main and essential types of accounting records. Accounting records is the concept of replacing the books. 2.4 In reference to retail sales data and invoices define E.Λ.Π. that should be issued. Finally, it presents the main International Accounting Standards introduced by law 4308/ 2014.

The second chapter is an extensive comparison of the differences between E.Λ.Π. and the older greek logistic system. These differences are more between GAAP and International Accounting Standards imported. We report separately the differences in the financial statements and other accounting processes.

Finally, the third section gives an example of accounting guidance based on E.Λ.Π. in a business. It presents the way of writing the financial statements and balance calculation.

Below the summary conclusions-and the literature is written in APA format.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	8
1.2 Λογιστικό σύστημα.....	18
1.3 Λογιστικά αρχεία.....	23
1.4 Τιμολόγια και στοιχεία λιανικής πώλησης.....	26
1.5 Δ.Λ.Π. 8.....	36
1.6 Δ.Λ.Π. 16.....	37
1.7 Δ.Λ.Π. 12.....	39
1.8 Δ.Λ.Π. 17.....	41
1.9 Δ.Λ.Π. 40.....	42
1.10 Δ.Λ.Π. 38.....	43
1.11 Δ.Λ.Π. 20.....	43
1.12 Δ.Λ.Π. 11.....	45
1.13 Δ.Λ.Π.10.....	46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ Ε.Λ.Π

2.1 Εισαγωγή.....	48
2.2 Διαφορές στο περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων....	49
2.3 Λοιπές διαφορές.....	51
2.4 Διαφορές στα ζητήματα ενοποίησης μεταξύ Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.....	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΟΥ ΚΑΝΕΙ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

3.1 Ενσώματες ακινητοποιήσεις.....	71
3.2 Αποθέματα.....	72
3.2.1 Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και είδη συσκευασίας.....	72
3.2.2 Προϊόντα έτοιμα	72
3.2.3 Κοστολογικά στοιχεία της επιχείρησης.....	73

3.3 Απογραφή πελατών	73
3.4 Απογραφή Γραμματίων Εισπρακτέων	74
3.5 Απογραφή Επιταγών Εισπρακτέων	74
3.6 Απογραφή διαθέσιμων	74
3.7 Απογραφή Υποχρεώσεων	75
3.7.1 Προμηθευτές.....	75
3.7.2 Γραμμάτια πληρωτέα.....	75
3.7.3 Τράπεζες, λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.....	76
3.7.4 Υποχρεώσεις από φόρους.....	76
3.7.5 Υπολογισμός αφορολογήτου αποθεματικού.....	76
3.7.6 Υπολογισμός φόρου εισοδήματος.....	77
3.7.7 Ασφαλιστικοί οργανισμοί.....	77
3.7.8 Μερίσματα πληρωτέα.....	77
3.7.9 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Μετοχικό κεφάλαιο.....	77
3.7.10 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Τακτικά αποθεματικά.....	78
3.7.11 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Αφορολόγητα αποθεματικά	78
3.7.12 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων -Υπόλοιπο κερδών εις νέο.....	78
3.8 Εγγραφές τέλους χρήσης	79
3.8.1 Ισολογισμός.....	79
3.8.2 Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης.....	81
3.8.3 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.....	81
3.8.4 Υπολογισμός συντελεστών μικτού και καθαρού κέρδους.....	82
3.8.5 Το προσάρτημα και η έκθεση της Διοίκησης της επιχείρησης.....	82
<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	83
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ποιους αφορά ο νόμος για τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα 4308/2014:

- Όλα τα νομικά πρόσωπα ή εταιρίες με τη μορφή Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε, Ο.Ε, Ε.Ε
- Ατομικές επιχειρήσεις
- Αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα
- Κοινωνίες αστικού δικαίου
- Συνεταιρισμοί
- Δικηγορικές εταιρίες
- Κοινοπραξίες
- Οποιαδήποτε νομική οντότητα που έχει επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος

Ποιοι εξαιρούνται του νόμου:

- Οι αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς Φ.Π.Α του Νόμου 2859/2000
- Οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που σχετίζονται με τη συγγραφή ή εισήγηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων και δεν έχουν ταυτόχρονα άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα
- Επιχειρήσεις που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα αλλά εδράζονται ή μεταφέρουν μέσω αυτής και ήταν υποχρεωμένες να διατηρούν βιβλία με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. Δηλαδή, δεν είναι υποχρεωμένες οι εταιρίες που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα να διατηρούν βιβλία και να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αντ' αυτού πλέον μπορούν :
 - Να έχουν πραγματική επαγγελματική κατάσταση στην Ελλάδα
 - Και έχουν το δικαίωμα να διατηρούν ή να δομήσουν ακίνητο εντός Ελλάδας

Αν όμως αυτές οι επιχειρήσεις αρχίσουν να αποκτούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και κάποιο εισόδημα ή κέρδος τότε αυτομάτως υπάγονται στο νόμο (Πετράκης, 2014).

Ποιοι υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ:

- Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος
- Όσες νομικές οντότητες δραστηριοποιούνται στο Χρηματιστήριο Αθηνών και οι θυγατρικές τους, οι θυγατρικές μόνο αν ο κύκλος εργασιών τους είναι ίσος ή ξεπερνάει το 5% του ενεργητικού τη μητρικής εταιρίας ή του κύκλου εργασιών της μητρικής εταιρίας ή το μέσο όρο των εργαζομένων στη μητρική εταιρία.
- Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στην περίπτωση που υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας

- Ανώνυμες εταιρίες που παρέχουν επενδυτικές υπηρεσίες κατά το νόμο 3606/2007
- Ανώνυμες εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου όπως τις ορίζει ο νόμος 3371/2005
- Ανώνυμες εταιρίες που κάνουν επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία κατά το νόμο 2778/1999
- Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.
- Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012
- Οι οντότητες χαρτοφυλακίου
- Οι άλλες οικονομικές ή νομικές οντότητες που υπόκεινται στο νόμο βάσει άλλων νομοθετικών διατάξεων
- Οι οντότητες που δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα ΔΠΧΑ μπορούν να τα εφαρμόζουν προαιρετικά. Αν επιλέξουν κάτι τέτοιο η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τα εφαρμόζει για 5 έτη από την πρώτη φορά που θα τα εφαρμόσει.

Οντότητες που δεν υπόκεινται στην εφαρμογή των ΔΠΧΑ:

- Τα υποκαταστήματα τραπεζών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα αλλά έχουν βάση σε άλλο Κράτος. Επειδή δεν είναι αυτοτελείς επιχειρήσεις αλλά τμήματα λειτουργεί υπό την εποπτεία άλλης κεντρικής τράπεζας. Συνεπώς δεν υποχρεούνται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ.

Κατά το νέο νόμο γίνεται κατάταξη των επιχειρήσεων ή οντοτήτων βάσει μεγέθους με τρεις βασικούς άξονες λογιστικών υποχρεώσεων:

- Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Τη χρήση συγκεκριμένων κανόνων επιμέτρησης
- Για να γίνουν απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες καθώς και να παρέχονται στο προσάρτημα ορισμένες πληροφορίες

Η κατάταξη γίνεται με βάση τα παρακάτω:

Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κτλ)*	-	< 1.500.000,00	-

<i>Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1 § 2α (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΙΚΕ κτλ) και 2β**</i>	< 350.000,00	< 700.000,00	<10
<i>Μικρές άρθρου 1 § 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κτλ)***</i>	-	> 1.500.000,00	-
<i>Μικρές Οντότητες**</i>	< 4.000.000,00	< 8.000.000,00	<50
<i>Μεσαίες Οντότητες**</i>	< 20.000.000,00	< 40.000.000,00	<250
<i>Μεγάλες Οντότητες****</i>	> 20.000.000,00	> 40.000.000,00	>250

Πίνακας 1.1 Η κατάταξη των επιχειρήσεων ή οντοτήτων βάσει μεγέθους

Υποσημειώσεις για τον Πίνακα 1.1

Στις πολύ μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 1 και 2γ ο κύκλος εργασιών θα πρέπει να είναι μικρότερος ή ίσος του 1,5 εκατομμυρίων ευρώ.

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1, 2^α και 2 β την ημερομηνία του ισολογισμού δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν τα δυο από τα τρία κριτήρια.

Όταν μια οντότητα μεταβαίνει από την κατηγορία πολύ μικρή σε μικρή τότε θα πρέπει να συντάσσει ισολογισμό. Το κύριο κριτήριο μετάβαση είναι το όριο των 1,5 εκατομμυρίων ευρώ στον κύκλο εργασιών. Ακόμα και αν τα δύο άλλα κριτήρια είναι κάτω του όριο θα πρέπει να συνεχίσει να έχει τις υποχρεώσεις μικρής επιχείρησης.

Οι μεγάλες οντότητες θα πρέπει για να θεωρηθούν τέτοιες θα πρέπει να υπερβαίνουν τα δυο από τα τρία κριτήρια.

Οι επιχειρήσεις εμπορίας καυσίμων που έχουν τη μορφή ετερόρρυθμης, ομόρρυθμης ή ατομικής επιχείρησης θα θεωρούνται ως πολύ μικρές επιχειρήσεις με μοναδικό κριτήριο ο κύκλος εργασιών να μην υπερβαίνει τα 8 εκατομμύρια ευρώ.

Αν μια επιχείρηση δεν ανήκει πλέον στα όρια της προηγούμενης κατηγορίας για δυο περιόδους τότε οι ρυθμίσεις για το νέο χαρακτηρισμό της επιχείρησης θα ισχύουν για την επόμενη περίοδο (Πετράκης, 2014).

	Πολύ μικρές άρθρου 1 και 2γ	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1, 2α και 2β	Μικρές άρθρου 1 και 2γ	Μικρές Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μεγάλες Οντότητες
Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης	Ναι στο 1 και 2	Ναι στο 1	Ναι	Ναι	Ναι	Ναι
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Ναι στο 1 και 2		Ναι	Ναι	Ναι	Ναι
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης					Ναι	Ναι
Κατάσταση Χρηματοροών						Ναι
Προσάρτημα (Σημειώσεις)			Ναι	Ναι	Ναι	Ναι

Πίνακας 1.2 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται να συντάσσουν οι οντότητες βάσει της κατηγορίας τους

Υποσημειώσεις για τον πίνακα 1.2

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις υποχρεούνται να συντάσσουν ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων.

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις κατά τα άρθρα 1 και 2γ υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων.

Κύκλος εργασιών

Στον κύκλο εργασιών να συμπεριλαμβάνονται η δραστηριότητες που γίνονται από την ίδια την επιχείρηση και όχι εξωτερικά ασυνήθη έσοδα και έξοδα όπως οι επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές και πωλήσεις παγίων και επενδύσεων.

Στον κύκλο εργασιών δεν θα συμπεριλαμβάνονται επίσης η χρέωση παράδοσης και έσοδα από λογαριασμούς τρίτου.

Οι χρονικές περίοδοι καθορίζονται ως εξής: Αν ο κύκλος εργασιών είναι 12 μήνες ή λιγότερο κατατάσσεται σε ετήσια βάση, αν ο κύκλος εργασιών είναι 15 ημέρες και άνω καταμετρείται ως μήνας. Κύκλος εργασιών μικρότερος των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπ' όψιν. Αν μια επιχείρηση λειτούργησε λιγότερο από τέσσερις μήνες τότε δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση, και η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες περιόδους.

Μέσος όρος προσωπικού

Για να βρεθεί ο μέσος όρος προσωπικού υπολογίζουμε όλους τους εργαζόμενους που έχουν έμμισθη σχέση με την επιχείρηση και τους συνεργάτες όπως δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κτλ και υπολογίζεται η συνολική εργασία σε πλήρη απασχόληση και σε ετήσια ή ημερήσια βάση. Οι συνεργαζόμενοι με την επιχείρηση θα υπολογίζονται στο μέσο όρο προσωπικού ανεξάρτητα του τρόπου αμοιβής, πχ με τιμολόγιο.

Στο μέσο όρο προσωπικού μπορούν να συμπεριληφθούν και εργαζόμενοι από άλλες επιχειρήσεις ή ιδιοκτήτες άλλων επιχειρήσεων εφόσον αμείβονται από την επιχείρηση που εξετάζουμε.

Οι σπουδαστές και οι εκπαιδευόμενοι, που συμμετέχουν στην επιχείρηση για κατάρτιση και δεν αμείβονται δεν συνυπολογίζονται στο μέσο όρο προσωπικού (Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015).

Παράδειγμα

Έστω μια επιχείρηση με 8 μόνιμους υπαλλήλους πλήρους απασχόλησης, 4 υπαλλήλους πλήρους αλλά εποχιακής απασχόλησης 6 μηνών και 4 υπαλλήλους ημιαπασχόλησης 4 ωρών ημερησίως για όλο το έτος. Στην επιχείρηση δουλεύει επίσης συνεργάτης μηχανικός.

Με πλήρη απασχόληση:

$$\frac{8(\text{υπάλληλοι}) \times 12(\text{μήνες})}{12(\text{μήνες})} = 8 (\text{υπάλληλοι})$$

Με εποχιακή απασχόληση:

$$\frac{4(\text{υπάλληλοι}) \times 6(\text{μήνες})}{12 (\text{μήνες})} = 2 (\text{υπάλληλοι})$$

Με ημιαπασχόληση:

$$\frac{4(\text{υπάλληλοι}) \times 12(\text{μήνες}) \times 4(\text{ώρες})}{12(\text{μήνες}) \times 8(\text{ώρες})} = 2(\text{υπάλληλοι})$$

Συνεργάτης μηχανικός:

$$1(\text{υπάλληλος})$$

Μέσος όρος προσωπικού = 8+2+2+1= 13 υπάλληλοι

Αν ο μέσος όρος προσωπικού δεν είναι ακέραιος αριθμός τότε κάνουμε στρογγυλοποίηση.

Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων

Εδώ θα οριστούν οι βασικοί κανόνες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων κατά τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι περισσότεροι κανόνες που θα ακολουθήσουν, αλλά και η γενικότερη νοοτροπία που διέπει αυτούς τους κανόνες είναι βασισμένα στη λογική των ΔΧΠΑ.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει πλέον να συτάσσονται με σαφήνεια και με ξεκαθαρισμένες τις έννοιες.

Τα Ε.Λ.Π ορίζουν ότι θα πρέπει να υπάρχει συνέπεια στις λογιστικές αρχές, ώστε ανά περίοδο να δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης αποτελεσμάτων. Η λογιστικές πολιτικές θα πρέπει να ασκούνται με συνέπεια, και έστω και αν αλλάξουν τότε μπορεί να χρειαστεί να αλλάξει και ο τρόπος σύνταξης οικονομικών καταστάσεων τότε ο νόμος προβλέπει ότι αναγνωρίζονται αναδρομικά μεταβολές αν διορθωθούν τα στοιχεία από τον ισολογισμό. Επίσης διορθώνεται και η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Θα πρέπει επίσης να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών δεδομένων. Αν απαιτείται προσαρμογή τότε γίνεται.

Τα στοιχεία που αποτελούν τον ισολογισμό αλλά και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να υπολογίζονται ορθά και να επιμετρώνται ξεχωριστά. Δεν δίνεται η δυνατότητα συμψηφισμού εκτός αν απαιτείται από το νόμο.

Αν υπάρχει ανάγκη για αρνητική προσαρμογή για υποχρεώσεις ή αλλαγή στην αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τότε αναγνωρίζονται κατά την προσαρμογή.

Όλα τα στοιχεία των βασικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που αναφέρονται, βάση της αρχής του δεδουλευμένου, αλλά και όσα στοιχεία δεν είχαν αναγνωριστεί στις παλαιότερες περιόδους, μπορούν να ενσωματωθούν στη νέα περίοδο.

Μετά το τέλος κάθε περιόδου υπολογίζονται τα στοιχεία λήξης της περιόδου και αναγράφονται στον ισολογισμό. Τα στοιχεία έναρξης της επόμενης περιόδου που θα αναγράφονται στον επόμενο ισολογισμό θα πρέπει να είναι ίδια με τα στοιχεία λήξης του προηγούμενου ισολογισμού. Βέβαια, αν αλλάξουν κάποια οικονομικά χαρακτηριστικά θα πρέπει να αναγραφούν και αυτά.

Τα κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του Ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται, με την επιφύλαξη του άρθρου 24 «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία» (Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015).

Επιπλέον, στις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναγράφονται και τα στοιχεία της προηγούμενης περιόδου, αν και εφόσον υπάρχει προηγούμενη περίοδος. Τα στοιχεία της προηγούμενης περιόδου θα πρέπει απαραίτητα να αναγράφονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αν φυσικά πληρούν τις προϋποθέσεις.

Εισάγονται και δυο νέες έννοιες στα Ε.Λ.Π. Η πρώτη είναι τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και η δεύτερη οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Ωστόσο, δεν είναι επαρκείς έννοιες ώστε να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Η νομοθεσία επιτρέπει επίσης να παραλείπονται οι οδηγίες περί αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης, γνωστοποίησης και ενοποίησης. Η περίπτωση αυτή ισχύει όταν δεν υπάρχουν σοβαρές συνέπειες από την παράλειψη αυτή.

Αν κάποιο οικονομικό γεγονός συμβεί μεταξύ της λήξης μιας περιόδου αλλά πριν συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις τότε πρέπει να αναγραφεί στις καταστάσεις αυτές και όχι στις επόμενη περιόδου.

Υπάρχουν και πιθανότητες όπου τα Ε.Λ.Π επιτρέπουν παρεκκλίσεις από τις αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιας μη προβλεπόμενης μεγάλης αλλαγής. Αλλά και πάλι η οντότητα θα πρέπει να αναγράψει αναλυτικά στο προσάρτημα που οφείλεται αυτή η παρέκκλιση.

Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων επιμετρούνται με βάση τους κανόνες επιμέτρησης που ορίζουν τα Ε.Λ.Π και παρατίθενται στο κεφάλαιο 5 του νόμου 4308/2015. Υπάρχουν κάποιοι βασικοί κανόνες επιμέτρησης που συντάσσονται με βάση την αρχή συνέχισης της δραστηριότητας. Όταν δεν ακολουθείται όμως:

- Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται με βάση τη ρευστοποιήσιμη αξία τους
- Οι υποχρεώσεις επιμετρούνται με βάση την πιθανή αξία μετά από διακανονισμό (Μαρκάζος, 2014).

Οι περισσότερες από τις αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων είναι ίδιες με αυτές των ΔΧΠΑ, και εκτός ελάχιστων εξαιρέσεων η οντότητα μπορεί να ανατρέξει σε αυτά.

Παύση αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου

Τα Ε.Λ.Π δίνουν σαφείς οδηγίες για το πώς πρέπει να αναγράφεται όταν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται πλέον. Το στοιχείο αυτό μπορεί να πωλήθηκε, και δεν αναμένει οικονομικά οφέλη η οντότητα στο μέλλον. Ο προσδιορισμός του κέρδους ή ζημιάς θα αναγράφεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως η διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και λογιστικής αξίας. Τα παραπάνω αναγράφονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 16 των Ε.Λ.Π.

Leasing (Μίσθωση)

Τα Ε.Λ.Π αναγνωρίζουν τρία βασικά είδη μίσθωσης:

- Χρηματοδοτική μίσθωση
- Πώληση με αναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση
- Λειτουργική μίσθωση

Αναλυτικότερα:

Στη περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα Ε.Λ.Π προσδιορίζουν το ζήτημα και από τις δυο πλευρές. Για τον μισθωτή, για το περιουσιακό στοιχείο που νοικιάζει ισχύουν τα παρακάτω:

- Το στοιχείο αυτό στις οικονομικές καταστάσεις αναγράφεται σαν να ανήκει στην οντότητα και ως κόστος κτήσης του η αξία που θα είχε πληρώσει αν το είχε αγοράσει
- Στον μισθωτή, εμφανίζεται αντίστοιχο του δανείου

Από την πλευρά του εκμισθωτή, το περιουσιακό στοιχείο αυτό εμφανίζεται ως δάνειο που παρείχε. Δηλαδή, αποτελεί απαίτηση που είναι ίση με την αξία της καθαρής επένδυσης (Μαρκάζος, 2014).

Πώληση με αναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση

Σε αυτή την περίπτωση η οντότητα πουλάει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο και το μισθώνει με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρία που το πούλησε. Αυτή η διαδικασία αντιμετωπίζεται λογιστικά επίσης ως δανεισμός. Το πάγιο περιουσιακό συνεχίζει να εμφανίζεται στον ισολογισμό και τα ποσά που δίνονται λόγω μίσθωσης εμφανίζονται στις υποχρεώσεις. Οι τόκοι αναγράφονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Λειτουργική μίσθωση

Σε αυτή την περίπτωση εμφανίζεται η συναλλαγή στον ισολογισμό ως έσοδο για τον εκμισθωτή και ως έξοδο για τον μισθωτή. Το πάγιο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ισολογισμό του εκμισθωτή.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, επιμέτρηση

Η αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ίση με το αρχικό κόστος απόκτησης τους, ενώ αν επιμετρηθούν αργότερα που έχει αλλάξει η αξία τους αφαιρούμε τις ζημιές από το κόστος απόκτησης τους.

Αν υπάρχει τόκος στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αρκετά μεγάλος, τότε γίνεται επιμέτρηση με βάση το αποσβέσιμο κόστος με δύο μεθόδους: τη μέθοδο σταθερού επιτοκίου και τη μέθοδο πραγματικού επιτοκίου ανά περίπτωση. Αν η δεύτερη μέθοδος αλλάζει σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούμε την πρώτη.

Αν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις τότε υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης:

- Ενδείξεις για δυσκολία από τη μεριά του υπόχρεου ή του εκδότη για τήρηση των όρων
- Μεγάλη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης αξίας
- Εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν σημαντικά την αξία και τους όρους που θέτουν τα χρηματοοικονομικά αυτά στοιχεία

Ζημιά που οφείλεται σε απομείωση

Η ζημιά αυτή εμφανίζεται όταν υπάρχει μεγάλη διαφορά στην αξία ενός στοιχείου, από αυτή που παρουσιάζεται ως λογιστικά αξία με αυτή που πραγματικά έχει στην αγορά. Η ζημιά που οφείλεται σε απομείωση εμφανίζεται όταν η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από :

- Την αξία του στοιχείου που θα ληφθεί όντας στην κατοχή της οντότητας αλλά από το επιτόκιο
- Την αξία του στοιχείου (εύλογη) που θα ληφθεί αν πωληθεί, υπολογίζοντας και το κόστος πώλησης

Αν η ζημιά είναι προσωρινή και οι παράγοντες που την προκάλεσαν αναστρέψιμοι τότε η επιμέτρηση γίνεται με τον αρχικό τρόπο και το στοιχείο επιστρέφει στην αξία του. Αυτός ο τρόπος εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μόνιμης ζημιάς. Στις οικονομικές καταστάσεις αποκαθίσταται η αναγραφόμενη ζημιά με την παλαιότερη αξία στα στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Το χρηματοοικονομικό στοιχείο παύει να θεωρείται ότι έχει αξία όταν: Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται όταν:

- Λήξει ο χρόνος κτήσης του
- Μεταβιβαστούν όλα τα στοιχεία του σε άλλη οντότητα

Αποθέματα και υπηρεσίες, επιμέτρηση

Όπως και με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία η επιμέτρηση γίνεται με το αρχικό κόστος απόκτησης τους ή με το αρχικό κόστος παραγωγής τους. Ακολούθως γίνεται σύγκριση του κόστους απόκτησης ή παραγωγής με την υπολογίσιμη ρευστοποιήσιμη αξία στο χαμηλότερο ποσό. Παλαιότερα και σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ γινόταν σύγκριση του κόστους κτήσης, με την τρέχουσα αξίας και τέλος με την ρευστοποιήσιμη αξία.

Όταν αναφερόμαστε σε κόστος απόκτησης συνυπολογίζουμε όλα τα έξοδα ώστε να υπάρχουν στην οντότητα σε συγκεκριμένη κατάσταση και θέση. Το κόστος παραγωγής υπολογίζεται με βάση τις παρακάτω μεθόδους υπολογισμού.

Για να υπολογίσουμε το κόστος παραγωγής αποθεμάτων συνυπολογίζουμε τα παρακάτω:

- Το κόστος αγοράς ή παραγωγής των πρώτων υλών και άλλων απαραίτητων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την παραγωγή
- Τα σταθερά ή μεταβαλλόμενα έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της υπηρεσίας ή προϊόντος
- Στην περίπτωση που η οντότητα δεν χρησιμοποίησε μόνο ίδια κεφάλαια, συνυπολογίζουμε τους τόκους κατά τη διάρκεια του χρόνου παραγωγής

Πρέπει να συμπληρώσουμε ότι το κόστος μεταφοράς δεν συμπεριλαμβάνεται, αλλά συμπεριλαμβάνονται τα αναλώσιμα υλικά εφόσον είναι σημαντικό το κόστος τους. Δεν συμπεριλαμβάνονται επίσης τα έξοδα αποθήκευσης.

Υπάρχουν κάποιες βασικές μέθοδοι για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης:

- Η μέθοδος FIFO
- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου
- Άλλες τεκμηριωμένες μέθοδοι

Κάθε οντότητα ωστόσο θα πρέπει να χρησιμοποιεί για τα αποθέματα που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μόνο μια μέθοδο υπολογισμού από τις παραπάνω. Τέλος υπάρχει και η μέθοδος εξατομικευμένου κόστους που χρησιμοποιείται μόνο για συγκεκριμένα αποθέματα ειδικής κατηγορίας (Πετράκης, 2014).

Επιμέτρηση προκαταβολών

Όπως και στα παραπάνω οι προκαταβολές επιμετρούνται με βάση το κόστος απόκτησης τους και στην περίπτωση που υποστεί αλλαγή η αξία τους ακολουθούμε την οδό που χρησιμοποιήσαμε και στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Όπως και πριν η αξία υπολογίζεται με βάση το κόστος απόκτησης, αλλά σε αυτή την περίπτωση υπολογίζουμε και τη χαμηλότερη δυνατή ανακτήσιμη αξία.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μετρώνται με βάση το οφειλόμενο ποσό. Αν υπάρχει επιπλέον κόστος για την ανάληψή τους τότε συνυπολογίζεται κι αυτό. Αν ο τρόπος επιμέτρησης επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε θα πρέπει να υπολογίσουμε εκ νέου με τις μεθόδους που περιγράψαμε παραπάνω του σταθερού ή πραγματικού επιτοκίου, δηλαδή στο αποσβέσιμο κόστος. Συνοπτικά, υπολογίζουμε το αρχικό οφειλόμενο ποσό και αθροίζουμε ,ε τα επιπλέον έξοδα λόγω τόκων με τις παραπάνω μεθόδους.

Αν η υποχρέωση δεν ισχύει πλέον λόγω λήξης χρόνου ή εκπληρωθεί ή ακυρωθεί θα πρέπει να πάψει να εμφανίζεται και στις οικονομικές καταστάσεις, Αν απλώς αλλάξει η χρηματοοικονομική υποχρέωση τότε οι νέοι όροι θα πρέπει να συμπεριληφθούν επίσης.

Αν η χρηματοοικονομική υποχρέωση μεταβιβαστεί σε τρίτο αλλά συνεχίσει να υπάρχει τότε γίνεται εκ νέου υπολογισμός της λογιστικής αξίας της και προσημετρείται.

Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Επιμετρούνται με βάση κάποιο αναμενόμενο ποσό που θεωρητικά θα ληφθεί στην περίπτωση διακανονισμού.

Οι ίδιοι όροι ισχύουν και για τις προβλέψεις. Προσμετρούνται με βάση το ποσό που προκύπτει μετά από διακανονισμό. Αν αλλάξει η αξία θα πρέπει να επιμετρηθούν πάλι στη νέα λογιστική αξία που θα προκύψει με τον ίδιο τρόπο.

Όταν αναφερόμαστε σε προβλέψεις που έχουν σχέση με το προσωπικό κατά τη συνταξιοδότηση, χρησιμοποιούμε τις υπάρχουσες μεθόδους υπολογισμού και αναγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Αν τέλος υπάρξει διακανονισμός που αλλάζει την αναμενόμενη αξία επί των προβλέψεων τότε επιμετρείται και ενσωματώνεται ως κέρδος ή ζημιά στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης αυτής.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Για τον ορθό λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων θεωρούμε ότι υπάρχουν δυο κατηγορίες:

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν τα έξοδα

Κρατικές επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

Αρχικά οι κρατικές επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται στις υποχρεώσεις αν είναι βέβαιη η είσπραξή τους. Η απόσβεση γίνεται με μεταφορά της λογιστικής αξίας στα έσοδα.

Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα

Αυτές οι επιχορηγήσεις, αρχικά αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθούν, όπως και στην περίπτωση των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία. Ακολούθως οι κρατικές αυτές επιχορηγήσεις, μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην περίοδο στην οποία τα έξοδα αυτά προσμετρούνται στα αποτελέσματα (Μπατσινίλα & Πατατούκας, 2010).

1.2 Λογιστικό σύστημα

Τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα ορίζουν το πλαίσιο κατά το οποίο θα πρέπει να τηρούνται τα λογιστικά βιβλία και παραστατικά. Η ορθή τήρηση των λογιστικών

αρχείων είναι απαραίτητη ώστε να συνταχθούν σωστά οι απαραίτητες χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας με βάση τις υποχρεώσεις της. Κατόπιν, η κάθε οντότητα θα πρέπει με βάση αυτά τα λογιστικά αρχεία να υποβάλλει φορολογική δήλωση, και τα Ε.Λ.Π θα πρέπει να αποτελούνται από ένα σύστημα που θα βοηθάει του ελεγκτικούς μηχανισμούς και να αποτρέπει τις οντότητες από θελημένα ή μη ατοπήματα.

Ωστόσο, πολλοί έχουν επισημάνει ότι ο τρόπος και η εννοιολογική αλλαγή που περιέχουν τα Ε.Λ.Π μπορεί να έχουν αντίθετα αποτελέσματα. Υπάρχουν πολλές αναθεωρήσεις εννοιών και οι οντότητες θα πρέπει να μάθουν να λειτουργούν με τελείως διαφορετικό τρόπο από ότι είχαν συνηθίσει. Γι' αυτό το λόγο υπάρχουν στην ερμηνευτική εγκύκλιο πολλά παραδείγματα επεξήγησης.

Για αρχή οι πρώτες βασικές έννοιες που υποκαθίστανται από κάποιες άλλες είναι η έννοια των λογιστικών αρχείων και των λογιστικών βιβλίων. Αντί για βιβλία πλέον θα χρησιμοποιείται ο όρος λογιστικά αρχεία. Με τον όρο αυτό θα εννοούμε όλα τα απαραίτητα μέσα που περιέχουν τις βασικές πληροφορίες για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας με βάση την κατηγορία της.

Η δεύτερη αντικατάσταση είναι μεταξύ των όρων παραστατικά και λογιστικά στοιχεία. Ως λογιστικά στοιχεία θα θεωρούμε όλα τα στοιχεία συναλλαγών που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο πρόσωπο, που τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές. Τα λογιστικά αρχεία και τα λογιστικά στοιχεία μπορούν να βρίσκονται και σε ηλεκτρονική μορφή.

Διαφοροποίηση υπάρχει και στα λογιστικά βιβλία ή αρχεία. Όσες οντότητες χρησιμοποιούσαν απλογραφικά βιβλία πλέον θα λέγεται ότι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, ενώ όσες οντότητες χρησιμοποιούσαν διπλογραφικά βιβλία πλέον θα λέγεται ότι χρησιμοποιούν πλήρες λογιστικό σύστημα.

Για κάθε χρονική περίοδο η οντότητα θα πρέπει να κρατάει λογιστικά αρχεία για ένα μεγάλο εύρος γεγονότων. Τα κυριότερα από αυτά τα γεγονότα είναι:

- Έσοδα
- Κέρδη
- Έξοδα
- Ζημίες
- Αγορές ή πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων
- Εκπτώσεις
- Επιστροφές
- Φόροι
- Τέλη
- Ασφαλιστικές εισφορές

Κάθε μεταβολή οικονομικής κατάστασης που μπορεί να επηρεάσει την οικονομική θέση της επιχείρησης θα πρέπει επίσης να καταγράφεται στα λογιστικά αρχεία. Τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει να γράφονται στα ελληνικά, ενώ τα λογιστικά στοιχεία δεν είναι απαραίτητο να εκδίδονται στην ελληνική γλώσσα.

Τα κυριότερα λογιστικά αρχεία είναι:

- Συγκεντρωτικές αναφορές, παρόμοιες με τα παλιά λογιστικά βιβλία. Σε αυτές μπορεί να περιέχονται απογραφές για περιουσιακά στοιχεία, οικονομικά ημερολόγια κτλ
- Τεχνικά και παραγωγικά ζητήματα που αφορούν τον τρόπο παραγωγής μιας επιχείρησης, ειδικά σε περιπτώσεις βιοτεχνιών και βιομηχανιών
- Λογιστικά αρχεία που γίνεται καταγραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων
- Κοστολογικά δεδομένα, δηλαδή αποτίμηση των οικονομικών υποχρεώσεων της οντότητας
- Υπολογιστικά αρχεία, απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης
- Καταστάσεις μισθοδοσίας που μπορεί να περιέχουν τα ωράρια των εργαζομένων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις πληρωμών από την επιχείρηση
- Αρχεία που περιέχουν πρακτικά της οντότητα που αφορούν τη λειτουργία και την οργάνωσή της
- Λογιστικά αρχεία που έχουν σχέση με τη διακίνηση και ροή των αποθεμάτων
- Τα λογιστικά στοιχεία και παντός είδους τιμολόγια που εκδίδει η οντότητα για την παροχή υπηρεσιών ή προσφορά προϊόντων
- Αρχεία που σχετίζονται με πληρωμές ή εισφορές από χρεόγραφα
- Τα λογιστικά αρχεία που εκδίδονται από τρίτους εξουσιοδοτημένους για λογαριασμό της οντότητας, όπως τιμολόγια ή λογιστικά στοιχεία
- Οι συμβάσεις λειτουργίας της οντότητας, που είτε αφορούν τις εργασιακές σχέσεις με τους υπαλλήλους, είτε συμβάσεις συνεργασίας με άλλες οντότητες
- Έγγραφα που αναφέρονται στην επικοινωνία με υπαλλήλους ή θεσμούς όπως οι φορολογικές αρχές
- Έγγραφα που σχετίζονται με τις φορολογικές υποχρεώσεις της οντότητας και είναι απαραίτητο να διαφυλάσσονται

Το λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας καθορίζεται και αυτό από ένα μεγάλο αριθμό παραγόντων που σχετίζονται με τη φύση της οντότητας. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί απαιτούν αρκετές πληροφορίες πλέον από τις οντότητες για τα κέρδη, έσοδα, υποχρεώσεις απαιτήσεις κτλ ώστε να είναι σε θέση να λειτουργούν ορθά και σύμφωνα πλέον με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με τη νέα νομοθεσία επίσης επιτυγχάνεται πολύ καλύτερη προσέγγιση των καθαρών κερδών κάθε οντότητας και συνεπώς πολύ δικαιότερη φορολόγηση της.

Για να συμβεί ομαλά όμως αυτή η μετάβαση από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που προβλέπονται από τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να δοθεί κάποιος χρόνος προσαρμογής στις οντότητες. Έτσι με την παράγραφο 9, άρθρο 3, δίνεται η δυνατότητα σε όσες οντότητες το επιθυμούν να συνεχίσουν να λειτουργούν με βάση τα παλιότερα δεδομένα από το νόμο του 2014. Θα πρέπει βέβαια να ικανοποιούν και κάποιες προϋποθέσεις ώστε τα δεδομένα να μπορούν να επεξεργαστούν με βάση τις νέες διατάξεις (Πετράκης, 2014).

Το ποιο λογιστικό σύστημα θα ακολουθεί κάθε οντότητα, απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή πλήρες λογιστικό σύστημα, καθορίζεται από το αν η οντότητα έχει υποχρέωση την σύνταξη ισολογισμού. Αν η οντότητα τηρεί ισολογισμό τότε υπάγεται στο πλήρες λογιστικό σύστημα, αν όχι τότε υπάγεται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Το πλήρες λογιστικό σύστημα προϋποθέτει ότι κάθε οντότητα πρέπει να τηρεί συγκεκριμένα αρχεία. Αναλυτικά:

- Λογιστικό αρχείο καταγραφής των συναλλαγών, ή αλλιώς ημερολόγιο
- Λογιστικό αρχείο ελέγχου κάθε λογαριασμού, και μεταβολών των λογαριασμών αυτών
- Λογιστικά αρχεία που είναι υπολογισμένα τα ισοζύγια, δηλαδή η μεταβολές στις πιστώσεις και τις χρεώσεις

Αν η οντότητα υπάγεται στο απλογραφικό σύστημα τότε καλείται να τηρεί λογιστικά αρχεία που μοιάζουν με τα βιβλία εσόδων εξόδων. Αναλυτικά θα πρέπει να τηρεί λογιστικά αρχεία με τα παρακάτω:

- Οποιαδήποτε έσοδα έχει η οντότητα από πωλήσεις προϊόντων, παροχή υπηρεσιών κτλ
- Λογιστικά αρχεία με όλα τα κέρδη από όπου και αν προέρχονται, δηλαδή από πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικές μεταβολές κτλ
- Αρχεία που καταγράφουν όλες τις αγορές που έκανε η οντότητα, ακόμα και προϊόντων ή παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχεία που καταγράφουν όλα τα έξοδα της επιχείρησης. Δηλαδή πληρωμές προσωπικού, λειτουργικά έξοδα κτλ
- Λογιστικά αρχεία που καταγράφουν όλες τις ζημιές της επιχείρησης
- Λογιστικά αρχεία που περιέχουν όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης

Παρακάτω, παρατίθεται ένας συγκεντρωτικός πίνακας, σχετικά με το λογιστικό σύστημα που τηρεί η κάθε κατηγορία οντοτήτων.

Λογιστικό σύστημα	Κατηγορίες οντοτήτων				
	Πολύ μικρές άρθρου 1 και 2γ	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1, 2α και 2β	Μικρές Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μεγάλες Οντότητες
Απλογραφικό	Υποχρεωτικά, εφόσον επιλέξουν να μην συντάξουν ισολογισμό	–	–	–	–
Πλήρες	Προαιρετικά	Υποχρεωτικά	Υποχρεωτικά	Υποχρεωτικά	Υποχρεωτικά

Πίνακας 1.3 Το λογιστικό σύστημα που θα πρέπει να υπάγονται οι οντότητες με βάση την κατηγορία τους

Υπάρχουν βέβαια και κάποιες εξαιρέσεις. Οι επιχειρήσεις που στην προηγούμενη περίοδο είχαν συνολικά έσοδα κάτω των πέντε χιλιάδων ευρώ δεν έχουν την υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία, παρά μόνο να εκδίδουν λογιστικά στοιχεία λιανικής πώλησης συνήθως μέσω μηχανής ΦΗΜ ώστε να υπολογίζεται η αντίστοιχη φορολογία.

Τα υποκαταστήματα κατά τα Ε.Λ.Π δεν χρειάζεται να συντάσσουν ξεχωριστά λογιστικά αρχεία, αλλά μπορούν να τα συντάσσουν συγκεντρωτικά.

Μια άλλη αλλαγή είναι ότι αν ο ιδιοκτήτης ή ιδρυτής μιας επιχείρησης έχει δαπανήσει κάποια χρήματα για τη βελτίωση ή την ίδρυση της πριν την έναρξη της χρήσης, τότε οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία μετά την έναρξη της χρήσης. Όπως είδαμε στον πίνακα κάποιες οντότητες δεν υποχρεούνται να τηρούν πλήρες λογιστικό σύστημα. Οι μικρές οντότητες της πρώτης κατηγορίας μπορούν προαιρετικά να χρησιμοποιούν πλήρες λογιστικό σύστημα και όχι απλογραφικό. Αν θελήσουν όμως να επιστρέψουν από το πλήρες στο απλογραφικό, θα πρέπει να περάσει μια περίοδος ενός χρόνου. Όπως θα δούμε παρακάτω ένας αριθμός επιχειρηματιών και οντοτήτων δεν υποχρεούνται να τηρούν λογιστικά αρχεία με τους ίδιους όρους όπως ενημέρωσε το Υπουργείο Οικονομικών όταν εξέδωσε την ΠΟΛ 1007/2015. Για να υπάγονται στη συγκεκριμένη ρύθμιση οι αγρότες θα πρέπει όμως να πληρούν κάποιες προϋποθέσεις:

- Τα συνολικά έσοδα από τα προϊόντα που παράγουν και πωλούν ή οι αγροτικές υπηρεσίες που παρέχουν να μην ξεπερνούν το ενάμισι εκατομμύριο
- Τα λογιστικά αρχεία που θα τηρούν να έχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία
- Να μην ασκούν άλλη δραστηριότητα κατά την οποία νομικά θα πρέπει να τηρούν λογιστικά αρχεία με άλλο λογιστικό σχέδιο

Αν όμως οι αγρότες δεν λάβουν την ενίσχυση που προβλέπει ο νόμος και δεν πρόκειται να ασκήσουν το αγροτικό τους επάγγελμα την επόμενη περίοδο τότε δεν υποχρεούνται να τηρήσουν λογιστικά αρχεία. Με την ίδια εγκύκλιο εκτός από τους αγρότες εξαιρούνται και άλλες οντότητες από την τήρηση λογιστικών αρχείων, όπως θα προέβλεπε ο νόμος. Αυτές οι οντότητες υπάγονται επίσης στις μικρές οντότητες του άρθρου 1 παράγραφος 2γ και είναι οι παρακάτω:

- Οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που πωλούν κάποιο προϊόν ή μια υπηρεσία χωρίς επαγγελματικό χώρο αλλά από το δρόμο και έχουν λάβει άδεια. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι οι πωλητές αγαθών όπως καλαμπόκια, κουλούρια, χυμός καρύδας, κάστανα κτλ αλλά και άτομα που προσφέρουν υπηρεσίες όπως οι στιλβωτές παπουτσιών. Οι λαϊκές αγορές και τα παζάρια δεν υπάγονται σε αυτή την περίπτωση.
- Οι οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α σύμφωνα με το νόμο 2859 του 2000. Υπάρχουν βέβαια και κάποιες εξαιρέσεις όπως οι πωλητές υγρών καυσίμων και οι οδηγοί ταξί.
- Οι πλανόδιοι λαχειοπώλες
- Άλλες οντότητες που δεν υπάγονται στην απόδοση Φ.Π.Α με ενδιάμεσους νόμους (Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015).

1.3 Λογιστικά αρχεία

Λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας

Κάθε οντότητα πρέπει να συντάσσει συγκεκριμένα παραστατικά καταστάσεις, και να κρατάει λογιστικά αρχεία σε ηλεκτρονική ή φυσική μορφή. Το σύνολο αυτών είναι το λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας. Βέβαια, υπάρχουν διαφοροποιήσεις μεταξύ των λογιστικών συστημάτων ανάλογα με την κατάταξη της οντότητας όπως είδαμε παραπάνω. Η οντότητα θα πρέπει να τηρεί βιβλία για κάθε είδος συναλλαγής που εκτέλεσε κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, αλλά και εισφορών, κερδών, φόρων, ζημιών κτλ.

Από το λογιστικό σύστημα μπορεί να υπολογιστεί η λογιστική αξία και η φορολογική βάση, ώστε να αξιολογηθεί και να υπαχθεί σε συγκεκριμένες φορολογικές υποχρεώσεις. Κατά τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα απαιτείται ξεκάθαρο και σαφές λογιστικό σύστημα και αυστηρή τήρηση των βιβλίων.

Αναβαλλόμενη φορολογία

Για να προσδιοριστούν τα λογιστικά κέρδη, χρησιμοποιούμε βασικές φορολογικές έννοιες όπως η σύγκριση εσόδων-εξόδων και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Σε πολλές περιπτώσεις όμως οι αρχές υπολογισμού των κερδών δεν είναι σαφείς και δημιουργείται πρόβλημα στην ενιαία αξιολόγηση τους, ώστε να βρεθεί το πραγματικό ύψος των κερδών που πρέπει να φορολογηθούν.

Για να υπάρχει καλύτερος υπολογισμός, υπολογίζουμε τον φόρο που αντιστοιχεί στα λογιστικά κέρδη, τον φόρο που αντιστοιχεί στα φορολογητέα κέρδη και υπολογίζουμε τη διαφορά τους. Μπορεί να είναι χρεωστική ή πιστωτική και ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

Ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μιας οντότητας θα ονομάζουμε το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει μελλοντικά λόγω χρονικής διαφοράς. Ως Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ονομάζουμε το ποσό που πρέπει να επιστραφεί στην οντότητα μελλοντικά λόγω μεταφοράς της απαίτησης σε μελλοντική περίοδο (Μαρκάζος, 2014).

Ως φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ονομάζουμε το φορολογητέο ποσό αυτό που αναλογεί στο περιουσιακό στοιχείο. Υπάρχουν τρεις βασικές περιπτώσεις για τη φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου:

- Η φορολογική βάση είναι μικρότερη της λογιστικής αξίας. Τότε εμπίπτει στην κατηγορία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και ισοσταθμίζεται σε επόμενες χρήσεις.
- Η φορολογική βάση είναι μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας. Τότε εμπίπτει στην κατηγορία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και ισοσταθμίζεται σε επόμενες χρήσεις.

- Η φορολογική βάση είναι ίση με τη λογιστική αξία. Τότε έχουμε τη περίπτωση μη φορολόγησης των αναμενόμενων κερδών από το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα

2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	0	(20.000)	20.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	60.000	40.000	20.000

Συνεπώς, αν θεωρήσουμε ότι έχουμε συντελεστή 25% μπορούμε να υπολογίσουμε το λογιστικό και το φορολογικό κέρδος και την αναβαλλόμενη φορολογία. Το λογιστικό κέρδος είναι:

$$\Lambda.Κ = 60.000 \times 25\% = 15.000$$

Το φορολογικό κέρδος είναι:

$$\Phi.Κ = 40.000 \times 25\% = 10.000$$

Συνεπώς μπορούμε να παράγουμε τον παρακάτω πίνακα για περαιτέρω υπολογισμούς:

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (αποτελέσματα)	15.000	-
Αναβαλλόμενη φορολογία	-	5000
Φόρος εισοδήματος	-	10.000

Λογιστικά αρχεία

Ως παραδείγματα βασικών λογιστικών αρχείων μπορούμε να θεωρήσουμε:

- Τα ημερολόγια και τις απογραφές υποχρεώσεων, περιουσιακών στοιχείων και απαιτήσεων καθολικά.
- Αρχεία όπου παρακολουθεί η επιχείρηση τα αποθέματα ή υπολογίζει την ανά χρονική στιγμή αξία τους.
- Αρχεία που καταγράφουν τον τρόπο παραγωγής προϊόντων από βιομηχανίες και βιοτεχνίες.
- Καταστάσεις μισθοδοσίας, πίνακες μόνους και παροχών που θα δοθούν στους υπαλλήλους.

- Αρχεία που σχετίζονται με το κόστος κάθε περιόδου και καταγράφουν πως και πότε θα δοθούν ποσά σε φορείς, αλλά και πως μετακυλίνονται στα τελικά προϊόντα και υπηρεσίες.
- Τιμολόγια και οι αποδείξεις κατά την πώληση προϊόντων για λιανική πώληση
- Οι συμβάσεις, και έγγραφα επικοινωνίας ε το προσωπικό και άλλους που μπορεί να είναι οι εποπτικές και φορολογικές αρχές
- Αρχεία που σχετίζονται με πληρωμές και εισπράξεις χρεογράφων

Τα λογιστικά βιβλία θα πρέπει να τηρούνται στα ελληνικά, αλλά όλα τα υπόλοιπα λογιστικά αρχεία μπορούν να γράφονται και σε άλλες γλώσσες. Επίσης, τα λογιστικά αρχεία μπορούν να υπάρχουν σε φυσική ή και ηλεκτρονική μορφή.

Παρακάτω θα δούμε τι ορίζουν τα Ε.Λ.Π για την διαφύλαξη και ενημέρωση των λογιστικών αρχείων. Όπως είπαμε και προηγουμένως κάποιες οντότητες δεν χρειάζεται να συντάσσουν ισολογισμό, δηλαδή υπάγονται στο απλογραφικό σύστημα. Αν η οντότητα υπάγεται σε αυτή την κατηγορία τότε θα πρέπει να καταχωρεί εντός ενός μήνα όλα τα παραστατικά τα οποία έλαβε ή εξέδωσε το προηγούμενο τρίμηνο. Αν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό τότε για κάθε μήνα, και όχι τρίμηνο, θα πρέπει να καταχωρεί τα αρχεία το πολύ μέσα σε ένα μήνα από την παραλαβή ή την έκδοση τους. Γενικά βλέπουμε μια αλλαγή που ορίζει ως χρόνο καταχώρησης ένα μήνα το αργότερο, ώστε να είναι έτοιμες οι οικονομικές καταστάσεις στο σωστό χρόνο. Αν έχουμε περίπτωση διαφοράς στη φορολογική και λογιστική βάση τότε υπολογίζεται η αναβαλλόμενη φορολογία εντός των ορίων και περνάει στην επόμενη χρήση.

Χρόνος απογραφής των αποθεμάτων

Στις οικονομικές κατατάσεις είναι απαραίτητο να υπάρχουν δεδομένα για τα αποθέματα της επιχείρησης. Ωστόσο, ο υπολογισμός των αποθεμάτων θα πρέπει να είναι στο σωστό χρόνο ώστε να μπορούν να εξαχθούν ορθά συμπεράσματα, καθώς μπορεί να έχουν αυξηθεί ή μειωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στην καλύτερη περίπτωση η στιγμή που έγινε η τελευταία απογραφή των αποθεμάτων θα πρέπει να είναι η ίδια με την καταγραφή των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό είναι το πλέον θεμιτό, αλλά σε μερικές περιπτώσεις δεν θεωρείται απαραίτητο. Οι περιπτώσεις παρατίθενται παρακάτω:

1. Όταν τηρούνται βιβλία αποθήκης και διακίνησης αγαθών
2. Όταν τα αποθέματα είναι αμελητέα
3. Όταν είναι δύσκολη η άμεση καταγραφή των αποθεμάτων και χρησιμοποιούνται έμμεσες τεχνικές υπολογισμού.

Σε κάποιες συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως στη λιανική πώληση δεν θεωρείται απαραίτητη η εμπρόθεσμη εκτίμηση των αποθεμάτων και μπορεί να γίνει και μετά το τέλος της περιόδου. Γενικά τα Ε.Λ.Π ορίζουν ότι θα πρέπει να γίνεται ορθή εκτίμηση των αποθεμάτων στο σωστό χρόνο ώστε τα αποτελέσματα ου παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις να είναι όσο το δυνατόν αξιόπιστα.

Περίοδος κατάρτισης για τις οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να καταρτίζονται εντός έξι μηνών από το τέλος κάθε περιόδου, αλλά υπάρχουν και ειδικές υποπεριπτώσεις που απαιτούνται ταχύτερα για την καλύτερη λειτουργία του φορολογικού συστήματος

Χρόνος και τόπος φύλαξης λογιστικών αρχείων

Τα λογιστικά αρχεία κάθε οντότητας θα πρέπει να φυλάσσονται για τουλάχιστον πέντε χρόνια μετά την κατάρτιση τους, εκτός αν κάποια άλλη νομοθεσία απαιτεί διαφορετικό χρόνο. Η περίοδος αυτή είναι σημαντική γιατί μπορούν να γίνουν διορθώσεις σε παλαιότερες οικονομικές καταστάσεις με βάση νέες. Το μέρος φύλαξης δεν προσδιορίζεται, δηλαδή μπορούν να φυλάσσονται οπουδήποτε.

Ψηφιακή ή φυσική μορφή

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να βρίσκονται σε οποιαδήποτε μορφή επιλέξει η οντότητα, αν και εφόσον μπορούν να δοθούν αν κάποια στιγμή ζητηθούν. Δηλαδή μπορούν να είναι σε φυσική μορφή χειρόγραφα ή σε ηλεκτρονική μορφή. Κάποια συγκεκριμένα λογιστικά αρχεία ωστόσο είναι υποχρεωτικό να βρίσκονται ανά πάσα στιγμή σε χειρόγραφη μορφή (Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015).

1.4 Τιμολόγια και στοιχεία λιανικής πώλησης

Τιμολόγια πώλησης

Για αρχή θα πρέπει να ορίσουμε τι είναι το τιμολόγιο. Για κάθε πώληση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας εκδίδεται ένα στοιχείο της πώλησης αυτής, όπου ονομάζουμε τιμολόγιο. Ωστόσο, ανάλογα τη φύση της οντότητας εκδίδονται διαφορετικά τιμολόγια, και πλέον με τα Ε.Λ.Π θεωρείται αρκετά παρωχημένη έννοια. Υπάρχουν αρκετές κατηγορίες παραστατικών και αποδείξεων ώστε να χρησιμοποιούνται διαφορετικοί όροι για να εκφράσουν κάθε εκδιδόμενο στοιχείο.

Τα Έ.Λ.Π του 2014 εισάγουν τον όρο του διορθωτικού τιμολογίου και του συμπληρωματικού τιμολογίου. Το συμπληρωματικό ή διορθωτικό τιμολόγιο εκδίδεται όταν χρειάζεται διόρθωση ή συμπλήρωση ενός παλαιότερου τιμολογίου. Η κίνηση αυτή συνάδει με τη λογική των Δ.Π.Χ.Α που επιτρέπουν την διόρθωση πολλών λογιστικών αρχείων αναδρομικά.

Ένα έγγραφο για να θεωρηθεί τιμολόγιο θα πρέπει να πληροί τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Θα πρέπει να περιέχει την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- Στην περίπτωση περισσότερων τιμολογίων θα πρέπει να καταγράφεται ο αριθμός του με αύξουσα σειρά
- Θα πρέπει να αναγράφεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του πωλητή
- Όπως επίσης και το ΑΦΜ του αγοραστή
- Θα πρέπει να περιέχει διευθύνσεις και επωνυμίες των συμβαλλόμενων
- Θα πρέπει να περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ποιότητα και ποσότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών ή αγαθών
- Θα πρέπει επίσης να περιέχει την ημερομηνία παράδοσης των υπηρεσιών και των αγαθών
- Όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που σχετίζονται με τον Φ.Π.Α, όπως το συντελεστή ανά αγαθό και τα απαλλασσόμενα αν και εφόσον υπάρχουν
- Την αυτοτιμολόγηση
- Αν η πράξη δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α τότε θα πρέπει να αναφέρονται εκτενώς οι οδηγίες που την απαλλάσσουν
- Πληροφορίες για την αντίστροφη επιβάρυνση του Φ.Π.Α
- Αν το αγαθό είναι ένα νέο μεταφορικό μέσο τότε απαιτούνται επιπλέον πληροφορίες
- Ειδικές αναφορές στο Καθεστώς περιθωρίου-Ταξιδιωτικά πρακτορεία
- Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά ή Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης ή Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας
- Αν ένας εκ των συμβαλλόμενων είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ τότε πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου αναλυτικά

Το κάθε τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών κατά τη συναλλαγή μεταξύ δυο συμβαλλόμενων οντοτήτων. Επίσης, μπορεί να εκδίδει από κάποιον εξουσιοδοτημένο τρίτο. Όπως και να έχει θα πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία ώστε να περαστεί η συναλλαγή στα λογιστικά βιβλία. Σε περιπτώσεις εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται ειδικό πιστωτικό τιμολόγιο από τον πωλητή των αγαθών ή τον πάροχο υπηρεσιών. Τέτοιες ειδικές περιπτώσεις είναι:

- Η ύπαρξη ελλειμμάτων που οδηγεί στην ανάκληση
- Η περίπτωση που η αξία έχει υπολογιστεί λάθος
- Λάθος στην αναγραφή στοιχείων
- Λάθος υπολογισμός και αναγραφή του Φ.Π.Α

Οι περιπτώσεις όπου δεν εκδίδεται τιμολόγιο

Αντί για τιμολόγιο σε κάποιες περιπτώσεις εκδίδεται παραστατικό είσπραξης από την τράπεζα ,αυτές οι περιπτώσεις είναι:

- Περιπτώσεις είσπραξης αποζημιώσεων,
- Περιπτώσεις επιδοτήσεων
- Περιπτώσεις οικονομικών ενισχύσεων
- Περιπτώσεις επιστροφών και λοιπών εσόδων
- Οι πράξεις του Δημοσίου, των περιφερειών, των νομαρχιών, δήμων, κοινοτήτων και λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου που δεν υπόκεινται σε καθεστώς ΦΠΑ

Στο παραστατικό αυτό που εκδίδεται αντί τιμολογίου πρέπει να αναφέρονται κάποια βασικά στοιχεία όπως:

- Η ημερομηνία έκδοσης
- Η επωνυμία, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ των συμβαλλόμενων
- Όπως και στα τιμολόγια πρέπει να αναφέρονται η ποσότητα και το είδος των αγαθών ή υπηρεσιών
- Η ημερομηνία εκτέλεσης της συναλλαγής
- Την αξία κάθε αγαθού της συναλλαγής ή υπηρεσίας αλλά και η συνολική τους αξία
- Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Στην περίπτωση που την έκδοση τιμολογίου την εκτελεί τρίτος τότε θα πρέπει να έχει τα απαραίτητα παραστατικά που νομιμοποιούν την εξουσιοδότηση. Σε κάποιες περιπτώσεις όπως η περίπτωση αγροτικών προϊόντων, όπου αντί για έγγραφο εκκαθάρισης μπορεί να εκδοθεί συνολικό τιμολόγιο αργότερα και απαιτείται να εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση (Αληφάντης, Γεώργιος, 2015).

Απλοποιημένο τιμολόγιο

Το απλοποιημένο τιμολόγιο εκδίδεται στην περίπτωση που αναφέρεται σε συναλλαγή κάτω των εκατό ευρώ ή σε περίπτωση διορθωτικού ή συμπληρωματικού τιμολογίου. Σε αυτή την περίπτωση δεν είναι απαραίτητα όλα τα αναλυτικά στοιχεία αλλά μόνο τα παρακάτω:

- Θα πρέπει να περιέχει την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- Πληροφορίες για τον πωλητή
- Θα πρέπει να περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ποιότητα και ποσότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών ή αγαθών
- Το Φ.Π.Α και άλλες απαραίτητες πληροφορίες επ' αυτού

- Ειδικές αναφορές στην περίπτωση που η συναλλαγή υπόκειται στην παράγραφο 3 του άρθρου 8

Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο μπορεί να εμπίπτει στη λογική του απλοποιημένου τιμολογίου ή του κανονικού τιμολογίου και καταγράφονται στοιχεία για τους συμβαλλόμενους και τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή αγαθά. Στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο αναφέρονται οι παραδόσεις προϊόντων και υπηρεσιών που γίνονται συχνότερα.

Για να γίνεται πιο εύκολη η καταγραφή, η πωλητής έχει μια κατάσταση για τους συχνούς πελάτες όπου αναγράφει τις περισσότερες από τις απαραίτητες πληροφορίες. Βάσει αυτής της κατάστασης εκδίδεται το συγκεντρωτικό τιμολόγιο με το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου. Όταν αυτή η κατάσταση δεν εκδοθεί, τότε το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τα στοιχεία του κανονικού τιμολογίου.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Ανάλογα με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων σε απλογραφικό ή σε διπλογραφικό σύστημα καθορίζεται τότε θα πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο. Σε κάθε περίπτωση ακριβώς μετά τη λήξη της συναλλαγής ξεκινάει ο χρόνος έκδοσης και υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις για το χρόνο λήξης.

Επίσης θα πρέπει να αναφέρουμε ότι έσοδα θεωρούνται από τη στιγμή που τελειώνει μια συναλλαγή και όχι με την έκδοση του τιμολογίου.

Υπάρχουν οι εξής παρακάτω περιπτώσεις για το χρόνο έκδοσης τιμολογίου:

- Σε απλές συναλλαγές πώλησης αγαθών , το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί το πολύ μέχρι τα μέσα του επόμενου μήνα
- Αν η υπηρεσία είναι συνεχούς φύσης, όπως η κατασκευή ενός έργου τότε εκδίδεται τιμολόγιο με τις πρώτες πληρωμές για ένα μέρος του έργου μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα
- Σε κάποιες περιπτώσεις ο αγοραστής αποκτά δικαίωμα να χρησιμοποιεί κάποια υπηρεσία, σε αυτή την περίπτωση η έκδοση του τιμολογίου πρέπει να γίνεται τη ίδια στιγμή. Παραδείγματα είναι η συνδρομή σε γυμναστήριο, ινστιτούτα αισθητικής κτλ
- Στις ειδικές ρυθμίσεις για συγκεντρωτικά τιμολόγια της παρ. 3 του άρθρου 10, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τα μέσα του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου έγινε η πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που αναφέρεται το συγκεντρωτικό τιμολόγιο
- Στην ειδική περίπτωση όπου ο αγοραστής εκ των συμβαλλόμενων είναι το δημόσιο ή κάποιος συνεργαζόμενος με το δημόσιο το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έγινε η πώληση ή η

παράδοση των αγαθών και υπηρεσιών, ακόμα και με τη μορφή που εξετάσαμε στη δεύτερη παράγραφο κατηγοριών, δηλαδή κάποιο δημόσιο έργο

- Στην ειδική περίπτωση συνεργαζόμενου με το δημόσιο, που η πληρωμή θα γίνει εκπρόθεσμα, τότε και το τιμολόγιο εκδίδεται εκπρόθεσμα
- Για την περίπτωση της προκαταβολής δεν υπάρχει υποχρέωση να εκδοθεί τιμολόγιο αλλά παρά μόνο μια απόδειξη είσπραξης. Τιμολόγιο θα εκδοθεί όταν ολοκληρωθεί η συναλλαγή
- Για τις υπηρεσίες ου απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α όπως ο Ο.Π.Α.Π. και εκτελούνται συνεχώς, τότε εκδίδεται ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο στο τέλος κάθε ετήσιας χρήσης

Πιστωτικό τιμολόγιο

Για την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων ισχύουν τα παρακάτω:

- Στην περίπτωση αναδρομικής έκπτωσης το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται κατά την πληρωμή
- Στην περίπτωση επιστροφής κάποιου αγαθού απαιτείται συμπληρωματικό ή διορθωτικό τιμολόγιο μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα
- Σε άλλες περιπτώσεις όπου ανακαλείται μια συναλλαγή ή αλλάζει η αξία του προϊόντος απαιτούνται συμπληρωματικά τιμολόγια

Για παράδειγμα έστω μια επιχείρηση που εκτελεί συναλλαγές κατά τη διάρκεια του 2014 αλλά αποφασίζει να τις συνεχίσει και το 2015, τότε θα εκδώσει τιμολόγιο για το 2014 με τη λήξη του έτους και εντός προθεσμίας και πιστωτικό για το 2015, αλλά στην ώρα που ορίζει η νέα χρήση (Πετράκης, 2014).

Στοιχείο λιανικής πώλησης

Και σε αυτόν τον τομέα παρατηρούμε διαφορές από το παλαιότερο πλαίσιο. Η οντότητα με το παλιό πλαίσιο καλούταν να εκδίδει αποδείξεις και όχι τιμολόγια για κάθε λιανική πώληση. Με τα Ε.Λ.Π πλέον η οντότητα δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει αποδείξεις αλλά μπορεί να εκδίδει τιμολόγια προαιρετικά. Βέβαια αυτά τα τιμολόγια υπόκεινται στους κανόνες που εκδιδόταν οι λιανικές αποδείξεις. Πρέπει να εκδοθεί μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα όπως τα περισσότερα τιμολόγια.

Το στοιχείο αυτό λιανικής πώλησης μπορεί να θεωρηθεί ως απόδειξη συναλλαγής, απόδειξη παροχής υπηρεσιών κτλ ανάλογα με τη φύση της συναλλαγής και του συναλλασσόμενου αγαθού.

Τι πρέπει να περιέχει το στοιχείο λιανικής πώλησης:

- Θα πρέπει να περιέχει την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- Πληροφορίες για τον πωλητή
- Θα πρέπει να περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ποιότητα και ποσότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών ή αγαθών
- Το Φ.Π.Α και άλλες απαραίτητες πληροφορίες επ' αυτού
- Τον Αριθμό Φορολογικού μητρώου του πωλητή

Δηλαδή σχεδόν ότι και στο απλοποιημένο τιμολόγιο.

Λογίζεται ως παραστατικό λιανικής πώλησης κάθε έγγραφο που περιέχει τις παραπάνω ενδείξεις και το οποίο παραδίδεται, αποστέλλεται και τίθενται στην διάθεση του πελάτη. Συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια κλπ. Σε περίπτωση αμοιβής συμβολαιογράφων όπου η τιμή της αμοιβής αναγράφεται στο συμβόλαιο, δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση στοιχείων λιανικής.

Σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις ωστόσο απαιτούνται επιπλέον πληροφορίες στο στοιχείο λιανικής πώλησης. Στην περίπτωση απαλλαγής χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών πρέπει να γράφονται και τα στοιχεία του πελάτη, όπως το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση. Αναλυτικότερα:

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται για πώληση μέσω δικτύων: φυσικού αερίου, ύδατος πόσιμου, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας. Επίσης για παροχές τηλεπικοινωνίας, ταχυδρομείου, τραπεζών, χρηματιστηρίων, και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών από το Δημόσιο και δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας.

Αν η απόδειξη λιανικής συναλλαγής δεν εκδίδεται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του υπόχρεου τότε απαιτούνται επιπλέον στοιχεία. Εξαιρέση αποτελούν οι πλανόδιοι πωλητές και πωλητές, είτε αγρότες είτε μεταπωλητές, σε λαϊκές αγορές.

Στην περίπτωση επιχείρησης που λειτουργεί με διπλογραφικό σύστημα και δίνει αποδείξεις για συναλλαγή με πίστωση

Κάποιες ειδικές συναλλαγές που λόγω ειδικών φορολογικών διατάξεων απαιτούν ορισμένες επιπλέον πληροφορίες

Οι αποδείξεις που αναφέρονται σε ιατρικά, φαρμακευτικά και χημικά εργαλεία και σκευάσματα απαιτούν και αυτές ειδικές πληροφορίες για τον αγοραστή, καθώς υπάρχουν άλλοι νομικοί κίνδυνοι

Στην περίπτωση έκπτωσης ή συναλλαγής εκδίδεται επίσης απόδειξη, αλλά πλέον θα πρέπει να είναι άνω των 50 ευρώ η συναλλαγή, ενώ παλαιότερα ήταν στα 30 ευρώ. Αντί βέβαια να εκδίδεται για κάθε τέτοια συναλλαγή απόδειξη, μπορεί ο πωλητής να την καταγράψει από πριν στο στοιχείο λιανικής πώλησης.

Όπως και σε άλλες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να εκδίδει η ίδια τα παραστατικά, αλλά και σε αυτή την περίπτωση μπορεί να εξουσιοδοτήσει τρίτο πρόσωπο για να εκτελεί αυτή την εργασία. Σε αυτή την περίπτωση δεν απαλλάσσεται

η οντότητα από την ευθύνη της για έκδοση αποδείξεων αλλά γίνεται κάποιου είδους συμφωνία με τρίτο πρόσωπο.

Στην περίπτωση που η οντότητα εξουσιοδοτήσει τρίτο πρόσωπο που θα εκδίδει τα στοιχειά λιανικής πώλησης θα πρέπει μέσα σε δέκα μέρες από την έναρξη της εξουσιοδότησης να διαβιβάσει στην Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών το ονοματεπώνυμο, τρόπο επικοινωνίας με το τρίτο πρόσωπο και το χρόνο που θα διαρκέσει η κατάσταση αυτή. Το τρίτο πρόσωπο όπως και η οντότητα θα πρέπει να συντάσσει και να στέλνει εμπρόθεσμα όλα τα απαραίτητα στοιχεία των συναλλαγών.

Η έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης μπορεί να γίνει μέσω του ΦΗΜ είτε μηχανογραφικά, είτε μέσω φορολογικής ταμειακής μηχανής. Επίσης, και σε τιμολόγια μπορεί να γίνει η ίδια διαδικασία, δηλαδή το τιμολόγιο να εκδοθεί είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά.

Για κάθε ΦΗΜ η επιχείρηση θα πρέπει να παρέχει κάποιες πληροφορίες στις φορολογικές αρχές:

- Τον σειριακό αριθμό του ΦΗΜ, τον κατασκευαστή και τον τύπο της μηχανής
- Την ακριβή ημερομηνία που έλαβε το μηχάνημα και την ακριβή ημερομηνία λήξης της χρήσης του κατά περίπτωση

Αυτές οι διαδικασίες θα πρέπει να γίνουν εντός δέκα ημερών από την έναρξη της χρήσης, και από τη λήξη της χρήσης.

Εκτός από τη χρήση ΦΗΜ υπάρχουν και ηλεκτρονικά μέσα όπου μπορούν κάποια συγκεκριμένα επαγγέλματα να εκδίδουν στοιχεία λιανικής πώλησης και τιμολόγια. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π τα επαγγέλματα αυτά είναι (taxheaven.gr):

- Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι,
- Ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης,
- Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ,
- Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,
- Οι ασκούντες το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού,

- εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου, λογοπεδικού, διαιτολόγου, διατροφολόγου και εργοθεραπευτή,
- Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των σχετικών υπηρεσιών,
 - Οι ασχολούμενοι με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων),
 - Οι διατηρούντες κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσιών, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας,
 - Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών,
 - Το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τα στοιχεία που εκδίδουν,
 - Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τραπεζικά – πιστωτικά Ιδρύματα και τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν,
 - Ο εκμεταλλευτής διοδίων για τα παραστατικά διέλευσης των οχημάτων και ο εκμεταλλευτής τουριστικού - ταξιδιωτικού γραφείου.

Στην περίπτωση που η οντότητα πωλεί στους υπαλλήλους της κάποια από τα προϊόντα ή υπηρεσίες τότε δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει απόδειξη σεσημασμένη από φορολογικό μηχανισμό αλλά μια χειρόγραφη απόδειξη λιανικής πώλησης, χωρίς ηλεκτρονική επιβεβαίωση. Σε περίπτωση πρατηρίων λιανικής πώλησης όμως απαιτείται κανονική απόδειξη λιανικής πώλησης σεσημασμένη από τον αντίστοιχο φορολογικό μηχανισμό.

Συνεχώς εφαρμόζονται νέες μέθοδοι ώστε να είναι πιο ακέραια και αυθεντικά τα στοιχεία λιανική, όπως η βελτίωση των ΦΗΜ και σε θέμα λογισμικού αλλά και μηχανολογικά (Μαρκάζος, 2014).

Περίοδος έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης

Στις περισσότερες περιπτώσεις κατά την πώληση ή την παράδοση κάποιου αγαθού, εκδίδεται απευθείας το στοιχείο λιανικής πώλησης, εκτός της περίπτωσης όπου έχει εξουσιοδοτηθεί τρίτος για την έκδοση του στοιχείου οπότε μπορεί να πάρει προθεσμία μέχρι τα μέσα του επόμενου μήνα από αυτόν που έγινε η συναλλαγή.

Στη περίπτωση όπου η οντότητα παρέχει υπηρεσίες τότε γίνεται απευθείας και αν γίνεται μεταβίβαση χρήσης κάποιας υπηρεσίας μόλις ολοκληρωθεί η μεταβίβαση

Όταν έχουμε την περίπτωση συνεχούς παροχής κάποιας υπηρεσίας ή κατασκευή κάποιου έργου που απαιτεί συνεχείς συναλλαγές, τότε το στοιχείο λιανικής πώλησης

εκδίδεται κατά την πληρωμή μέρος του έργου που έχει τελειώσει ή χρήσης της υπηρεσίας.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Από το νόμο του 2013 και μεταδίδεται η δυνατότητα στις οντότητες να εκδίδουν και ηλεκτρονικά τα τιμολόγια. Τα ηλεκτρονικά τιμολόγια είναι ακριβώς αυτό που περιγράφεται, δηλαδή κανονικό τιμολόγιο με όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τη συναλλαγή. Τα ηλεκτρονικά τιμολόγια μπορούν να εκδοθούν και στην περίπτωση χονδρικής αλλά και λιανικής πώλησης.

Ωστόσο, το αν θα γίνει δεκτό το ηλεκτρονικό τιμολόγιο εξαρτάται από το αν θα το δεχθεί και ο έτερος συμβαλλόμενος. Μπορούν επίσης να γίνουν ειδικές συμφωνίες μεταξύ συμβαλλόμενων για τον τρόπο έκδοσης των ηλεκτρονικών τιμολογίων.

Υπάρχουν δυο πιθανότητες ηλεκτρονικού τιμολογίου, και έγκεινται στον τρόπο δημιουργίας του τιμολογίου. Πρώτον μπορεί να γραφεί φυσικά ένα τιμολόγιο και κατόπιν να σαρωθεί και να αποθηκευτεί με τη μορφή PDF. Κατά τον άλλο τρόπο είναι εντελώς ηλεκτρονικό, δηλαδή γράφεται στον υπολογιστή με κάποιο λογισμικό επεξεργασίας κειμένου στη μορφή .doc ή .docx ή με κάποιο ειδικό λογισμικό σε άλλη μορφή. Μετά αποστέλλεται και αποθηκεύεται σε κάποια άλλη μορφή. Και στις δυο περιπτώσεις μιλάμε για ηλεκτρονικό τιμολόγιο καθώς αυτό που καθορίζει τον προσδιορισμό είναι ο τρόπος με τον οποίο θα λάβει ο πελάτης το στοιχείο. Οι πιο γνωστές περιπτώσεις μορφής επεξεργασίας και αποθήκευσης ηλεκτρονικών τιμολογίων είναι:

- XML, δηλαδή μέσω κάποιου προγράμματος excel
- PDF, δηλαδή με χρήση προγράμματος τύπου PDF Reader

Τα περισσότερα ηλεκτρονικά τιμολόγια μεταφέρονται στον πελάτη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή κάποιου άλλου ηλεκτρονικού μέσου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου. Μπορεί να σταλεί από την οντότητα, από κάποιον εκπρόσωπο τρίτο της οντότητας ή να γίνει αυτοτιμολόγηση, δηλαδή να συνταχθεί από τον ίδιο τον πελάτη.

Αν υπάρχουν συνεχείς συναλλαγές με τον ίδιο πελάτη, τότε δίνεται η δυνατότητα αντί να συντάσσονται συνεχώς ηλεκτρονικά τιμολόγια να συνταχθεί συγκεντρωτικό ηλεκτρονικό τιμολόγιο που να περιέχει όλες τις συναλλαγές. Η περίοδος όμως έκδοσης ακολουθεί τις χρονικές προδιαγραφές που περιγράψαμε παραπάνω.

Έλεγχος αυθεντικότητας του τιμολογίου

Για κάθε τιμολόγιο θα πρέπει να ελέγχεται η αυθεντικότητά του, δηλαδή να είναι εξακριβωμένο ότι αναφέρεται σε αληθινή συναλλαγή από αληθινό προμηθευτή. Δεύτερον, θα πρέπει να εξακριβωθεί ότι τα στοιχεία που αναγράφονται είναι επαρκή και αληθή. Το τιμολόγιο θα πρέπει επίσης να είναι εύκολα αναγνώσιμο και ότι

αναφέρεται στη σωστή χρονική περίοδο. Όλες αυτές οι προϋποθέσεις αναφέρονται τόσο σε φυσικό όσο και σε ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

Για να διασφαλιστεί η αυθεντικότητα του τιμολογίου θα πρέπει να λάβουν χώρα κάποιες συγκεκριμένες διαδικασίες και έλεγχοι. Από την πλευρά του συμβαλλόμενου που εκδίδει τιμολόγιο:

Ο πωλητής θα πρέπει να κρατάει αντίγραφα του τιμολογίου ώστε να είναι σε θέση να γίνεται έλεγχος από τους φορολογικούς μηχανισμούς όποτε του ζητηθεί. Αν το τιμολόγιο εκδίδεται από εξουσιοδοτημένο τρίτο πρόσωπο τότε πρέπει να κατέχει τα έγγραφα που του δίνουν τη δικαιοδοσία. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης, δηλαδή τη σύνταξη του τιμολογίου από τον ίδιο τον πελάτη.

Από την πλευρά του λήπτη του τιμολογίου:

Ο λήπτης θα πρέπει να ελέγχει εκτενώς τα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο, όπως η επωνυμία και τα στοιχεία της συναλλαγής. Ωστόσο, επειδή δεν είναι επαρκή μέτρα στην περίπτωση ηλεκτρονικού τιμολογίου προτείνονται κάποια στοιχεία έλεγχου για περαιτέρω διασφάλιση της αυθεντικότητας:

- Χρήση πιστοποιημένης προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής. Οι υπογραφές αυτές πιστοποιούνται από συγκεκριμένους φορείς και έχουν νομική αξία από το 2001 στην Ελλάδα.
- Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).
- Τραπεζικός έλεγχος μέσω κάποιου φορέα που υπόκειται στην εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος
- Μέσω της χρήσης των υπαρχόντων φορολογικών μηχανισμών

(Πετράκης, 2014)

1.5 Δ.Α.Π. 8

Ο σκοπός του ΔΛΠ 8 είναι να καθοριστεί ένα κοινός λογιστικός τρόπος χειρισμού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων.

Χρησιμοποιείται για να επιλεγεί η ορθή λογιστική πολιτική από κάποια οντότητα και να δώσει οδηγίες στη διόρθωση παλαιότερων λαθών και στην αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Για να γίνει κατανοητότερο, θα πρέπει να προσδιορίσουμε δυο έννοιες. Την έννοια της λογιστικής πολιτικής και την έννοια της λογιστικής εκτίμησης. Ως λογιστική πολιτική εννοούμε το σύνολο των κανόνων και αρχών που χρησιμοποιεί μια οντότητα ώστε να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της. Ως λογιστική εκτίμηση θα εννοούμε τη λογική της οντότητας ώστε να προσδιορίσει κάποια βασικά στοιχεία του ισολογισμού που αναφέρονται στο μέλλον. Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι απαραίτητες ώστε να αξιολογηθούν οι επισφαλείς πελάτες, η αξία των αποθεμάτων, οι εύλογες αξίες και η ωφέλιμη ζωή κάποιου περιουσιακού στοιχείου. Όταν υπάρχει αλλαγή στον τρόπο χειρισμού των λογιστικών εκτιμήσεων τότε η οντότητα θα πρέπει αναδρομικά να αλλάζει και τον τρόπο εκτίμησης σε προηγούμενες χρήσεις.

Κάθε οντότητα επίσης μπορεί να αλλάξει λογιστική πολιτική. Αυτό συμβαίνει όμως στην περίπτωση που το απαιτεί ο νόμος, όπως και στην περίπτωση των Ε.Λ.Π, αλλά και όταν η νέα λογιστική πολιτική μπορεί να περιγράψει καλύτερα την οικονομική θέση της οντότητας. Δηλαδή, αν οι οικονομικές καταστάσεις με τη νέα λογιστική πολιτική είναι πιο αξιόπιστες από την προηγούμενη λογιστική πολιτική τότε είναι θεμιτή η αλλαγή.

Όπως είπαμε το Δ.Λ.Π 8 χρησιμεύει και στον χειρισμό λαθών από προηγούμενες χρήσεις. Τα λάθη μπορεί να προκύψουν συνήθως από τρεις διαφορετικούς λόγους:

- Μαθηματικό λάθος
- Απάτη
- Λάθος επιλογή λογιστικής πολιτικής

Αν η οντότητα ανακαλύψει ότι σε κάποια παλαιότερη περίοδο έχουν γίνει σημαντικά λάθη, ή λάθος εκτιμήσεις τότε θα πρέπει να αναδιαμορφώσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Θα πρέπει να κάνει τα εξής:

- Να διορθώσει τα ποσά που δημοσιοποιήθηκαν
- Να υπολογίσει εκ νέου στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που πιθανώς επηρεάστηκαν από το λάθος

Σε πολλές περιπτώσεις απαιτείται αναμορφωμένοι πίνακες συνολικών εσόδων και μεταβολής ιδίων κεφαλαίων (IFRS, Σημειώσεις).

1.6 Δ.Α.Π. 16

Το Δ.Α.Π. 16 αναφέρεται περισσότερο στην έννοια των ενσώματων παγίων και το χρησιμοποιείται λογιστικά. Για να γίνει αυτό θα πρέπει να προσδιοριστούν κάποιες απαραίτητες έννοιες. Οι ορισμοί που δίνονται παρακάτω είναι αυτούσιοι από τα Δ.Α.Π:

Κόστος: είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία: είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διαθέσεως.

Πραγματική αξία: είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Ζημία απομειώσεως: είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών απομειώσεως.

Εύλογη αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, στα πλαίσια μιας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους.

Ωφέλιμη ζωή

Για την ωφέλιμη ζωή μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε δύο πιθανούς ορισμούς:

- Το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο

Για να θεωρηθεί ότι ένα στοιχείο που ανήκει στα ενσώματα πάγια στο ενεργητικό θα πρέπει να θεωρηθεί ότι μελλοντικά θα υπάρξει οικονομικό κέρδος από αυτό, και το κέρδος αυτό να μπορεί να εκτιμηθεί. Επίσης, σε κάποιο ενσώματο πάγιο μπορεί τα μέρη του να χρειαστεί να αποτιμηθούν ξεχωριστά, λόγω του ότι έχουν διαφορετικό χρόνο ωφέλιμης ζωής.

Για να γίνει αποτίμηση του κόστους ενός ενσώματου παγίου θα πρέπει να συνυπολογιστούν δυο παράγοντες: η τιμή αγοράς του με όλους τους φόρους που μπορεί να επιβλήθηκαν και τα έξοδα ώστε να είναι χρησιμοποιήσιμο το στοιχείο αυτό.

Για μεταγενέστερη αποτίμηση της αξίας ενός ενσώματου παγίου χρησιμοποιούμε τη βασική ή την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο. Η βασική μέθοδος εκτιμά την αξία του παγίου με βάση την αξία απόκτησης μειωμένη κατά τις ζημιές και το κόστος απομείωσης. Η εναλλακτική μέθοδος εκτιμά την αναπροσαρμοσμένη αξία ανά τακτά χρονικά διαστήματα ώστε να μην δημιουργείται μεγάλη διαφορά μεταξύ λογιστικής και πραγματικής αξίας.

Η αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου γίνεται με δυο βασικές μεθόδους:

- Ισοσκέλιση της λογιστικής με την αναπροσαρμοσμένη αξία, αλλάζοντας τη λογιστική αξία.
- Αναπροσαρμογή της πραγματικής αξίας και ισοσκέλιση με τη λογιστική με συμψηφισμό αποσβέσεων και λογιστικής αξίας

Όταν γίνεται όμως αλλαγή στον τρόπο μέτρησης της αξίας ενός στοιχείου, θα πρέπει να μετρώνται με τον ίδιο τρόπο όλα τα στοιχεία της ίδιας κατηγορίας. Τα παρακάτω μπορούν να γραφούν αναλυτικά στο λογαριασμό Διαφορές Αναπροσαρμογής.

Η διαφορά επανεκτίμησης πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου κι συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεσή του ή με την πώλησή του, οπότε από τον λογαριασμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» μεταφέρεται στα «αποτελέσματα εις νέο». Η διαφορά αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση νέων μετοχών.

Με τη διάταξη του άρθρου 15 του ν.3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες που εφαρμόζουν ΔΛΠ να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα. Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής.

Η εταιρία πρέπει να αποφασίσει με ποια μέθοδο θα παρακολουθεί τα προαναφερόμενα πάγια στοιχεία:

- με τη βασική μέθοδο του κόστους, ή
- με την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας ή
- με τη χρησιμοποίηση της ευχέρειας που παρέχει το ΔΠΧΠ 1 του «οιονεί κόστος».

Η εταιρία πρέπει να προβεί σε test απομείωσης των σημαντικότερων πάγιων στοιχείων της κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ.

Πρέπει να καταρτιστεί και να τηρείται ιδιαίτερο «μητρώο παγίων» και να εκτιμηθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής καθενός ενσώματου παγίου στοιχείου. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος του κόστους κτήσης, με τις διαφορές προσαρμογής των αποσβέσεων προσαρμόζεται ανάλογα ο λογαριασμός «Αποσβεσθέντα πάγια» με χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ».

Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 για τη πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (Αληφάντης, Γεώργιος, 2015).

Μέθοδος κόστους

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μέθοδοι Απόσβεσης

- Σταθερή Μέθοδος : Σταθερό ποσό σε όλη την ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- Φθίνουσα Μέθοδος : Το ποσό της απόσβεσης μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου
- Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων: Υπολογισμός σύμφωνα με την αναμενόμενη παραγωγή σε μονάδες του παγίου

1.7 Δ.Α.Π 12

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης, και
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη

Ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως (καταχωρείται ως δαπάνη στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»)

Διάκριση του φόρου εισοδήματος

- Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.
- Τρέχον φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσης.

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί όλων των προσωρινών διαφορών του ισολογισμού (διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικά αναγνωρισμένης αξίας). Ο υπολογισμός του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με βάση τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν στη χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονιστεί η υποχρέωση

Αλλαγή στο φορολογικό καθεστώς της εταιρίας

Οι καταχωρημένες στα βιβλία φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις προσαρμόζονται ανάλογα. Οι διαφορές προσαρμογής καταχωρούνται στα αποτελέσματα ή, κατά περίπτωση, στην καθαρή θέση

Γνωστοποιήσεις

Απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις. Ο υπολογισμός ανάλογα με το συντελεστή φορολογίας που ισχύει στη χρήση που αναφέρονται. Οι αναβαλλόμενοι φόροι συνιστούν προσωρινές διαφορές και όχι πραγματικές.

Οι λογαριασμοί : Αναβαλλόμενοι φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση παρομοιάζονται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς του ΕΓΛΣ (IFRS, Σημειώσεις).

Κυριότερες Πηγές Αναβαλλόμενων φόρων

- Επανεκτιμήσεις σε εύλογη αξία
- Υπολογισμός Αποσβέσεων με ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- Διαφορές σε προβλέψεις
- Διαφορετική Λογιστική αντιμετώπιση (άυλα στοιχεία ενεργητικού)

1.8 Δ.Α.Π. 17

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

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

Πότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική

Κυριότερες ενδείξεις ότι η σύμβαση είναι χρηματοδοτική:

- Ο μισθωτής υποχρεούται να αγοράσει το μίσθιο.
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το μίσθιο στο τέλος της μίσθωσης και είναι πιθανό ότι θα προβεί στην αγορά του λόγω του χαμηλού τιμήματος που θα καταβάλει σε σύγκριση με την αξία του μισθίου.
- Η διάρκεια της μίσθωσης αγγίζει την οικονομική ωφέλιμη ζωή του μισθίου.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων στην έναρξη της μίσθωσης εγγίζει την εύλογη αξία του μισθίου.
- Το μίσθιο είναι εξειδικευμένης φύσης που μόνο ο μισθωτής μπορεί να το χρησιμοποιήσει.
- Ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση αποζημιώνοντας τον εκμισθωτή.
- Ο μισθωτής φέρει τον κίνδυνο και το όφελος από τις μεταβολές στην υπολειμματική αξία του μισθίου.
- Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για επιπλέον περίοδο με μίσθωμα χαμηλότερο του αγοραίου μισθώματος.

Κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ (1.1.200-1) κάθε μισθωτής και κάθε εκμισθωτής θα πρέπει να ταξινομήσει όλες τις μισθώσεις ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές, στη βάση των συνθηκών που ίσχυαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

Είναι ενδεχόμενο ο μισθωτής και ο εκμισθωτής να συμφωνήσουν σε μεταβολές των όρων της μίσθωσης (εξαιρουμένης της ανανέωσής της), με τρόπο ο οποίος θα οδηγούσε σε διαφορετική ταξινόμηση εάν οι εν λόγω όροι ήταν σε ισχύ κατά την έναρξη της μίσθωσης.

Όλα τα πάγια στοιχεία που έχουν αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση και παρακολουθούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ θα καταχωρηθούν αναδρομικά σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 17

Υπόψη και το νέο άρθρο 141 του ν.2190/1920 που ορίζει ότι «ότι οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς). Σε αυτές τις περιπτώσεις η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται καινούρια συμφωνία, η οποία θα τύχει λογιστικού χειρισμού κατά την εναπομείνουσα ζωή της μίσθωσης (Μπατσινίλα & Πατατούκας, 2010).

1.9 Δ.Λ.Π 40

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

Πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Επένδυση σε ακίνητα: είναι ακίνητα (έδαφος ή κτίριο ή μέρος κτιρίου ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για να ενοικιάζονται ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τα δυο και όχι :

- χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης

Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση

Μετά την αρχική καταχώρηση των επενδύσεων σε ακίνητα, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει:

- είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας
- είτε τη μέθοδο του κόστους κτήσης

1.10 Δ.Α.Π 38

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί όπως μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετρείται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό θα εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
- την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων) και
- δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων (Τσόχας, 2010).

1.11 Δ.Α.Π. 20

Για να γίνει παρουσίαση αυτού του προτύπου απαιτείται να ορίσουμε την πραγματική αξία. Παρούσα (ή πραγματική) αξία είναι η σημερινή αξία ενός μελλοντικού ποσού που προεξοφλείται από μια ορισμένη μελλοντική ημερομηνία σε σημερινή ημερομηνία με ένα δεδομένο ποσοστό τόκου.

Δεδομένου ότι η μέλλουσα αξία προεξοφλείται, η παρούσα αξία είναι πάντοτε μικρότερη από τη μέλλουσα αξία που λέγεται και ονομαστική.

Το Πρότυπό αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση

άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Κρατική υποστήριξη είναι το μέτρο που λαμβάνει το Κράτος για την παροχή οικονομικού οφέλους στην επιχείρηση. Κυριότερη μορφή είναι οι επιχορηγήσεις που συχνά λέγονται και ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις.

Αρχική καταχώρηση

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο όταν υπάρχει έλλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού

- Οι επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται: είτε στην πίστωση του λ/σμού «έσοδα επόμενων χρήσεων», είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού.
- Οι επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται απευθείας σε λ/σμό ιδίων κεφαλαίων, αντίθετα από ότι ορίζει το Ε.ΓΛΣ
- Η επιχορήγηση που αντιμετωπίζεται ως «έσοδο επόμενων χρήσεων» πρέπει να μεταφέρεται στα έσοδα των επόμενων χρήσεων κατά τρόπο συστηματικό.

Επιχορήγηση για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών ή για οικονομική ενίσχυση

Οι επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις.

- Η επιχορήγηση που δίνεται από το Κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα της είσπραξής της.
- Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κράτος για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει.
- Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων καταχωρείται στη χρήση που γεννάται το δικαίωμα είσπραξής .

Άλλες μορφές επιχορηγήσεων

- Η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση.
- Χαριστικό δάνειο από το Δημόσιο εξομοιώνεται με επιχορήγηση.

Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη μέθοδο που ακολουθεί για τη λογιστική παρακολούθηση της επιχορήγησης (Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015).

1.12 Δ.Α.Π. 11

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να βρεθεί ο σωστός λογιστικός χειρισμός των συμβάσεων κατασκευής κάποιου έργου. Θα πρέπει δηλαδή να βρεθεί ο τρόπος χειρισμού των δαπανών και των εσόδων και από την πλευρά του κατασκευαστή. Η ιδιαιτερότητα της συγκεκριμένης συναλλαγής έγκειται στο ότι τα έργα δεν κατασκευάζονται σε μια μόνο περίοδο, όπως επίσης οι πληρωμές και τα λοιπά έξοδα δεν παρέχονται όταν παράγονται τα έσοδα. Το πρότυπο 11 δίνει οδηγίες για τα παραπάνω, για παραπάνω από μια λογιστική περίοδο.

Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις λογιστικές καταστάσεις που καλείται να συντάξει ο κατασκευαστής έργου και αφορούν παραπάνω από μια λογιστικές περιόδους.

Ομαδοποίηση των συμβάσεων

Για την καλύτερη εφαρμογή του προτύπου δημιουργήθηκαν ομάδες συμβάσεων ώστε να είναι ευκολότερη η εκπόνηση της λογιστικής διαδικασίας. Σε πολλές περιπτώσεις όμως απαιτείται ειδική λογιστική μεταχείριση.

Όταν μια σύμβαση έργου αφορά περισσότερα από ένα στοιχεία, δηλαδή μετά την ολοκλήρωσή του θα υπάρχουν περισσότερα από ένα περιουσιακά στοιχεία τότε θα πρέπει να γίνουν τα παρακάτω:

- Να διαχειρίζεται κάθε μελλοντικό περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά
- Η διαπραγμάτευση μεταξύ κατασκευαστή και ιδιοκτήτη να μπορεί να γίνει για κάθε στοιχείο ξεχωριστά
- Τα έξοδα και οι δαπάνες για κάθε στοιχείο να μετρούνται ξεχωριστά

Συμβατικά έσοδα

Τα συμβατικά έσοδα χαρακτηρίζονται από τα παρακάτω:

- Περιέχουν το αρχικό συμφωνηθέν ποσό
- Εμπεριέχουν τις τροποποιήσεις
- Πιθανές αποζημιώσεις ή μπόνους που θα ληφθούν κατά τη διάρκεια

Συμβατικά έξοδα

Τα έσοδα και τα έξοδα που γίνονται κατά την κατασκευή ενός έργου δεν μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια λόγω απρόβλεπτων γεγονότων.

Για παράδειγμα μπορούν να μειωθούν τα έσοδα του κατασκευαστή λόγω αποδεδειγμένου λάθους του ή να αυξηθούν τα έξοδα του έργου λόγω απρόβλεπτων καιρικών συνθηκών.

Συμβατικό κόστος

Στο συμβατικό κόστος θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω:

- Οι συμβατικές δαπάνες που εμπεριέχονται στη σύμβαση όπως το εργατικό κόστος, η επίβλεψη και τα υλικά.
- Επιπλέον επιτρεπόμενες δαπάνες που εμπεριέχονται στη σύμβαση όπως ασφάλιστρα και άλλα έξοδα κατασκευής.
- Άλλες πιθανές δαπάνες που επιτρέπονται μόνο σε ειδική συμφωνία με τον πελάτη

Οι επιπλέον δαπάνες που μπορεί να προκύψουν και δεν εμπεριέχονται στις παραπάνω δαπάνες δεν θα συμπεριληφθούν στην σύμβαση κατασκευής του έργου γιατί δεν συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος.

1.13 Δ.Α.Π. 10

Για να παρουσιάσουμε το συγκεκριμένο πρότυπο θα πρέπει να αναφέρουμε κάποιες βασικές έννοιες σχετικές με την ημερομηνία ισολογισμού. Τα γεγονότα χωρίζονται σε διορθωτικά και μη διορθωτικά μετά από την ημερομηνία αυτή.

Ως διορθωτικά ονομάζουμε τα γεγονότα που συνέβησαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και σχετίζονται με τις υπάρχουσες συνθήκες. Τέτοιες συνθήκες μπορεί να είναι λάθη ή απάτη, αδυναμία αποπληρωμής κάποιου πελάτη κλπ.

Ως μη διορθωτικά ονομάζουμε τα γεγονότα που γίνονται μετά την ημερομηνία ισολογισμού αλλά είναι υποχρεωτική η αναδρομική γνωστοποίησή τους.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε ότι η ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και η διαδικασία έγκρισής τους γίνεται από το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης και όχι από τη συνέλευση των μετόχων.

Στην περίπτωση διορθωτικών γεγονότων η επιχείρηση καλείται να αλλάξει τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων της και να διορθώσει τα λάθη. Προφανώς η διαδικασία λαμβάνει χώρα μετά την δημοσίευση του ισολογισμού.

Στην περίπτωση μη διορθωτικών γεγονότων η οντότητα δεν αλλάζει τα νούμερα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αλλά συμπληρώνει με νέα νούμερα ή συμπληρώνοντας.

Υπάρχουν πολλά μη διορθωτικά γεγονότα που είναι σημαντικά και πρέπει να δημοσιοποιούνται για την καλύτερη ενημέρωση των ενδιαφερόμενων. Όταν η οντότητα δημοσιοποιεί μη διορθωτικά γεγονότα πρέπει επίσης να δώσει τις παρακάτω πληροφορίες για αυτά:

- Τη φύση του γεγονότος
- Τις εκτιμήσεις της οντότητας για πιθανές επιπτώσεις
- Ή δήλωση ότι δεν μπορεί να κάνει εκτίμηση για πιθανές επιπτώσεις
- Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Αν το γεγονός έχει τόσο ισχυρές επιπτώσεις στην οντότητα που πιθανώς δεν θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για τον επόμενο καιρό (12μήνες) τότε παύει να ισχύει η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και δεν απαιτούνται εκτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Τα στοιχεία όμως που αναφέρονται στην προηγούμενη περίοδο χρήσης πρέπει να παρατεθούν χωρίς να ληφθεί υπ' όψιν το γεγονός (Πετράκης, 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ Ε.Λ.Π

2.1 Εισαγωγή

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζεται ως «σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύει η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα». Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

Εντούτοις, το εθνικό λογιστικό σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ) μετά από 35 χρόνια από την κατασκευή του είναι απαρχαιωμένο. Η κατάσταση δε θα μπορούσε να είναι διαφορετική, όσο καλή και αν υπήρξε η δομή του, όταν τα υλικά κατασκευής του αντλούνται από τη δεκαετία του '70 του προηγούμενου αιώνα. Η υποχρεωτική του χρήση έχει εξαντλήσει όσες θετικές επιπτώσεις επέφερε, ενώ σε πολλά θέματα λειτουργεί οπισθοδρομικά. Η κύρια ερώτηση είναι εάν θα πρέπει να επιβάλλουμε ενιαίο και υποχρεωτικό λογιστικό σχέδιο σε όλους. Είναι πρακτικώς αδύνατο οποιοδήποτε σχέδιο να καλύψει όλα τα μεγέθη και τα είδη των επιχειρήσεων, ενώ η υποχρεωτικότητα χρήσης το μόνο που επιτυγχάνει είναι να ταλαιπωρεί λογιστές και να αυξάνει το κόστος ξένων εταιρειών που έχουν το δικό τους σχέδιο λογαριασμών που δε θέλουν να το θυσιάσουν στην Ελλάδα. Άρα δημιουργούνται κάποιες βασικές ανάγκες για αλλαγή που έγκειται στον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος και στην δημιουργία πιο ευέλικτων δομών.

Οι περισσότερες ανεπτυγμένες δυτικές χώρες δεν έχουν ενιαίο υποχρεωτικό λογιστικό σχέδιο. Αν σήμερα αθροίζαμε όλους τους λογαριασμούς από όλα τα κτήρια θα προέκυπτε η αξία των κτισμάτων στην Ελλάδα. Η ανάπτυξη σειράς λογαριασμών για αποθέματα (ομάδα 2) και πωλήσεις (ομάδα 7) δημιουργεί ανάγκες αντιστοιχήσεων με παραστατικά και γραμμές τιμολογίων καθώς και ειδικές προσαρμογές στα ηλεκτρονικά συστήματα για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων. Δυστυχώς στο ενδεικτικό σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ) του νέου νόμου εξακολουθεί να υπάρχει ανάπτυξη των πωλήσεων σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Μόνο βάρος (μεγαλύτερο από όσο φαντάζονται όσοι δεν έχουν δουλέψει στην πράξη) προσθέτει μία ποικιλία από λογιστικούς λογαριασμούς σε πολλές βαθμίδες. Καμία επιχείρηση και μάλιστα ανεξαρτήτως μεγέθους δεν παρακολουθεί ανάλυση των πωλήσεων της από λογιστικούς λογαριασμούς. Ούτε κάποιος ελεγκτής διευκολύνεται από πλήθος λογαριασμών πωλήσεων και εσόδων. Ακόμα και ένας λογαριασμός αρκεί, καθώς για περαιτέρω ανάλυση ή διασταύρωση πωλήσεων οι λογιστικοί λογαριασμοί δε βοηθούν ιδιαίτερα.

Σήμερα οι περισσότεροι λογαριασμοί που αφορούν τις πωλήσεις τροφοδοτούνται από ηλεκτρικά συστήματα τιμολόγησης και από την λειτουργία σύγχρονων και παγκόσμιων ERP συστημάτων, ενώ ταυτόχρονα είναι διαθέσιμα και εξελιγμένα συστήματα επιχειρηματικής πληροφόρησης που συλλειτουργούν με τη λογιστική. Κατά συνέπεια όσο πιο αναπτυγμένη ή υποχρεωτική είναι η κωδική αρίθμηση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου τόσο το χειρότερο.

Υπήρχαν και άλλα λογιστικά εμπόδια στο Ε.Γ.Λ.Σ, όπως η ακατανόητη απαγόρευση πίστωσης της ομάδας 2 (αποθέματα) κατά τη διάρκεια της χρήσης. Χιλιάδες Έλληνες λογιστές έχουν αποστηθίσει ένα περίπλοκο σύστημα λογιστικών εγγράφων για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος με αλληπάλληλες μεταφορές ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό της ομάδας 8, χωρίς κανένα ουσιαστικό λόγο. Αυτό δεν έχει καμία σχέση με την ανάγκη των επιχειρήσεων για την παρακολούθηση της κερδοφορίας τους, που έτσι και αλλιώς την παρακολουθούν με διαφορετικούς τρόπους και συστήματα και όχι μέσα από τους υπολογισμούς της εκμετάλλευσης του Ε.Γ.Λ.Σ που τηρούνται σαν αγγαρεία (Χατζικιάν, 2011).

2.2 Διαφορές στο περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων βρίσκεται στη λογική εκτίμησης και παρουσίασης τους. Για αρχή υπάρχει διαφορά αρχών. Συνεχίζει να υπάρχει η Αρχή Ιστορικού Κόστους με διαφορετική βαρύτητα αλλά δεν υπάρχει πλέον η Αρχή Συντηρητικότητας η οποία υποκαθίσταται ως λογική με τη λογική των Εύλογων Αξιών. Η Εύλογη Αξία δεν είναι ξεχωριστή στα πρότυπα αλλά υπάρχει ως λογική στον τρόπο που υπολογίζονται με σκοπό να καθορίζει πιο αντικειμενικά τις αξίες από το προηγούμενο σύστημα. Ωστόσο, πολλοί υποστηρίζουν ότι το παλαιότερο σύστημα του Ε.Γ.Λ.Σ ήταν πιο αντικειμενικό στον υπολογισμό των πραγματικών αξιών.

Η διαφοροποίηση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται ως εξής:

- Παραμένει ο Ισολογισμός
- Παραμένει η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα εμπλουτιστεί με επιπλέον στοιχεία και θα περιλαμβάνει στοιχεία όπως οι φόροι εισοδήματος και οι αμοιβές διοικητικού συμβουλίου και εμμέσως θα συνυπολογίζονται στην καθαρή θέση της οντότητας.

Τα στοιχεία που υπήρχαν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων θα μεταφερθούν στον Πίνακα Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων, που θα εμφανίζει κάποια στοιχεία από τον προηγούμενο πίνακα συν τις μεταβολές της καθαρής θέσης. Επίσης, με τα Δ.Χ.Λ.Π θα μπορούν να γίνονται άμεσες αλλαγές κατά τη διάρκεια χωρίς να μεταφέρονται μέσω του Πίνακα Διάθεσης αποτελεσμάτων.

Μια άλλη σημαντική διαφορά είναι στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Ο συγκεκριμένος πίνακας δεν είναι απαραίτητο να παρατίθεται από το Ε.Γ.Λ.Σ αλλά

γενικά για τις εταιρείες που είχαν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και γενικά τις μεγάλες εταιρείες θεωρούνταν απαραίτητος.

Στα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που ακολουθούν το παράδειγμα των Διεθνών Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων υπάρχουν σημαντικές διαφορές και στο Προσάρτημα. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π το προσάρτημα για μεγάλες εταιρίες θα πρέπει να είναι διευκρινιστικό έντυπο πολλών σελίδων με ιδιαίτερη σημασία ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ είναι αρκετά υποβαθμισμένο. Με βάση τα Δ.Χ.Λ.Π θα πρέπει να περιέχει πολλές περισσότερες πληροφορίες και αναλυτικότερα από ότι το αντίστοιχο ελληνικό υπάρχουν.

Το Προσάρτημα και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου παλαιότερα θα έπρεπε για να τις έχει κάποιος να απευθυνθεί σε ειδικό οικονομικό οργανισμό, τουλάχιστον για τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, ενώ πλέον με τα Δ.Χ.Λ.Π οι οντότητες θα πρέπει να δημοσιεύουν τα παραπάνω έντυπα μαζί με όλα τα υπόλοιπα. Με αυτό τον τρόπο ο αναλυτής μπορεί να έχει συνολικότερη άποψη, και όχι μια πιθανώς στρεβλή που θα του παρείχαν μόνο ο Ισολογισμός και η Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης. Πλέον, οι περισσότερες μεγάλες οντότητες έχουν αναρτημένα στο διαδίκτυο τις περισσότερες από τις απαραίτητες οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα για μεγάλο αριθμό ετών. Έτσι ο αναλυτής μπορεί να έχει πρόσβαση σε πολλά στοιχεία μέσω ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ωστόσο δεν είναι υποχρεωτική κατά τα Δ.Χ.Λ.Π.

Διαφορά υπάρχει επίσης και στις βασικές οικονομικές καταστάσεις που είναι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση αποτελεσμάτων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ήταν ένα πολύ αναλυτικό έντυπο με πολλές και ασαφείς πληροφορίες, ενώ κατά τα Δ.Χ.Λ.Π είναι συνοπτικά.

Ο ρόλος των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων αλλάζει καθώς ο αναλυτής μπορεί να λάβει μια γρήγορη συνοπτική άποψη περί των οικονομικών της οντότητας και να αναλύσει πιο διεξοδικά τα οικονομικά μέσω πιο ειδικών πινάκων όπως οι Σημειώσεις Οικονομικών Καταστάσεων.

Στα Δ.Χ.Λ.Π δεν περιλαμβάνονται στοιχεία που εμφανίζονταν στους Λογαριασμούς Τάξεως με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Ωστόσο υπάρχουν διευκρινιστικές πληροφορίες που υποκαθιστούν αυτόν τον οικονομικό πίνακα. Δεν υπάρχουν όμως ποσά και υπολογισμοί για τα έξω λογιστικά στοιχεία.

Μια σημαντικότερη διαφορά είναι ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν μπορούσαν να γίνουν παρεμβάσεις για διορθώσεις σε έξοδα και έσοδα παλαιότερων οικονομικών καταστάσεων. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π αν βρεθεί λάθος σε προηγούμενη χρήση γίνεται αναδιατύπωση και διόρθωση των καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων. Δε συνέβαινε το ίδιο όμως και με το Ε.Γ.Λ.Σ καθώς όποια κατάσταση είχε εγκριθεί από τις αρμόδιες αρχές θεωρούνταν ορθή και δεν ήταν δυνατή να αναδιατυπωθεί, και έτσι παρέμενε το λάθος στα αποτελέσματα χρήσης (Χαμπουλίδου, 2003).

Υπάρχουν όμως διαφορές και σε άλλους σημαντικούς πίνακες των οικονομικών καταστάσεων:

Πίνακας διάθεσης

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων, όπως ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως (ή αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις) η οποία κατέληγε στα αποτελέσματα των φόρων.

Κατά τα Ε.Λ.Π δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει από την κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης.

Κατάσταση ταμειακών ροών

Η Κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί μια πολύ βασική κατάσταση, καθώς είναι σημαντικό για τη διοίκηση να γνωρίζει την εξέλιξη των ταμειακών ροών και το τι υποδηλώνει η όποια μεταβολή της ταμειακής ροής διότι έτσι μπορεί να διαμορφώσει σαφή εικόνα για οποιοδήποτε πρόβλημα ρευστότητας προκύπτει, ούτως ώστε να είναι σε θέση να το επιλύει. Επίσης είναι σε θέση να παρατηρεί και τις κινήσεις που οδήγησαν στη διαμόρφωση των ταμειακών ροών.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η Κατάσταση ταμειακών ροών καταρτίζεται υποχρεωτικά σε περιπτώσεις ομίλων.

Κατά τα Ε.Λ.Π η Κατάσταση ταμειακών ροών καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση για όλες τις επιχειρήσεις.

Τέλος, μια άλλη διαφορά αλλά σχετικά μικρής σημασίας είναι η στρογγυλοποίηση που υφίστανται τα ποσά καθώς παρατίθενται συνήθως σε χιλιάδες ευρώ κατά τα Δ.Χ.Λ.Π ή ακόμα και σε εκατομμύρια ευρώ. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ δεν υπήρχε στρογγυλοποίηση (Γαρεφαλάκης & Διαλυνάς & Σκύβαλος, 2010).

2.3 Λοιπές διαφορές

Όπως ήδη αναφέραμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν συνταχθεί με βάση τα Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα. Ωστόσο υπάρχουν και διαφορές. Η εισαγωγή των Δ.Χ.Λ.Π έγινε σε πολλές φάσεις πριν τελικώς εισαχθούν μέσω των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Οι σπουδαιότερες διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ του νόμου 2190/1920 και των Δ.Χ.Λ.Π είναι:

Τα Δ.Χ.Λ.Π είναι αρκετά επαρκέστερα στη διόρθωση σφαλμάτων που προκύπτουν από τις μεταβολές στις λογιστικές αρχές σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα στοιχεία και οι πληροφορίες που δινόταν στις οικονομικές καταστάσεις με το προηγούμενο λογιστικό σύστημα κρίνονται ανεπαρκείς σε σχέση με τα Δ.Χ.Λ.Π.

Συγκεκριμένα στο Προσάρτημα απαιτούνται περισσότερα διευκρινιστικά στοιχεία. Επίσης, η λογική της παρουσίασης των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις είναι εντελώς διαφορετική.

Πιο συγκεκριμένα, λόγω συνεχών νομοθετικών παρεμβάσεων και διορθώσεων του αρχικού πλάνου, οι οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα είχαν γίνει εντελώς ασαφείς πίνακες με ελλιπείς πληροφορίες .

Η έννοια των αποθεμάτων

Γενικά η έννοια του αποθέματος είναι περίπου ίδια και στα δυο λογιστικά σχέδια, αλλά στα Δ.Χ.Λ.Π προστίθενται κάποιες ιδιαίτερες διευκρινίσεις. Συγκεκριμένα προστίθεται η έννοια ότι αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

Υπάρχουν επίσης διαφορές ως προς το πώς προσδιορίζονται τα στοιχεία κόστους αποθεμάτων. Στα Δ.Χ.Λ.Π προστίθεται ο όρος Κόστος Δανεισμού. Ο όρος αυτός προστέθηκε διότι τα αποθέματα μπορεί να αποκτήθηκαν μέσω δανεισμού γεγονός που προσθέτει τόκους δανεισμού των αποθεμάτων που πρέπει να υπολογιστούν.

Επίσης, τα Δ.Χ.Λ.Π συνυπολογίζουν τις αλλαγές στην αξία των αποθεμάτων που μπορεί να προκύψουν λόγω αλλαγής των συναλλαγματικών αξιών. Στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν υπολογίζονται τα παραπάνω ως Κόστος Αποθεμάτων.

Υπάρχουν διαφορές και ως προς την κοστολόγηση της κτήσης των αποθεμάτων. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π η αποτίμηση γίνεται με βάση τη λιανική τιμή πώλησης των αποθεμάτων, σε μεγάλο αριθμό και μεγάλη ταχύτητα κυκλοφορίας. Στο Ε.Γ.Λ.Σ υπάρχει διαφορετικός τρόπος κοστολόγησης της κτήσης αποθεμάτων, και δεν δέχεται την παραπάνω μέθοδο προσδιορισμού.

Η σημαντικότερη διαφορά ωστόσο επί του ζητήματος των αποθεμάτων είναι η αποτίμηση. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ υπάρχει το εξής λάθος. Αν η τιμή κτήσης είναι μεγαλύτερη της τρέχουσας τιμής ενός αγαθού, τότε υπολόγιζε την αξία ρευστοποίησης με βάση την τιμή κτήσης και όχι την τρέχουσα τιμή. Έτσι η αξία ρευστοποίησης ήταν μεγαλύτερη της τρέχουσας, γεγονός που αποτελεί σφάλμα.

Διαφορά υπάρχει επίσης και στον τρόπο ομαδοποίησης των αποθεμάτων ανάμεσα στα δύο λογιστικά πρότυπα. Τα Δ.Χ.Λ.Π αποδέχονται τρόπους ομαδοποίησης συγγενικών αγαθών που δεν είναι αποδεκτοί από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Γενικά στους τελικούς υπολογισμούς, ο τρόπος αποτίμησης των αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ μεταφέρεται αυτομάτως σε φαινομενική μείωση αξίας των αποθεμάτων και αυξάνει το κόστος πωλήσεων. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π η τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων είναι το κόστος κτήσης των αποθεμάτων. Όμως κατά τον Σακελλή (2002) «με βάση το πρότυπο, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμείνει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό προβλέψεως για το υποτιμώμενο είδος, καθώς σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντλιογιστεί».

Υπάρχει όμως διαφορά και στον τρόπο αποτίμησης της τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων.

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

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

Δεν επιμετρούν όμως τα αποθέματα στην τρέχουσα αξία τους.

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

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ γίνεται αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπου η τρέχουσα προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

Μέσο σταθμικό κόστος

- FIFO
- LIFO

Κατά τα Ε.Λ.Π οι βασικές μέθοδοι αποτίμησης είναι:

- FIFO
- Μέσο σταθμικό κόστος

(Χατζικιάν, 2011)

Έκτακτα και ανόργανα κονδύλια

Υπάρχει μεγάλη διαφορά στον προσδιορισμό των εκτάκτων εσόδων και εξόδων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται σε οικονομικές καταστάσεις ομαδοποιημένα με λάθος τρόπο. Για παράδειγμα περιλαμβάνει στα έκτακτα έξοδα απώλειες από πελάτες, απώλειες λόγω συναλλαγματικών ισοτιμιών, αλλαγή στην αξία αποθεμάτων και παγίων κτλ. Στα ΔΧΠΛ υπάρχει σαφέστερη ομαδοποίηση έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων.

Στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν υποχρεούνται οι οντότητες να διατηρούν και να δημοσιοποιούν στοιχεία παρελθόντων ετών παρά μόνο κατά την προηγούμενη χρήση. Στα Δ.Χ.Λ.Π υποχρεούνται να παρέχουν αναδρομικά στοιχεία και οικονομικές καταστάσεις.

Έτσι καθίσταται σαφέστερο στις λογιστικές αρχές πως προέκυψαν οι μεταβολές, και στα αποθέματα, ώστε να μπορούν να αποτιμήσουν τη αξία τους και στα πάγια στοιχεία.

Επίσης υπάρχει σημαντική διαφορά στα Έκτακτα αποτελέσματα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των εκτάκτων αποτελεσμάτων.

Κατά το Ε.Λ.Π στα έκτακτα αποτελέσματα καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (σεισμοί, πυρκαγιές κλπ.)

Λογιστικά σφάλματα

Στα Δ.Χ.Λ.Π επιτρέπεται η διόρθωση σφαλμάτων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με διορθωτικά αποτελέσματα χρήσεως ή αλλαγή στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Επίσης, η έλλειψη δυνατότητας για αναδρομική διόρθωση των Αποτελεσμάτων Χρήσης μπορεί να παρουσιάζει τα αποτελέσματα ως μη νομότυπα (Τσόχας, 2010).

Προβλέψεις

Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν αναφέρονται αναλυτικά γεγονότα και προβλέψεις πέραν την ημερομηνίας ισολογισμού. Δηλαδή, απαιτεί πληροφορίες για τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης αλλά χωρίς να είναι οριοθετημένη η περίοδος έρευνας και πρόβλεψης. Κατά το νόμο 2190/1920 σε κάθε επιχείρηση το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να ενημερώνει τους μετόχους για:

- πιθανές μελλοντικές ζημιές
- πληροφορίες για τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης
- και γενική ενημέρωση προς τα σημαντικά γεγονότα.

Διαφορές στα πρότυπα Ενσώματα Πάγια, Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων και Φόροι Εισοδήματος

Τα συγκεκριμένα πρότυπα είναι ίσως τα σημαντικότερα στην αποτίμηση του ιστορικού κόστους και είναι σημαντικά στον υπολογισμό της πραγματικής οικονομικής θέσης της οντότητας. Υπήρχε λοιπόν ανάγκη για καλύτερη και πιο αξιόπιστη εκτίμηση της πραγματικής τους αξίας σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π υπάρχει διαφορετική λογική υπολογισμού που επιτρέπει πιο αξιόπιστη εκτίμηση της αξίας αλλά και των αποσβέσεων επί της αξίας αυτής.

Στα Ενσώματα Πάγια για παράδειγμα υπάρχει τρόπος εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής και του ρυθμού άντλησης των οικονομικών οφειλών εξ αυτών που βοηθούν στην εκτίμηση της πραγματικής οικονομικής θέσης.

Και στο Ε.Γ.Λ.Σ αλλά και στα Δ.Χ.Λ.Π απαιτείται εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων σε κάθε ισολογισμό και σε άλλες οικονομικές καταστάσεις, ώστε να γίνεται εκτίμηση της αξίας και εκτίμησης κάποιας πιθανής αύξησης ή μείωσης της αξίας τους.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ εκτιμάται μόνο η αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ στα Δ.Χ.Λ.Π συνεκτιμάται και η αξία χρήσης που μπορεί να αποφέρει αλλαγές στις ταμειακές ροές.

Στο Ε.Γ.Λ.Σ κάθε μείωση της αξίας ενός πάγιου ενσώματου στοιχείου καταχωρείται στις έκτακτες ζημιές χρήσης, ενώ στα Δ.Χ.Λ.Π υπάρχει ειδικό πρότυπο που ονομάζεται Διαφορά Αναπροσαρμογής. Αλλά η κύρια διαφορά είναι προς την ίδια την εκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και στην ζημιά απομείωσης της αξίας τους.

Υπάρχει επίσης διαφορά στον προσδιορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία μόνο όταν αποκτούνται από τρίτους, ενώ αυτά που δεν αποκτώνται από τρίτους καταχωρούνται μόνο αν έχουν καταγραφεί έξοδα για τη δημιουργία τους. Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται με βάση:

- Την αναγνωρισιμότητα
- Τον έλεγχο από την επιχείρηση
- Και τα οικονομικά οφέλη εξ αυτών στην επιχείρηση

Άρα το Ε.Γ.Λ.Σ θεωρείται αρκετά λιγότερο σαφές ως προς τον προσδιορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, γεγονός που μπορεί να διαστρεβλώσει εντελώς την πραγματική αξία μιας επιχείρησης. Τα Δ.Χ.Λ.Π έχουν μια πολύ πιο εμπειριστατωμένη και επιστημονική προσέγγιση που μπορεί να επιφέρουν σημαντικές βελτιώσεις στην:

- Αναπροσαρμογή της απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα Δ.Χ.Λ.Π έχουν συγκεκριμένες μεθόδους εκτίμησης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που περιλαμβάνουν το χρόνο κτήσης του, την ωφέλιμη ζωή για χρόνο μεγαλύτερο των είκοσι ετών. Έτσι υπάρχουν ειδικές μέθοδοι εκτίμησης και απόσβεσης.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ο Φ.Ε. , οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης. Επίσης, δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος (taxheaven.gr).

Κατά τα Ε.Λ.Π οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

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

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

β) τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου για ιδιοπαραγόμενα στοιχεία

Σε ότι αφορά τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου, υπάρχει σαφής διαφορά σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ., διότι με τα Ε.Λ.Π. οι τόκοι προσαυξάνουν κατάλληλα την

αξία του ενσώματου παγίου, ενώ με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβένονταν τμηματικά στον λογαριασμό 16.18 ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις

Το Ε.Γ.Λ.Σ δεν είχε ειδικές ρυθμίσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις καθώς εισήχθησαν στην Ελλάδα το 1986. Το 1992 έγινε προσπάθεια να ενταχθεί η συγκεκριμένη παράμετρος στα λογιστικά πρότυπα, αλλά αντιμετωπίζει τη χρηματοδοτική μίσθωση λογιστικά όμοια με τη λειτουργική μίσθωση. Το γεγονός αυτό διαστρεβλώνει την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και το πώς αυτή αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις, ιδιαίτερα για εταιρείες που αποκτούν περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση και leasing.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ τα μίσθια εμφανίζονται μόνο σε λογαριασμούς τάξεως και τα μισθώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Κατά τα Ε.Λ.Π τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ η καταβολή των μισθωμάτων καταχωρείται σε μείωση αντίστοιχης υποχρέωσης (Τσόχας, 2010).

Κρατικές επιχορηγήσεις

Το Ε.Γ.Λ.Σ μπορεί να αποτυπώνει λογιστικά κάποιες μορφές κρατικής επιχορήγησης αλλά δεν αποτυπώνει τις μορφές:

- Μη νομισματικών στοιχείων
- Χαριστικών δανείων
- Έκπτωσης εκ των φορολογικών αρχών

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ αποκλείεται η επιχορήγηση να καταχωρηθεί στις πιστώσεις λογαριασμών των πάγιων στοιχείων, αν η επιχορήγηση είναι για τα πάγια στοιχεία, για έξοδα ή για μείωση λογαριασμών κάποιων εξόδων. Στα Δ.Χ.Λ.Π επιτρέπεται η καταχώρηση αυτή.

Κατά τα Δ.Χ.Λ.Π η επιχορήγηση καταχωρείται σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού στα έξοδα των επόμενων χρήσεων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρείται σε λογαριασμό καθαρής θέσης, στις επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η επιχορήγηση δεν συνιστά στοιχείο προς απόσβεση αλλά ως αποθεματικό, ενώ κατά τα Δ.Χ.Λ.Π η επιχορήγηση συνιστά στοιχείο προς απόσβεση και πρέπει να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο γιατί τις περισσότερες φορές αναγνωρίζεται ως δαπάνη απόσβεσης παγίων.

Όταν η επιχορήγηση γίνεται για έξοδα τότε το Ε.Γ.Λ.Σ τα προσμετρά στα οργανικά έσοδα (στις επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων), ενώ κατά τα Δ.Χ.Λ.Π καταχωρείται στα ανόργανα έσοδα.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν.

Κατά τα Ε.Λ.Π εμφανίζονται:

- είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου
- είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων χρήσεων

Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα

Στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν γίνεται κάποια αναφορά στα σύγχρονα χρηματοπιστωτικά μέσα, που αποκτούν όλο και μεγαλύτερο έδαφος σήμερα, ενώ στα Δ.Χ.Λ.Π αποδομούνται στα συστατικά τους στοιχεία και καταχωρούνται ως τέτοια στις οικονομικές καταστάσεις.

Κέρδη ή ζημιές

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ τα κέρδη και οι ζημιές δεν καταχωρούνται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν και εφόσον επηρεάζουν τα ίδια κεφάλαια, ενώ στα Δ.Χ.Λ.Π καταχωρούνται με πλήρη αναφορά του πως προέκυψαν και πως επηρεάζουν.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

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

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

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

Στο Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται στην κατηγορία «Ασώματες ακινητοποιήσεις» του Ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας.

Κατά τα Ε.Λ.Π ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των παγίων στοιχείων ή των αποθεμάτων.

Τα παραπάνω είναι συνδυασμός από (Γαρεφαλάκης & Διαλυνάς & Σκύβαλος, 2010) και (Πετράκης, 2014)

Έξοδα αναδιοργάνωσης

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

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

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

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε τοπικό νόμισμα, των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας. Με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων οι διαφορές αυτές επειδή πρόκειται για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται ύστερα από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους.

Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

Αφορούν τις διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι διαφορές αυτές καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης.

Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης

Στο Ε.Γ.Λ.Σ τα κριτήρια χαρακτηρισμού εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης που περιλαμβάνουν έρευνα δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια.

Κατά τα Ε.Λ.Π ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.

Τα έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη αποτελούν βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και αυτό συμβαίνει όταν το αποτέλεσμα της έρευνας είναι θετικό. Πρέπει δηλαδή η οντότητα που δαπανά για έρευνα να πετύχει το σκοπό της και να αποκτηθεί η δυνατότητα πώλησης προϊόντων ή η δυνατότητα να πουληθεί το αποτέλεσμα της έρευνας και ανάπτυξης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά η δαπάνη αποτελεί έξοδο της χρήσης.

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

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

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

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

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.

Κατά τα Ε.Λ.Π καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

Έξοδα κτήσεως ακινήτων

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.

Κατά τα Ε.Λ.Π προσαυξάνουν το αρχικό κόστος του παγίου.

Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων

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

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

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζονται στο Ενεργητικό και αποσβένονται εντός πενταετίας.

Κατά τα Ε.Λ.Π τα έξοδα αύξησεως κεφαλαίου καταχωρούνται αφαιρετικά της Καθαρής θέσης εάν είναι σημαντικά (σε αντίθετη περίπτωση καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης) και τα έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων καταχωρούνται αφαιρετικά της σχετικής υποχρέωσης ή αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια του δανείου.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη Φορολογική Νομοθεσία.

Κατά τα Ε.Λ.Π η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές προκειμένου να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους.

Ίδιες μετοχές

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ παρατίθενται στο ενεργητικό με σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού κέρδη και ζημιές και μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Επίσης το αποθεματικό μεταφέρεται στα αποτελέσματα ή σε ειδικό αποθεματικό.

Κατά τα Ε.Λ.Π οι ίδιες μετοχές υπολογίζονται αφαιρετικά από την Καθαρή Θέση. Τα κέρδη και οι ζημιές μεταφέρονται επίσης στην Καθαρή Θέση.

Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ οι χρεωστικές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα, ενώ οι πιστωτικές παραμένουν σε λογαριασμό προβλέψεων.

Κατά τα Ε.Λ.Π μεταφέρονται στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης.

Μερίσματα και αποθεματικά

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ τα προερχόμενα από τα κέρδη της χρήσεως εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης.

Κατά τα Ε.Λ.Π εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

Αποσβέσεις και υπολειμματική αξία

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

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

Άυλα Πάγια στοιχεία

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

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

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

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

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

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

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

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

Διαφορές στα στοιχεία λιανικής πώλησης

Και σε αυτόν τον τομέα παρατηρούμε διαφορές από το παλαιότερο πλαίσιο. Η οντότητα με το παλιό πλαίσιο καλούταν να εκδίδει αποδείξεις και όχι τιμολόγια για κάθε λιανική πώληση. Με τα Ε.Λ.Π πλέον η οντότητα δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει αποδείξεις αλλά μπορεί να εκδίδει τιμολόγια προαιρετικά. Βέβαια αυτά τα τιμολόγια υπόκεινται στους κανόνες που εκδιδόταν οι λιανικές αποδείξεις. Πρέπει να εκδοθεί μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα όπως τα περισσότερα τιμολόγια.

Αποθέματα και υπηρεσίες, επιμέτρηση

Όπως και με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία η επιμέτρηση γίνεται με το αρχικό κόστος απόκτησης τους ή με το αρχικό κόστος παραγωγής τους. Ακολούθως γίνεται σύγκριση του κόστους απόκτησης ή παραγωγής με την υπολογίσιμη ρευστοποιήσιμη αξία. Παλαιότερα και σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ γινόταν σύγκριση του κόστους κτήσης, με την τρέχουσα αξίας και τέλος με την ρευστοποιήσιμη αξία (Χαμπουλίδου, 2003).

Συνοπτικά οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.

Ενσώματα Πάγια- Αρχική αναγνώριση στο κόστος

Οι διαφορές μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Ε.Λ.Π. στην αναγνώριση στο αρχικό κόστος παρατίθεται παρακάτω:

α) Με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο φόρος μεταβίβασης και τα συμβολαιογραφικά έξοδα θεωρούνταν Έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Με τα Ε.Λ.Π. υπολογίζονται στις δαπάνες κτήσης, συγκεκριμένα στο κόστος κτήσης του ακινήτου

β) Με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονταν ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Με τα Ε.Λ.Π. προσαυξάνουν την αξία ενσώματου παγίου

Αποσβέσεις και υπολειμματική αξία

Η υπολειμματική αξία των ενσώματων παγίων με το Ε.Γ.Λ.Σ. υπολογιζόταν στο ένα λεπτό, ενώ με τα Ε.Λ.Π. υπολογίζεται με βάση τις εκτιμήσεις της οντότητας

Άυλα πάγια στοιχεία

Κατά τα Ε.Λ.Π. αν υπάρχουν δαπάνες για άυλα στοιχεία και δεν αναμένονται μελλοντικά κέρδη, τότε οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. εισάγονται στην υπεραξία στοιχεία όπως φήμη και πελατεία, που δεν προσμετρούταν κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. Η επιμέτρηση γίνεται με εύλογες αξίες.

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Τα παρακάτω έξοδα δεν μπορούν να πωληθούν και συνεπώς δεν μπορούν να καταχωρηθούν στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης κατά τα Ε.Λ.Π.:

- έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού
- έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως
- έξοδα της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών
- έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως
- έξοδα για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας

Έξοδα ερευνών
Αν η έρευνα αποδώσει, τότε καταχωρείται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, αν όχι τότε καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης. Ως απόδοση θεωρούμε τη δυνατότητα πώλησης κάποιου προϊόντος ως αποτέλεσμα της έρευνας. Αν αναφερόμαστε σε λατομεία ή ορυχεία, τότε η έρευνα προσαυξάνει την αξία του ενσώματου παγίου.
Έξοδα αυξήσεων κεφαλαίων και έκδοσης ομολογιακών δανείων
Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο, αλλά μειώνουν το ποσό αυξήσεως κεφαλαίου
Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
Κατά τα Ε.Λ.Π. προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως ακινητοποιήσεων και καταχωρούνται σε αυτούς τους λογαριασμούς. Τέτοια έξοδα είναι: <ul style="list-style-type: none"> • Φόρο μεταβίβασης • Συμβολαιογραφικά έξοδα • Αμοιβές μελετητών και δικηγόρων • Λοιπά έξοδα
Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
Αφού γίνει επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου, υπολογίζονται και καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές
Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών
Με βάση τα Ε.Λ.Π. αν οι ομολογίες μεταβιβαστούν σε μικρότερη της ονομαστικής τους τιμής τότε καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης
Έξοδα αναδιοργάνωσης
Τα έξοδα που κάνει η οντότητα ως προσπάθεια επέκτασης, θα καταχωρούνται ως πάγια με βάση την πιθανότητα να αποφέρουν μελλοντικά οφέλη. Τέτοια έξοδα είναι οικονομικής, ερευνητικής ή διοικητικής φύσεως
Αποτίμηση αποθεμάτων
Α) Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. τα αποθέματα μετρώνται στην τρέχουσα αξία τους, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. υπολογίζονται και με βάση τα έξοδα πώλησης και την ρευστοποιήσιμη αξία
Μέθοδος αποτίμησης
Με τα Ε.Λ.Π. δεν θεωρείται αποδεκτή η μέθοδος αποτίμησης LIFO που θεωρούνταν αποδεκτή με το Ε.Γ.Λ.Σ.

2.4 Διαφορές στα ζητήματα ενοποίησης μεταξύ Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Η μητρική συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις των άλλων οντοτήτων αν ισχύουν τα παρακάτω:	Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στο άρθρο 42 στην παράγραφο 5 κάθε μητρική υποχρεούται να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της με τη θυγατρική (ή έκθεση διαχείρισης ενιαία) αν ισχύουν τα παρακάτω:
Στη μητρική ανήκει η πλειοψηφία των εταίρων ή ψήφων των μετόχων της θυγατρικής οντότητας	Αν η μητρική έχει το μεγαλύτερο μέρος του κεφαλαίου ή των ψήφων του διοικητικού οργάνου της θυγατρικής ακόμα και αν ανήκουν σε τρίτα άτομα που εκπροσωπούν τη μητρική, χωρίς να ανήκουν στην ίδια τη μητρική επιχείρηση
Είναι μέλος ή εταίρος της θυγατρικής και έχει δικαίωμα λήψης αποφάσεων των διοικητικών οργάνων της οντότητας	Ύστερα από συμφωνία μεταξύ θυγατρικής και μητρικής κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφων
Είναι μέλος ή εταίρος της θυγατρικής και κατέχει την κυριαρχική θέση ως εποπτικό όργανο ή μέσω σύμβασης κτλ	Έχει το δικαίωμα διορισμού στη θυγατρική μελών της διοίκησης και κατέχει και μέρος του κεφαλαίου
Τα μέλη λήψης αποφάσεων της θυγατρικής οντότητας έχουν διοριστεί από τη μητρική οντότητα και έχουν την πλειοψηφία ψήφων	Έχει δικαίωμα άσκησης κυριαρχικής επιρροής
Το δικαίωμα ψήφου στο διοικητικό όργανο της οντότητας αντιπροσωπεύεται από τουλάχιστον το ένα πέμπτο από τη μητρική και ισχύουν και τα πρώτα τρία παραπάνω	Η θυγατρική υπάγεται σε ενιαία διοίκηση ή διεύθυνση με τη μητρική επιχείρηση

Διαφορές που έχουν οι οντότητες στις υποχρεώσεις τους λόγω νομικής μορφής

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Όλες οι οντότητες που είναι ανώνυμες, ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης, κατέχουν μετοχές της εταιρίας ή μέρος του κεφαλαίου	Όλες οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ελληνικό δίκαιο και χαρακτηρίζονται ως μητρικές πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης με βάση το άρθρο 42 και την παράγραφο 5.
Όλα τα νομικά πρόσωπα που είναι ομόρρυθμες εταιρίες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, όταν τα νομικά πρόσωπα έχουν περιορισμένη ευθύνη ή έχουν άλλου ρύπου σχέση που είναι συγκρίσιμη με τη πρώτη παράγραφο	

Διακριτά όρια που θέτουν οι νόμοι για τις κατηγορίες οντοτήτων και συνεπώς για τις υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Κατά τα Ε.Λ.Π. υπάρχει όριο στο σύνολο ενεργητικού στα είκοσι εκατομμύρια ευρώ	Το σύνολο ισολογισμού έχει όριο στα 3,7 εκατομμύρια ευρώ, υπολογισμένο κατά το άρθρο 42γ
Ύψος κύκλου εργασιών σαράντα εκατομμύρια ευρώ (υπολογισμένο με τον τρόπο που δείξαμε στο Κεφ.1)	Κύκλος εργασιών 7,4 εκατομμύρια ευρώ
Μ.Ο. προσωπικού 250 άτομα με τον τρόπο υπολογισμού που δείξαμε στο κεφάλαιο 1	Μ.Ο. προσωπικού 250 άτομα υπολογισμένο με τον τρόπο που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Διαφορές στο χρόνο έναρξης των υποχρεώσεων

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Η οντότητα αρχίζει να έχει υποχρεώσεις της νέας κατηγορίας μεγέθους ενώ υπερβεί τα παραπάνω όρια κατά τη διάρκεια μιας χρήσης μετά από δύο διαδοχικές χρήσεις	Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. αφού η επιχείρηση κάνει τις εργασίες κλεισίματος ισολογισμού ενώ έχει υπερβεί τα όρια κατά τη διάρκεια της χρήσης τότε στην επόμενη χρήση υπάγεται αυτομάτως στις νέες ρυθμίσεις
	Αυτό ισχύει αν και εφόσον η οντότητα έχει υπερβεί τα δύο από τα τρία κριτήρια για δύο συναπτά έτη

Διαφορές στις απαλλαγές και τις εξαιρέσεις των νόμων

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Στην περίπτωση μεσαίων και μικρών ομίλων με βάση την κατηγοριοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκτός αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου ενδιαφέροντος	Αν η μητρική κατέχει όλο το κεφάλαιο και τις μετοχές της επιχείρησης και είναι ταυτόχρονα και θυγατρική
Αν η οντότητα κάποιου ομίλου εντάσσεται σε δίκαιο άλλου μέλους της Ε.Ε. τότε δεν συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις	Αν η μητρική επιχείρηση κατέχει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό της θυγατρικής και είναι και η ίδια θυγατρική άλλης, ενώ η μέτοχοι της θυγατρικής εγκρίνουν την πράξη
Αν η μητρική είναι θυγατρική άλλης οντότητας τότε υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις δεν υποχρεούται να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις	

Διαφορές στη δυνατότητα μιας θυγατρικής να μην συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
<i>Υπάρχει η περίπτωση μη ενοποίησης μιας θυγατρικής αν συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:</i>	<i>Υπάρχει η περίπτωση μη ενοποίησης μιας θυγατρικής αν συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:</i>
Αν για να συνταχθούν οι καταστάσεις απαιτούνται μεγάλα έξοδα ή καθυστέρηση και μπορεί να τεκμηριωθεί	Η οντότητα παρουσιάζει ελάχιστο οικονομικό ενδιαφέρον
Οι μετοχές της οντότητας υπάρχουν μόνο για μεταπώληση	Είναι δύσκολο να συγκεντρωθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τις οικονομικές καταστάσεις
Υπάρχουν προβλήματα από τη μεριά της μητρικής οντότητας στο ζήτημα της διοίκησης ή στο ζήτημα των περιουσιακών στοιχείων	Οι μετοχές της οντότητας υπάρχουν μόνο για μεταπώληση ή μεταβίβαση ή συντρέχουν τα προβλήματα της τρίτης παραγράφου για τη μητρική

Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Ισολογισμός	Ισολογισμός
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Αποτελέσματα χρήσεως
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Πίνακας ιδίων κεφαλαίων
Κατάσταση Χρηματοροών	Κατάσταση ταμειακών ροών
Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Προσάρτημα

Διαφορές στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων κατά την ενοποίηση

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Ο τρόπος επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής και της μητρικής θα πρέπει να είναι κοινός, όπως και η λογιστική πολιτική. Συνεπώς αν υπάρχουν διαφορές στον τρόπο επιμέτρησης θα πρέπει να αναμετρηθούν. Σε ιδιαίτερες μόνο περιπτώσεις επιτρέπεται η χρήση άλλου τρόπου επιμέτρησης αλλά θα πρέπει να γνωστοποιηθεί και να τεκμηριωθεί	Και σε αυτή την περίπτωση προτιμάται η επαναμέτρηση άλλα αν το αποτέλεσμα είναι ασήμαντο αγνοείται και σε ιδιαίτερες περιπτώσεις επιτρέπεται αλλά αναγράφεται στο προσάρτημα η δικαιολογία.

Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στα δικαιώματα μειοψηφίας

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Το κονδύλι ονομάζεται δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Το κονδύλι ονομάζεται δικαιώματα μειοψηφίας
Εμφανίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ως κέρδος ή ζημιά	Εμφανίζεται στην κατηγορία Ίδια Κεφάλαια

Διαφορές στην ενοποίηση οντοτήτων με διαφορετικό νόμισμα

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Όταν η μια εκ των δυο οντοτήτων καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε άλλο νόμισμα τότε απαιτείται η μετατροπή σε ευρώ	Ομοίως θα πρέπει να γίνεται μετατροπή αλλά πρέπει να αναγράφονται οι τρόποι μετατροπής
Για την μετατροπή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρησιμοποιείται η μέση ισοτιμία	Δεν αναφέρεται ή προτείνεται συγκεκριμένος τρόπος μετατροπής
Για την μετατροπή νομίσματος στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις χρησιμοποιείται η ισοτιμία κλεισίματος ισολογισμού	Οι απαραίτητες πληροφορίες όπως επωνυμία , έδρα, διεύθυνση κτλ για νομικά πρόσωπα ή οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση αλλά λειτουργούν για λογαριασμό τρίτου σε κεφαλαιακό ποσοστό άνω του δέκα τοις εκατό. Επίσης πρέπει να αναφερθεί το ποσοστό κεφαλαίων και τα απαραίτητα τεκμήρια για τη συγκεκριμένη πράξη
Για τα στοιχεία καθαρής θέσης χρησιμοποιείται η ισοτιμία που συνέβη το εκάστοτε γεγονός	

Διαφορές στο περιεχόμενο του προσαρτήματος

Ε.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
Όσες συναλλαγές έχουν ήδη παρουσιαστεί κατά τη δημιουργία ενοποιημένων καταστάσεων δεν παρουσιάζονται	Πρέπει να αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο έγινε η επιμέτρηση στοιχείων και ο τρόπος αποτίμησης των αποσβέσεων και προβλέψεων
Γίνεται εκ νέου παρουσίαση των υπαλλήλων και υπολογισμός του μέσου όρου υπαλλήλων κατά τη διάρκεια της χρήσης	Πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία όλων των οντοτήτων όπως επωνυμία , έδρα, διεύθυνση κτλ
Αναφέρονται τα ποσά αποζημιώσεων, πιστώσεων και προκαταβολών που δόθηκαν με μέλη ή υπαλλήλους της οντότητας	Πρέπει να γίνεται αναφορά στα ποσοστά κεφαλαίων που υπάγονται την ενοποίηση
Φυσικά αναφέρονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη μητρική και τα υπόλοιπες οντότητες	Τα απαραίτητα τεκμήρια για την ενοποίηση
Οι συνθήκες κατά τις οποίες έγινε η ενοποίηση, όπως και αν κάποια οντότητα απαλλάσσεται από την ενοποίηση αναφέρεται η αντίστοιχη τεκμηρίωση	Τα απαραίτητα τεκμήρια στην περίπτωση που δεν γίνεται ενοποίηση ενώ την προβλέπει ο νόμος
Τα κεφαλαιακά ποσοστά που διαθέτει κάθε ενοποιημένη οντότητα	Ιδιαίτερες πληροφορίες στην περίπτωση που η αποτίμηση γίνεται σε εύλογη αξία. Η αποτίμηση αυτή θα πρέπει να

	ακολουθεί τα Δ.Λ.Π. και τις διευκρινίσεις που απαιτούν
Ιδιαίτερες πληροφορίες για την καθαρή θέση που δεν αναγράφονται παραπάνω	Το σύνολο των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων άνω των πέντε ετών και οι εμπράγματες ασφαλίσεις τους με συγκεκριμένα στοιχεία
Η μέθοδος υπολογισμού συγκεκριμένων στοιχείων όπως της υπεραξίας	Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, και η γνωστοποίηση τους βοηθάει στην καλύτερη αντίληψη της οικονομικής θέσης της οντότητας
Κατά τη μέθοδο εφαρμογής της καθαρής θέσης διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης	Πληροφορίες για τον κύκλο εργασιών, εφόσον είναι απαραίτητες, και στην περίπτωση που πρέπει να δοθούν συγκεκριμένοι γεωγραφικοί προσδιορισμοί για την αντίληψη της οργάνωσης της οντότητας
Αν κάποια επιμέτρηση έγινε με διαφορετική μέθοδο από την απαιτούμενη τότε το γεγονός γνωστοποιείται	Δαπάνες προσωπικού και πληροφορίες για το μέσο όρο προσωπικού
Αν έχουν προκύψει αλλαγές στη σύνθεση των οντοτήτων κατά τη διάρκεια της χρήσης γνωστοποιείται στο προσάρτημα	Πιθανές φορολογικές ελαφρύνσεις θα πρέπει να αναφέρονται καθώς και οι λόγοι που ισχύουν
	Αν υπάρχουν αυτές οι φορολογικές ελαφρύνσεις θα πρέπει να αναφέρεται και η φορολογική διαφορά, αν δεν εμφανίζεται ήδη σε κάποιο κονδύλι
	Τα μπόνους που δόθηκαν και οι αμοιβές σε διοικητικά μέλη και αποζημιώσεις συνταξιοδότησης
	Οι προκαταβολές και οι πιστώσεις που δόθηκαν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και λοιπών οργάνων της επιχείρησης και των θυγατρικών

(Taxheaven magazine, Τεύχος 42, 2015)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΟΥ ΚΑΝΕΙ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Εισαγωγή

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ στο τέλος της χρήσης η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προβεί στις εργασίες τέλους χρήσης οι οποίες είναι οι εξής παρακάτω :

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Συντελεστής Καθαρού Κέρδους και Συντελεστής Μικτού Κέρδους
- Προσάρτημα-Έκθεση

Πιο αναλυτικά, βάσει ΕΛΠ οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να γνωστοποιούν οι μεγάλες επιχειρήσεις είναι όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα. Τα στοιχεία αυτά δημοσιοποιούνται στο τέλος της χρήσης διότι είναι αναγκαίο να παρακολουθείται και να γνωστοποιείται η οικονομική ζωή των μεγάλων επιχειρήσεων, πρώτον από μικροοικονομικής άποψης, ώστε να πληροφορούνται τα φυσικά πρόσωπα αλλά και οι επιχειρήσεις που συνδέονται οικονομικά με αυτές. Δεύτερον από μακροοικονομική άποψη, για να μπορεί το κράτος να έχει μια σφαιρική εικόνα των οικονομικών μεγεθών αυτών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνει ανάλογη επιβολή φορολογίας αλλά και για την εφαρμογή πολιτικών ενίσχυσης της εθνικής οικονομικής δραστηριότητας για να υπάρξει αύξηση του παραγόμενου εθνικού πλούτου. Παρακάτω θα επεξηγήσουμε την κάθε οικονομική κατάσταση ξεχωριστά και θα ακολουθήσουν και επιμέρους παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση τους.

Κατάρτιση Ισολογισμού τέλους χρήσης

Η κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού γίνεται με σκοπό να προσδιοριστούν η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας και το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από όλες τις ενέργειες της επιχείρησης σε όλη τη διάρκεια της χρήσης. Για να επιτευχθεί λοιπόν αυτό, πρέπει να βεβαιωθούμε ότι όλοι οι λογαριασμοί εμφανίζουν την πραγματική αξία των στοιχείων της περιουσίας ώστε να προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα. Για τον παραπάνω σκοπό θα χρησιμοποιήσουμε μια υποθετική επιχείρηση και θα παρουσιάσουμε παράδειγμα των απογραφών και των εγγραφών τέλους χρήσης καθώς και των απαραίτητων υπολογισμών κατά τον Αληφάντη (2015).

3.1 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Πάγια	Απογραφή έναρξης	Μεταβολές χρήσεως 20ΧΧ		Απογραφή λήξεως	Αποσβέσεις			Αναπόσβεστο υπόλοιπο
		Προσθήκες	Μειώσεις		31.12.20ΧΧ	Απογραφή έναρξης	Μεταβολές χρήσεως	
	1.1.20ΧΧ			31.12.20ΧΧ	1.1.20ΧΧ	20ΧΧ	31.12.20ΧΧ	31.12.20ΧΧ
— Οικόπεδο Α	469801			469801				469801
— Οικόπεδο Β	117450			117450				117450
Κτίρια								
Βιομηχανοστάσιο	2055378			2055378	1937928	117450	2055378	
α) Κτίριο Γ ραφείων	176175			176175		7341	7341	168835
β) Κτίριο Αποθηκών	440438			440438		29363	29363	411076
Μηχανήματα								
Συγκρότημα Α	880876			880876	528526	132131	660657	220218
Συγκρότημα Β		1174502		1174502		132131	132131	1042370
Μεταφορικά Μέσα								
Φορτηγό	73406				29363	2447	31809	
Αξία πωλήσεως			32299					
Αντιλογισμός αποσβέσεων			31.809				(31809)	
Μεταφ. Μέσου			9.298					
Έπιπλα & σκεύη	11.745	1.028		12772	11744	1028	12772	
Προκαταβολές	1.174.502	(1174502)						
Σύνολα	5.399.771	1028	73406	5327392	2507561	421891	2897642	2429750

Η επιχείρηση πρέπει να κάνει απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, όχι μόνο στο τέλος της χρήσης αλλά και στην αρχή της χρήσης. Στα Ε.Λ.Π. σε πολλά σημεία είναι απαραίτητο να έχουμε την αξία κάποιου στοιχείου όχι μόνο στο τέλος αλλά και στην αρχή της κτήσης καθώς απαιτείται σε ορισμένες περιπτώσεις η μέση αξία του.

Επίσης, πρέπει να υπολογιστεί η διαφορά στην καθαρή θέση με αφαίρεση της καθαρής θέσης στην αρχή της χρήσης με την καθαρή θέση στο τέλος της χρήσης, και να προκύψει κέρδος ή ζημία.

Πριν από την απογραφή των παραπάνω θα πρέπει να γίνει η κατάλληλη προετοιμασία για την απογραφή των κτηρίων και των οικοπέδων. Η διαδικασία αυτή προβλέπει εκτίμηση μετά από υπολογισμό της ωφέλιμης ζωής (στα οικόπεδα ορίζεται απεριόριστη) και της αξίας μετά από πιθανή αναπροσαρμογή. Για τα κτήρια θα γίνει η ίδια διαδικασία με συνυπολογισμό του αναπόσβεστου υπολοίπου.

Η ίδια διαδικασία θα πρέπει να γίνει πριν την απογραφή μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων, επίπλων, σκευών, καθώς και ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση κτλ.

3.2 Αποθέματα

3.2.1 Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και είδη συσκευασίας

Αποθήκη Σχηματαρίου	Απογραφή Ενάρξεως		Αγορές χρήσεως		Αναλώσεις χρήσεως		Απογραφή λήξεως		
	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Τιμή αποτ.	Αξία
Πρώτες Ύλες									
Πρώτη Ύλη Κ	110000	146.813	723333	1.321.314	733333	1.291.951	100000	2	176.175
Πρώτη Ύλη Λ	220000	176.175	1305000	1.614.940	1325000	1.556.215	200000	1	234.900
Πρώτη Ύλη Μ	35000	44.044	130000	440.438	135000	396.394	30000	3	88.088
Βοηθητικές ύλες									
Βοηθητική ύλη Ν	55000	14.681	1495000	146.813	500000	146.813	50000	0	14.681
Είδη συσκευασίας									
Είδος Χ	110000	58.725	730000	557.888	740000	543.207	100000	1	73.406
ΣΥΝΟΛΑ		440.438		4.081.393		3.934.580			587.250

Η απογραφή των αποθεμάτων θα πρέπει να γίνει μετά από ορθή προετοιμασία για σωστή καταγραφή. Ειδική μέτρηση γίνεται στα ελαττωματικά ή ακατάλληλα, καθώς και αποθέματα που υπάγονται σε κυριότητα τρίτου. Τα παραπάνω θα πρέπει να συνταχθούν στην κατάσταση απογραφής.

3.2.2 Προϊόντα έτοιμα

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Τιμή αποτίμησης	Αξία
		Αποθήκη Σχηματαρίου	Αποθήκη Εθν. Οδού		
Προϊόν Α	Τεμάχιο	10000	30000	3	120000
Προϊόν Β	Τεμάχιο	5000	45000	5	250000
Προϊόν Γ	Τεμάχιο	5000	20000	6	150000
Προϊόν Δ	Τεμάχιο	2000	30000	7	224000
ΣΥΝΟΛΑ					744000

3.2.3 Κοστολογικά στοιχεία της επιχείρησης

Είδος Εξόδου	Κατανομή εξόδων										Κόστος διάθεσης	Χρημ/κα έξοδα
	Σύνολα εξόδων	Προϊόν Α		Προϊόν Β		Προϊόν Γ		Προϊόν Δ		Κόστος διοίκησης		
		Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία			
Αναλωθείσες Α' Υλεις	3.934.580		293.625		910.239		968.964		1.761.752			
— Αμοιβές Προσωπικού	1.761.752		176.175		352.350		352.350		587.251	234.900	58.725	
— Αμοιβές τρίτων	146.813		14.681							58.725	73.406	
— Παροχές τρίτων	587.251		73.406		102.769		117.450		176.175	102.769	14.681	
— Φόροι – Τέλη	44.044									35.235	8.809	
— Διάφορα Έξοδα	293.624		29.364		44.044		58.725		88.088	58.725	14.682	
— Τόκοι κ.λπ. Έξοδα	234.900											234.900
— Αποσβέσεις	421.891		14.681		88.088		88.088		190.857	37.731	2.447	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΤΩΝ	7.424.855	200.000	601.932	317.000	1.497.490	268.000	1.585.577	380.000	2.804.123	528.085	172.750	234.900
Απογραφή Έναρξης Έτοιμων		50.000	132.131	33.000	146.813	32.000	176.176	20.000	132.131			
		2.500.000	734.063	350.000	1.644.302	300.000	1.761.752	400.000	2.936.254			
Τιμές αποτιμήσεως ετοιμών			3		5		6		7			

3.3 Απογραφή πελατών

Η εταιρία πριν την απογραφή χρεωστών και πιστωτών θα πρέπει ωστόσο να έχει κάνει κάποιες απαραίτητες διαδικασίες. Προτείνεται η επικοινωνία με τους πελάτες και τους χρεώστες για την επικύρωση της συμφωνίας των χρωστούμενων. Κατά δεύτερον θα πρέπει να ελεγχθούν τα χρωστούμενα που δεν έχουν εισπραχθεί και να γίνει ορθή πρόβλεψη επισφάλειας. Θα πρέπει επίσης να ελέγχουν τα πιθανά χρέη προς το δημόσιο.

Πελάτες	Υπόλοιπα 31.12.20XX	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1)	117450	88088	Η εταιρία πιθανώς έκλεισε
2)	176176		
3)	88088		
4)	132131		
5)	146813		
6)	29363	29363	Απεβίωσε
7)	264263		
8)	205538		
9)	14680	14680	Ακίνητο επί ένα χρόνο
Σύνολα	1174502	132131	

3.4 Απογραφή Γραμματίων Εισπρακτέων

Πελατών	Υπόλοιπα 31.12.20XX	Παρατηρήσεις
1)	35235	
2)	35235	Όλες οι συναλλαγματικές είναι λήξεως μετά την 31.12.20XX
3)	35235	
4)	35235	
5)	35235	
6)	58725	
Σύνολα	234900	

3.5 Απογραφή Επιταγών Εισπρακτέων

Πριν την απογραφή θα πρέπει να γίνει εκτίμηση των επιταγών που έχει η επιχείρηση, των επιταγών που έχουν εκχωρηθεί σε τράπεζες ή άλλους φορείς για διάφορους λόγους. Θα πρέπει επίσης να υπάρχει συνεχής έλεγχος για πιθανή λήξη των επιταγών. Τέλος, αν κάποιες επιταγές από αυτές δεν έχουν εισπραχθεί και η επιχείρηση κινείται νομικά, θα πρέπει πριν την απογραφή να υπάρξει ενημέρωση που θα ληφθεί υπ' όψιν στην πρόβλεψη επισφάλειας.

Στοιχεία Επιταγών	Υπόλοιπα 31.12.20XX	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1)	117448	117448	Σφραγισμένη. Παραδόθηκε στο δικηγόρο
2)	88088		Λήξεως 3.1.2016
3)	293625		Λήξεως 10.1.2016
4)	29363		Λήξεως 20.1.2016
5)	29363		Λήξεως 30.1.2016
6)	29363		Λήξεως 10.2.2016
7)	88088		Λήξεως 20.2.2016
8)	58725		Λήξεως 1.3.2016
Σύνολα	734063	117448	

3.6 Απογραφή διαθέσιμων

Πριν την απογραφή των διαθέσιμων θα πρέπει η εταιρία να φροντίσει να υπάρχει αληθής καταμέτρηση στο τέλος της χρήσης, και τα οι λογαριασμοί καταθέσεως να συμφωνούν με τα στοιχεία που δημοσιοποιεί η εταιρία.

Μετρητά στο Ταμείο υποκαταστήματος Α	294
Μετρητά στο Ταμείο υποκαταστήματος Β	290
	584
Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας:	
— Καταθέσεις όψεως στην Τράπεζα Α	29.362
— Καταθέσεις όψεως	146.813
— Προθεσμιακή κατάθεση στην Τράπεζα Β	1.291.952
Σύνολο	1.468.127

3.7 Απογραφή Υποχρεώσεων

Πριν την απογραφή υποχρεώσεων θα πρέπει η εταιρία να επικοινωνήσει με τους πιστωτές και προμηθευτές και να επικυρώσει το ποσό οφειλής. Επίσης θα πρέπει να υπάρξει ειδική ρύθμιση σε ποσά που διαγράφηκαν από απαιτήσεις. Θα πρέπει να συμφωνήσει στα οφειλόμενα ποσά από χρέη σε τράπεζες και δημόσιο. Όσες υποχρεώσεις είναι σε άλλο συνάλλαγμα, θα πρέπει να υπολογιστούν με τη συναλλαγματική ισοτιμία το τέλος της χρήσεως. Οφειλές προς εργαζομένους και μερίσματα που δεν έχουν καταβληθεί εντός πέντε ετών από το τέλος της χρήσεως με την απαιτούμενη τεκμηρίωση, παραγράφονται.

3.7.1 Προμηθευτές

Προμηθευτές	Υπόλοιπα 31.12.2014
1)	14.680
2)	29.363
3)	14.681
4)	88.088
5)	58.725
6)	528.526
Σύνολο	734.063

3.7.2 Γραμμάτια πληρωτέα

Οφειλόμενο λήξεως 31.1.2015	440.438
Τιμή πώλησεως στις 31.12.2014	14.681
Υπόλοιπο 31.12.2014	455.119

3.7.3 Τράπεζες, λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Τράπεζες	Υπόλοιπα 31.12.2014
1) Δάνειο Α	587.250
2) Δάνειο Β	205.538
3) Δάνειο Γ	88.088
Σύνολα	880.876

3.7.4 Υποχρεώσεις από φόρους

Οφειλόμενος Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2014		293.625
Οφειλόμενος Φ.Μ.Υ. Δ' τριμήνου 2014		117.450
Οφειλόμενο Χ.Μ.Υ. Δ' τριμήνου 2014		11.745
Οφειλόμενος φόρος 15% Δ' τριμήνου 2014		1.469
		424.289
Οφειλόμενος φόρος εισοδ/τος 2014 (ως κατωτέρω ανάλυση)		284.595
Σύνολο		708.884

3.7.5 Υπολογισμός αφορολογήτου αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού (προ φόρου)			1.174.502
πλέον: Λογιστικές διαφορές (Επί πλέον σχηματισθείσα με τους επισφαλείς πελάτες)			205.951
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος			1.380.453
μείον:	Τακτικό αποθεματικό	38.171	
	Φόρος που αναλογεί	20.554	-58.725
μείον:	Πρώτο μέρος	253.841	
	Φόρος που αναλογεί	136.681	-390.522
Υπόλοιπο κερδών για το σχηματισμό του αφορολογήτου αποθεματικού			931.206
Αξία επένδυσης που αναγνωρίζεται για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης			704.701

3.7.6 Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	1.174.502	
πλέον: Μη αναγνωριζόμενη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες:		
— Πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα βιβλία	249.582	
— Πρόβλεψη που αναγνωρίζεται φορολογικά	-43.631	1.380.453
μείον: Αφορολόγητη έκπτωση		-558.723
Κέρδη για φορολογία		821.729
Φόρος εισοδήματος		287.605
πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επομένης χρήσεως 2015		143.803
μείον: Προκαταβολή φόρου παρούσας χρήσεως 2014		-146.813
Υπόλοιπο για καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο		284.595

3.7.7 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

Εισφορές υπέρ Ι.Κ.Α.:		
Επί αποδοχών Δεκεμβρίου 2014		146.813
Επί δώρου Χριστουγέννων 2014		176.175

3.7.8 Μερίσματα πληρωτέα

Οφειλόμενα μερίσματα χρήσεως 2013		9.396
Οφειλόμενα μερίσματα χρήσεως 2014		253.840
Σύνολο		263.236

3.7.9 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Μετοχικό κεφάλαιο

Καταβλημένο κεφάλαιο το οποίο διαιρείται σε 80.000 ονομαστικές μετοχές των 29,36 ευρώ ανά μετοχή		2.349.003
--	--	-----------

3.7.10 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Τακτικά αποθεματικά

Τακτικό αποθεματικό:		
Σχηματισθέν από κέρδη:		
— Της χρήσεως 2010		14681
— Της χρήσεως 2011		23490
— Της χρήσεως 2012		35235
— Της χρήσεως 2013		44044
— Της χρήσεως 2014		38171
Σύνολο		155.621

3.7.11 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων-Αφορολόγητα αποθεματικά

Αφορολόγητο αποθεματικό N.1262					
Επενδύσεις		Αξία Επένδυσης	Σχηματισμός αφορολόγητης έκπτωσης		
			Χρήση 2008	Χρήση 2009	Σύνολο
Βιομηχανοστάσιο		1908565	293625	469801	763426
Σύνολο			293625	469801	763426
Αφορολόγητο αποθεματικό N.1892					
Επενδύσεις		Αξία Επένδυσης	Σχηματισμός αφορολόγητης έκπτωσης		
			Χρήση 2014 Σύνολο		
Μηχάνημα Β		1.174.502	558.723		558.723
Σύνολο			558.723		558.723
Σύνολο αφορολόγητων αποθεματικών					1.322.149

3.7.12 Απογραφή ιδίων κεφαλαίων -Υπόλοιπο κερδών εις νέο

— Υπόλοιπο κερδών χρήσεως 2013	29.363
— Υπόλοιπο κερδών χρήσεως 2014	36.162
Σύνολο	65.525

3.8 Εγγραφές τέλους χρήσης

3.8.1 Ισολογισμός

Για να δημιουργηθεί ο ισολογισμός πρέπει να γίνουν οι εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αντίστοιχα. Όπου στην πρώτη περίπτωση γίνεται χρέωση του ισολογισμού και πίστωση όλων των λογαριασμών του ενεργητικού για να κλείσουν και στην δεύτερη περίπτωση γίνεται χρέωση των λογαριασμών και πίστωση του ισολογισμού. Όσον αφορά τους υπολογισμούς εσόδων και εξόδων θα πρέπει η εταιρία να έχει φροντίσει να υπολογίσει τα έσοδα που εμπίπτουν στο τέλος χρήσεως και ενσωματωθούν στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως. Για τα έξοδα θα πρέπει να γίνει ορθή πρόβλεψη επισφάλειας που να περιλαμβάνει όσον το δυνατόν πιθανές απώλειες προς το τέλος της χρήσης. Η τελική μορφή του ισολογισμού είναι η ακόλουθη:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ 31.12.XX ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ			ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.XX	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ		ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΑΩΝ		Ενεργητικό	Παθητικά
	Χρεωστικά	Πιστωτικά	Χρεωστικά	Πιστωτικά	Χρεωστικά	Πιστωτικά		
Από μεταφορά					21.195.912	20.021.410		
Γήπεδα	587.251						587.251	
Κτήρια	2.671.991						2.671.991	
Αποσβεσθέντα Κτίρια		1.937.928		154.153			-2.092.081	
Μηχανήματα	2.055.378						2.055.378	
Αποσβεσθέντα Μηχανήματα		528.526		264.263			-792.789	
Μεταφορικά Μέσα								
Αποσβεσθέντα Μ.Μ.								
Έπιπλα και Σκεύη	12.772						12.772	
Αποσβεσθέντα Έπιπλα		11.744		1.028			-12.772	
Απογραφή Έτοιμων Προϊ/ων	587.251		734.063	587.251			734.063	
Απογραφή Α' Υλών	440.438		587.251	440.438			587.251	
Αγορές Α' Υλών	4.081.393			4.081.393				
Πελάτες	1.174.502						1.174.502	
Πρόβλεψη επισφάλειας							-132.131	
Γραμμάτια Εισπρακτέα	234.900						234.900	
Παραγγελίες στο Εξωτερικό								
Επιταγές Εισπρακτέες	734.063						734.063	
Πρόβλεψη επισφάλειας							-117.448	
Χρεώστες Διάφοροι	146.813		143.803	146.813			143.803	
Έξοδα Επομένων Χρήσεων								
Ταμείο	587						584	
Καταθέσεις	1.468.127						1.468.127	
Κεφάλαιο		2.349.003						2.349.003

Τακτικό Αποθεματικό		117.450				38.171		155.621
Αφορολόγητα Αποθεματικά		763.426				558.723		1.322.149
Υπόλοιπο Κερδών		29.363				36162		65.525
Προβλέψεις				249.582				0
Προμηθευτές		734.063						734.063
Γραμμάτια Πληρωτέα		440.438		14.681				455.119
Τράπεζες		880.876						880.876
Φόροι-Τέλη		424.289	146.813	143.803		287.605		708.884
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί		322.988						322.988
Μερίσματα Πληρωτέα		9.395				253.841		263.236
Αμοιβές Προσωπικού	1.761.752			1.761.752				
Αμοιβές Τρίτων	146.813			146.813				
Παροχές Τρίτων	587.251			587.251				
Φόροι-Τέλη	44.044			44.044				
Διάφορα Έξοδα	293.624			293.625				
Χρηματοοικονομικά	234.900			234.900				
Αποσβέσεις	2.447		419.444	421.891				
Πωλήσεις Προϊόντων		8.726.106	8.726.106					
Ζημιά από πώληση Παγίου	9.298			9.298				
Προβλέψεις			249.582	249.582				
Συνολικές Διαφορές			14.681	14.681				
ΣΥΝΟΛΟ	17.275.595	17.275.595			21.195.912	21.195.912	7.257.464	7.257.464
Λογαριασμός Εκμετ/σεως								
Απογραφή Ενάρξεως Ετοίμων			587.250					
Απογραφή Ενάρξεως Α Υλών			440.438					
Πλέον: Αγορές			4.081.393					
Μείον: Απογραφή Λήξεως Ετοίμων			-734.063					
Μείον- Απογραφή Λήξεως Α Υλών			-587.251					
Μείον: Αμοιβές Προσωπικού			1.761.752					
Αμοιβές Τρίτων			146.813					
Παροχές Τρίτων			587.251					
Φόροι-Τέλη			44.044					
Διάφορα Έξοδα			293.624					
Χρηματοοικονομικά			234.900					
Αποσβέσεις			421.891					
Μείον: Πωλήσεις				8.726.106				
Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης			1.448.063					

3.8.2 Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης

Αφού έχει ολοκληρωθεί επιτυχώς η σύνταξη του Ισολογισμού της 31/12/XX σειρά έχει η κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της επιχείρησης. Πιο αναλυτικά, όλα τα ποσά των λογαριασμών που συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση απεικονίζονται σε δυο στήλες. Η πρώτη στήλη αφορά τα ποσά της κλειόμενης χρήσης και η δεύτερη αφορά τα ποσά της προηγούμενης χρήσης.

Σε αυτή την κατάσταση μπορούμε να αναλύσουμε περαιτέρω τα κονδύλια των λογαριασμών τα οποία απεικονίζονται με αραβικούς αριθμούς. Τα κονδύλια τα οποία θεωρούνται ασήμαντα μπορούν να συμπτυχθούν αρκεί να υπάρχει ανάλυση τους στο Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Όπως φαίνεται και στο παρακάτω παράδειγμα για κάθε κονδύλι γίνεται αντιστοιχία με τους κωδικούς αριθμούς των λογαριασμών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)		8.726.106
Απογραφή ενάρξεως ετοιμών	587.250	
Πλέον: Κόστος παραχθέντων	6.489.121	
Μείον: Απογρ. λήξεως ετοιμών	-734.063	-6.342.308
Μικτό κέρδος		2.383.798
Μείον: Έξοδα Διοικήσεως	528.085	
Έξοδα Διαθέσεως	172.750	
Χρεωστικοί Τόκοι	234.900	-935.735
Οργανικό Αποτέλεσμα		1.448.063
Έκτακτα-Ανόργανα έξοδα	-14.681	
Έκτακτες Ζημιές	-9.298	
Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	-249.582	-273.561
Καθαρό κέρδος χρήσεως (προ φόρου)		1.174.502

3.8.3 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	1.174.502
Μείον ο φόρος εισοδήματος	-287.605
Κέρδη για διανομή	886.897
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	
Τακτικό αποθεματικό	38.171
Πρώτο μέρος	253.841
Αφορολόγητο αποθεματικό	558.723
Υπόλοιπο κερδών εις νέον	36.162
Σύνολο	886.897

3.8.4 Υπολογισμός συντελεστών μικτού και καθαρού κέρδους

Ο συντελεστής μικτού κέρδους ισούται με το πηλίκο του μικτού κέρδους προς τον κύκλο εργασιών επί τοις εκατό:

$$\text{Συντελεστής μικτού κέρδους} = \frac{\text{Μικτό κέρδος}}{\text{Κύκλος εργασιών}} = \frac{2.383.798}{8.726.106} = 27\%$$

Και ο συντελεστής καθαρού κέρδους υπολογίζεται ως το πηλίκο του καθαρού κέρδους ως προς τον κύκλο εργασιών:

$$\text{Συντελεστής καθαρού κέρδους} = \frac{\text{Καθαρό κέρδος}}{\text{Κύκλος εργασιών}} = \frac{1.174.502}{8.726.106} = 13\%$$

3.8.5 Το προσάρτημα και η έκθεση της Διοίκησης της επιχείρησης.

Τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από την οικονομική ζωή της επιχείρησης, παρόλα αυτά υπάρχουν και στοιχεία τα οποία δεν παρακολουθούνται μέσω της λογιστικής. Για τον λόγο αυτό τις οικονομικές αυτές καταστάσεις συνοδεύουν το προσάρτημα και η έκθεση της διοίκησης της επιχείρησης

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης είναι απαραίτητο διότι μέσω αυτού δίνονται πληροφορίες και γίνονται επεξηγήσεις με σκοπό την διευκόλυνση των άμεσα ενδιαφερομένων ώστε να προσδιορίσουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα ακριβή της αποτελέσματα.

Δεν καταρτίζεται υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις αλλά μόνο από εκείνες για τις οποίες η εκάστοτε νομοθεσία το απαιτεί. Η έκθεση δίνει επεξηγηματικές πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης οι οποίες δεν παρουσιάζονται από τις παραπάνω οικονομικές καταστάσεις ώστε να έχουν καλύτερη πληροφόρηση οι άμεσα ενδιαφερόμενοι.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΣΥΝΟΨΗ

Αρχικά, πέρα από τις πολλές διαφορές που αναλύσαμε παραπάνω, υπάρχει βασική διαφορά στη λογική σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν ενσωματωθεί στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν πολύ λεπτομερέστερες οικονομικές καταστάσεις. Τα Δ.Λ.Π έχουν δομηθεί με βάση τις παρακάτω βασικές αρχές:

- Δίκαιη παρουσίαση
- Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- Αρχή των δεδουλευμένων
- Τη σημαντικότητα
- Τη συγκριτική πληροφόρηση

Επιπλέον, απαιτούνται περισσότερες διευκρινιστικές σημειώσεις. Τα Ε.Λ.Π. απαιτούν επίσης γνωστοποίηση ενός μεγάλου εύρους πληροφοριών ώστε να μπορεί να ενημερώνεται ο κάθε ενδιαφερόμενος αναλυτής για την πορεία της οντότητας.

Γενικά θα λέγαμε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μπορεί να συμβάλλει:

- Στη διαφάνεια των οντοτήτων, ώστε να μπορεί να λειτουργήσει καλύτερα η οικονομία και να κατανεμηθούν δικαιότερα οι πόροι
- Στη συγκρισιμότητα που πηγάζει από τις νέες έννοιες που εισάγει. Πλέον μπορούν να συγκριθούν καλύτερα οι οντότητες μεταξύ τους, από χρόνο σε χρόνο, αλλά και οντότητες μιας χώρας με μιας άλλης
- Στην καθιέρωση ορισμένων θεμελιωδών αρχών που καθιστούν τους νόμους πιο εφαρμόσιμους

Πέραν των απαραίτητων γνωστοποιήσεων οικονομικών στοιχείων πλέον εισάγονται και επιπλέον παράγοντες που πρέπει να γνωστοποιούνται. Η οντότητα θα πρέπει να δημοσιεύει εκτιμήσεις και εξηγήσεις για τις οικονομικές της κινήσεις. Η αιτιολόγηση βοηθάει στη διαφάνεια της οντότητας. Άρα, τα Ε.Λ.Π. προωθούν και την διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα παρουσιάζοντας με όσο πιο ορθό τρόπο την οικονομική θέση της οντότητας.

Σημαντική διαφοροποίηση είναι επίσης και η εισαγωγή της έννοιας της εύλογης αξίας. Η έννοια αυτή βοηθάει στο να προσδιοριστούν όσο το δυνατόν αντικειμενικότερα οι πραγματικές αξίες στην αγορά των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ωστόσο αυτή η μέθοδος δίνει και χώρο σε παρερμηνείες και σε υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις. Ένα παράδειγμα είναι η επιλεκτική τιμολόγηση με βάση τη χώρα δραστηριότητας και τη χώρα βάση της οντότητας.

Άρα θα πρέπει να τονίσουμε ότι δεν αρκεί ένα υγιές νομικό πλαίσιο ώστε να υπάρχει διαφάνεια και ομαλή λειτουργία της αγοράς αλλά και οι κατάλληλοι ελεγκτικοί μηχανισμοί. Ακόμα και ο βαθμός συμμόρφωσης με το νομικό πλαίσιο είναι ένα ιδιαίτερα σημαντικός παράγοντας. Κατά τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. παρατηρήθηκαν κάποια προβλήματα λόγω των βασικών διαφορών μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Δ.Λ.Π οι κυριότερες εκ των οποίων είναι οι εξής:

- Υπήρξε πρόβλημα στην λογιστικοποίηση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων, ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων κτλ
- Η ανάλυση των πληροφοριών με το νέο τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και για κάποιο καιρό αναμένεται να μην υπάρχει εντελώς ορθή εφαρμογή από τις οντότητες κυρίως λόγω των νέων λογιστικών χειρισμών που απαιτούνται και την έλλειψη οικειότητας με τις νέες έννοιες που εισάγονται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Χατζικιάν, Θεοδώρα.(2011). *Διαφορές των Δ.Λ.Π. από τα Ε.Λ.Π.* Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Χαμπουλίδου, Φωτεινή.(2003). *Το Ε.Γ.Α.Σ. σε σύγκριση με τα Δ.Λ.Π.* Πανεπιστήμιο Πειραιά

Γαρεφαλάκης, Θεοδωρής & Διαλυνάς, Παναγιώτης & Σκύβαλος, Μιχάλης.(2010). *Ερμηνεία και ανάλυση του Ε.Γ.Α.Σ.* ΤΕΙ Ηρακλείου

Επαμεινώνδας Μπατσινίλα & Κυριάκος Πατατούκας.(2010). *Σύγχρονη Λογιστική*, Β' Τόμος

IFRS. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, (International Accounting Standards)*. Σημειώσεις

Μαρκάζος, Κ.(2014). *Ο νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Οι αλλαγές και οι προοπτικές*. Ηλεκτρονική βιβλιοθήκη

Πετράκης, Εμμανουήλ. (2014). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: TMS Auditors

Τσόχας, Στέφανος.(2010). *Δ.Λ.Π. διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. ΤΕΙ Κρήτης

Πομόνης, Νικόλαος.(2010).Γενική Λογιστική II. Έκδοση 4^η. Αθήνα : Εκδόσεις Σταμούλη

Αληφάντης, Γεώργιος.(2015).*Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως Βάσει των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία

Taxheaven magazine.(2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η ερμηνευτική Εγκύκλιος για τα ΕΛΠ με όλες τις παραπομπές στα επιμέρους άρθρα του νόμου 4308/2014*, Τεύχος 42

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα

<http://www.taxheaven.gr/search/main/results/searchtype/and/section/news/keyword/%CE%95%CE%9B%CE%A0>