



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΜΗΜΑ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΑΠΟ ΤΙΣ  
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

**ΚΑΡΑΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΧΥΤΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ**

**Επίκουρος Καθηγητής**

**ΠΡΕΒΕΖΑ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018**

# **FIRST APPLICATION OF GREEK ACCOUNTING STANDARDS FROM GREEK BUSINESSES**

**Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Τόπος, ημερομηνία

**Επιτροπή αξιολόγησης**

1. Επιβλέπων Καθηγητής  
Ευάγγελος Χύτης , Επίκουρος Καθηγητής
  
2. Μέλος Επιτροπής  
Ιωάννης Γεωργόπουλος
  
3. Μέλος Επιτροπής  
Χαρίλαος Ναζάκης, Καθηγητής

© Καρλής, Κωνσταντίνος, 2018.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εκ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Καρλής, Κωνσταντίνος

Υπογραφή

## **Ευχαριστίες και αφιερώσεις**

Η παρούσα εργασία αποτελεί μεταπτυχιακή εργασία που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών στη σχολή Οικονομικών και Διοικητικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Ιωαννίνων.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της μεταπτυχιακής μου εργασίας, Επίκουρο Καθηγητή Ευάγγελο Χύτη για την πολύτιμη καθοδήγησή του και την εμπιστοσύνη και εκτίμηση που μου έδειξε.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τους γονείς μου και τα αδέρφια μου για την απεριόριστη ηθική συμπαράσταση που μου προσέφεραν κατά την διάρκεια εκπόνησης της παρούσας μελέτης και να τους την αφιερώσω.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	12
Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	13
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	15
1.1. Έννοια και σκοποί της λογιστικής.....	15
1.1.1.Γενικά.....	15
1.1.2.Έργο και σκοποί της λογιστικής.....	15
1.2. Διακρίσεις της λογιστικής.....	18
1.3. Διακρίσεις των οικονομικών οργανισμών.....	21
1.4. Καταργούμενες διατάξεις κατά την εφαρμογή των ΕΛΠ.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	25
2.1. Η δομή του Νόμου 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	26
2.1.1.Κεφάλαιο 1. Πεδίο Εφαρμογής.....	29
2.1.1.α. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων (οικονομικών μονάδων).....	30
2.1.2.Κεφάλαιο 2. Λογιστικά αρχεία.....	39
2.1.2.α. Διπλογραφικό Σύστημα.....	42
2.1.2.β. Απλογραφικό Σύστημα.....	43
2.1.2.γ. Λοιπές Επεξηγήσεις.....	46
2.1.3. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....	52
2.1.4. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	58
2.1.5. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.....	60
2.1.6.Απλοποιήσεις και απαλλαγές.....	62
2.1.8. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	68
3.1. Μεθοδολογία της έρευνας και δειγματοληπτική τεχνική.....	68
3.2. Σύνταξη του ερωτηματολογίου.....	68
3.3. Αρχιτεκτονική του ερωτηματολογίου.....	69
3.4 Διεξαγωγή της έρευνας.....	69

3.5 Στατιστική επεξεργασία.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	71
4.1.Αποτελέσματα με βάση τις απαντήσεις εργαζομένων σε λογιστικά γραφεία....	71
4.2. Αποτελέσματα σχετικά με τη γνώμη των συμμετεχόντων ως προς την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	72
4.3.Αποτελέσματα σχετικά με τα προβλήματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π.....	73
4.3.1.Αποτελέσματα σχετικά με την κατανόηση των Ε.Λ.Π.....	73
4.3.2. Αποτελέσματα ως προς την ετοιμότητα των Ελληνικών εταιρειών κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη.....	74
4.3.3. Αποτελέσματα ως προς την προετοιμασία της εταιρείας ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και ως την μηχανογράφηση.....	75
4.3.4.Αποτελέσματα ως προς τη δυσκολία στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	76
4.3.5.Αποτελέσματα ως προς την επαρκή ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π.....	77
4.4.Γενική αξιολόγηση του περιεχομένου των Ε.Λ.Π.....	78
4.4.1.Αποτελέσματα ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθά στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στην μείωση της γραφειοκρατίας.....	78
4.4.2.Αποτελέσματα σχετικά με το αν το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις Ελληνικές επιχειρήσεις.....	79
4.4.3.Αποτελέσματα σχετικά με το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν.....	80
4.4.4.Αποτελέσματα σχετικά με το αν σε γενικές γραμμές τα διπλογραφικά είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά.....	81
4.5.Αποτελέσματα σχετικά με τα Ε.Λ.Π. και το εσωτερικό των επιχειρήσεων.....	82
4.5.1.Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης.....	82
4.5.2.Αποτελέσματα σχετικά με το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης.....	83
4.5.3.Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.....	84
4.6.Αποτελέσματα σχετικά με την αξιολόγηση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π.....	85



4.6.1.Αποτελέσματα σχετικά με το αν υπάρχει εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	85
4.6.2. Αποτελέσματα σχετικά με τα προβλήματα που διαπιστώνονται από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.....	86
4.6.3. Αποτελέσματα σχετικά με τη δυσκολία που μπορεί να παρουσιαστεί από τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν.....	87
4.6.4. Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα ΕΛΠ πετυχαίνουν να μειώσουν το λειτουργικό κόστος.....	88
4.7.Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και το επάγγελμα του λογιστή .....	89
4.7.1. Αποτελέσματα σχετικά με τη βελτίωση στις αποδοχές του Λογιστή.....	89
4.7.2.Αποτελέσματα σχετικά με τις θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή.....	90
4.7.3.Αποτελέσματα σχετικά με την αλλαγή στην αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης.....	91
4.7.4. Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και την ανάδειξη του επαγγέλματος του λογιστή.....	93
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΥΖΗΤΗΣΗ .....	94
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	96
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	100
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	
Πίνακας 1. Κατάταξη οντοτήτων με βάση το μέγεθος τους.....	32
Πίνακας 2. Υπολογισμός μέσου όρου προσωπικού.....	34
Πίνακας 3. Παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος μιας ανώνυμης εταιρείας για τα έτη 2012-2014 για τα εξής μεγέθη.....	37
Πίνακας 4. Παράδειγμα αλλαγής μεγέθους οντότητας.....	38
Πίνακας 5. Υποχρέωση σύνταξης καταστάσεων με βάση μεγέθους οντότητας.....	60
Πίνακας 6. Προσωπικά στοιχεία δείγματος εργαζομένων.....	71
ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	
Διάγραμμα 1. Αποτελέσματα σχετικά με την κατανόηση των Ε.Λ.Π.....	73

Διάγραμμα 2. Αποτελέσματα ως προς την ετοιμότητα των ελληνικών εταιρειών κατά της εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και τη μηχανογραφική υποστήριξη.....	74
Διάγραμμα 3 . Αποτελέσματα ως προς την προετοιμασία της εταιρείας ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και τη μηχανογράφηση.....	75
Διάγραμμα 4. Αποτελέσματα ως προς τη δυσκολία στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	76
Διάγραμμα 5. Αποτελέσματα ως προς την επαρκή ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π.....	77
Διάγραμμα 6. Αποτελέσματα ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθά στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στη μείωση της γραφειοκρατίας.....	78
Διάγραμμα 7. Αποτελέσματα σχετικά με το αν το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις Ελληνικές επιχειρήσεις.....	79
Διάγραμμα 8. Αποτελέσματα σχετικά με το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν.....	80
Διάγραμμα 9. Αποτελέσματα σχετικά με το αν σε γενικές γραμμές τα διπλογραφικά είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά.....	81
Διάγραμμα 10. Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης.....	82
Διάγραμμα 11. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης.....	83
Διάγραμμα 12. Τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.....	84
Διάγραμμα 13. Εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.....	85
Διάγραμμα 14. Διαπίστωση προβλημάτων από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.....	86
Διάγραμμα 15. Δυσκολία που μπορεί να παρουσιαστεί από τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν.....	87
Διάγραμμα 16. Ε.Λ.Π. και μείωση λειτουργικού κόστους.....	88
Διάγραμμα 17. Βελτίωση στις αποδοχές του Λογιστή.....	89
Διάγραμμα 18. Θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή.....	90

Διάγραμμα 19. Αλλαγή στην αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης.....	92
Διάγραμμα 20. Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και την ανάδειξη του επαγγέλματος του λογιστή.....	93

## **ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ**

ΑΕ: Ανώνυμη Εταιρεία

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΕΓΛΣ: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΕ: Ετερόρρυθμη Εταιρεία

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΕΠΕ: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΚΒΣ: Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

ΚΦΑΣ: Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ΝΠΔΔ: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

ΝΠΙΔ: Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου

ΟΕ: Ομόρρυθμη Εταιρεία

ΠΔ: Προεδρικό Διάταγμα

ΠΟΛ: Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος

ΦΤΜ: Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές

# Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, με στόχο την ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό - ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναφερθούν οι σημαντικότερες αλλαγές που επιφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να εντοπιστούν τα πιθανά μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή τους από τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό πραγματοποιήθηκε έρευνα με την μέθοδο του ερωτηματολογίου σε δείγμα ατόμων που ασκούν το επάγγελμα του λογιστή και του βοηθού λογιστή ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή και ως εργαζόμενοι σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την Ελληνική Λογιστική Τυποποίηση.

Από τα ευρήματα της έρευνας προκύπτει ότι ο νόμος για την εφαρμογή των ΕΛΠ είναι πλήρως κατανοητός και καθίσταται απαραίτητος για την καταπολέμηση της πολυνομίας και της γραφειοκρατίας. Τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι σημαντικά και τα καθιστούν ένα χρήσιμο εργαλείο για τις ελληνικές επιχειρήσεις και μία σοβαρή προσπάθεια συγκέντρωσης του μεγαλύτερου συνόλου της φορολογικής νομοθεσίας καθώς υπηρετείται η ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Επιπλέον, δίνεται βάση στην απεικόνιση με μεγάλη ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες μπορούν να γίνουν πιο εύκολα κατανοητές από τους επενδυτές οι οποίοι μπορούν στη συνέχεια να αξιολογήσουν κατά πόσο μία επένδυση μπορεί να είναι συμφέρουσα.

**Λέξεις κλειδιά:** Λογιστής, Ε.Λ.Π., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Μετάβαση

## **SUMMARY**

The Greek Accounting Standards (Law 4308/2014) incorporate in the domestic legislation the accounting provisions of Directive 34/2013 / EU, aiming at the consolidation, completion and upgrading of the accounting rules of the country in order to create an integrated and operational accounting - regulatory business framework.

The purpose of this paper is to highlight the major changes brought about by Greek Accounting Standards and to identify the possible disadvantages and advantages that arise from their application by Greek companies. For this purpose a questionnaire survey was carried out on a sample of persons practicing the profession of accountant and assistant accountant as freelancers or as employees of enterprises that apply the Greek Accounting Standardization.

The research findings show that the law on the implementation of the G.A.S. is fully understood and becomes indispensable for combating multiplicity and bureaucracy. Benefits from the implementation of the G.A.S. are important and make them a useful tool for Greek businesses and a serious effort to bring together the largest body of tax legislation as the need for transparency, reliability and comparability of financial information is served. In addition, it provides a basis for accurately depicting the financial statements, which can be more easily understood by investors who can then assess whether an investment can be advantageous.

**Keywords:** Accountant, G.A.S., Greek Accounting Standards, Transition

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

### **1.1. Έννοια και σκοποί της λογιστικής**

#### **1.1.1. Γενικά**

Λογιστική είναι η επιστήμη, που ασχολείται με την συστηματική συλλογή και παροχή κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες προέρχονται από τους οικονομικούς οργανισμούς και είναι απαραίτητες για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η λογιστική αποτελεί σύστημα γνώσεων, μέσα στα πλαίσια των οικονομικών, νομικών και κοινωνικών κανόνων, με γενικά παραδεκτές βασικές αρχές και μεθόδους επισημάνσεως, αναλύσεως, καταγραφής ή υπολογισμού, παρακολούθησεως και παρουσιάσεως λογιστικών πληροφοριών.

Οι λογιστικές πληροφορίες, αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού (ενός αρμονικού συνόλου υπολογισμών), και επιτρέπουν σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν, να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και την κοινωνική και οικονομική πολιτική, γιατί με αυτές συνδέονται η μικροοικονομία με τη μακροοικονομία.

#### **1.1.2. Έργο και σκοποί της λογιστικής**

##### **Οι σκοποί της λογιστικής**

Η Λογιστική που έχει ως αντικείμενο την παρακολούθηση της περιουσίας της οικονομικής μονάδας επιδιώκει την επίτευξη των παρακάτω σκοπών:

- α) Η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκροτήσεως του οικονομικού οργανισμού.
- β) Η διενέργεια ελέγχων και
- γ) Η παροχή αρμονικών αριθμητικών στοιχείων, με βασική πηγή τους λογαριασμούς.

##### **Το έργο της λογιστικής**

Το έργο της λογιστικής αποτελείται από δυο σκέλη. Το πρώτο σκέλος είναι η λογιστική τεχνική. Αυτή αφορά την τεχνική της οργάνωσης και σχεδίασης των βιβλίων, στοιχείων και λογαριασμών, τη συλλογή κατά χρονολογική σειρά,

καταγραφή και παρακολούθηση των επιθυμητών πληροφοριών, από τα λογιστικά γεγονότα και τη διενέργεια ελέγχων.

Το δεύτερο σκέλος είναι η διοικητική λογιστική, η οποία ασχολείται με τη διερεύνηση και αξιολόγηση των πληροφοριών που παρέχονται, για τη διενέργεια προβλέψεων και τη λήψη αποφάσεων. (Κοντάκος Α.Γ. 2001)

## **Ανάλυση του έργου και των σκοπών της λογιστικής**

Με βάση όσα αναφέρθηκαν παραπάνω:

α) Η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκροτήσεως του οικονομικού οργανισμού πραγματοποιείται :

1. Με την απογραφή, με την οποία προσδιορίζεται, καταγράφεται και αποτιμάται η περιουσιακή συγκρότηση του οικονομικού οργανισμού με κάθε λεπτομέρεια κατά είδος, ποσότητα, ποιότητα και αξία, με το ίδιο για όλα τα περιουσιακά στοιχεία νομίσματα και σε ορισμένη χρονική στιγμή.

2. Με τους λογαριασμούς, που αποτελούν τα κύρια όργανα της λογιστικής. Είναι πίνακες στους οποίους γράφονται κατά είδος, υποομάδες και ομάδες, ποσότητα αξία κ.λ.π., τα περιουσιακά στοιχεία και παρακολουθούνται η θέση και οι μεταβολές (κινήσεις) τους, κατά χρονολογική σειρά και αιτιολογημένα.

3. Με τις συσχετίσεις των λογαριασμών εσόδων και εξόδων, για τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά κλάδους δραστηριότητας, καθώς και του συνολικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου.

β) Η διενέργεια των ελέγχων.

Οι έλεγχοι γίνονται από ελεγκτές του οικονομικού οργανισμού (εσωτερικοί ελεγκτές), που είναι διευθυντές, λογιστές κ.λπ. και από τρίτους (εξωτερικοί ελεγκτές) που δεν ανήκουν στο προσωπικό του, όπως ελεγκτές λογιστές, ελεγκτές Δ.Ο.Υ. κ.λπ.

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε τακτικούς, όταν γίνονται σε κανονικά χρονικά διαστήματα και έκτακτους. Ακόμη διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς, ελέγχους διαχειρίσεων, ελέγχους προγραμμάτων, κ.λπ.

Τους ελέγχους μπορούμε να τους διακρίνουμε σε

1. Τυπικούς, αν δηλαδή χρησιμοποιήθηκαν τα κατάλληλα παραστατικά εγγραφών, και αν έχουν τις υπογραφές των αρμόδιων οργάνων.



2. Αριθμητικούς, αν είναι ορθές οι αριθμητικές πράξεις που έχουν γίνει στα διάφορα παραστατικά (τιμολόγια , αποδείξεις κ.λπ.), όπως και στα λογιστικά βιβλία.
3. Ορθότητας και εμπρόθεσμης καταχωρήσεως των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία.
4. Ουσιαστικούς δηλαδή σε ελέγχους των διάφορων διαχειρίσεων, όπως ελέγχους εισαγωγών, εξαγωγών, εισπράξεων, αποθεμάτων. Οι έλεγχοι αυτοί στηρίζονται σε απογραφές και είναι μερικοί ή ολικοί, γενικοί ή δειγματοληπτικοί. Οι ουσιαστικοί έλεγχοι πρέπει να γίνονται σε σύντομα χρονικά διαστήματα και προληπτικά, για να προλαμβάνονται δυσάρεστες καταστάσεις, όπως λάθη, καταχρήσεις, υπεξαίρεσεις.
5. Νομιμότητας, τόσο των διαχειριστικών πράξεων, όσο και των λογιστικών καταχωρήσεων, όπως υπολογισμοί ποσών αποσβέσεων, αποθεματικών κεφαλαίων, χρησιμοποίηση δανείων που δόθηκαν για ορισμένο σκοπό.

γ) Η παροχή αρμονικών αριθμητικών στοιχείων από τους λογαριασμούς και τις διάφορες άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Τα στοιχεία αυτά χρησιμεύουν για τη μελέτη της ζωής και της δράσεως του οικονομικού οργανισμού, π.χ. για τη μελέτη της δομής της περιουσιακής συγκροτήσεώς του, της παραγωγικότητας, της αποδοτικότητας, της ρευστότητας, της κυκλοφοριακής ταχύτητας, του νεκρού σημείου, των διαχρονικών συγκρίσεων, των θέσεων και των κινήσεων των διάφορων περιουσιακών στοιχείων, της συγκρίσεως του με άλλους ομοειδείς οργανισμούς κ.λπ.

Οι κυριότερες λογιστικές (ή οικονομικές) καταστάσεις, είναι οι λογαριασμοί γενικά, ο ισολογισμός, οι εκμεταλλεύσεις, τα αποτελέσματα χρήσεως, η διανομή των κερδών, τα ισοζύγια , οι γενικοί και ειδικοί προϋπολογισμοί και απολογισμοί κ.λπ.

Τα στοιχεία αυτά αποτελούν αντικείμενα μελέτης από τους μελετητές ή ερευνητές, οι οποίοι διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς:

1. Εσωτερικοί μελετητές, είναι αυτοί που παίρνουν μέρος στη διοίκηση και διαχείριση του οικονομικού οργανισμού και ερευνούν, για τη λήψη σωστών αποφάσεων για τη δραστηριότητα του. Δηλαδή οι ιδιοκτήτες, διευθυντές, λογιστές, διαχειριστές κ.λπ. του οικονομικού οργανισμού.
2. Εξωτερικοί μελετητές, είναι αυτοί που δεν συμμετέχουν στη διοίκηση και διαχείριση του οικονομικού οργανισμού, αλλά μελετούν την πορεία του για

διαφορετικούς ο καθένας λόγους. Στους εξωτερικούς μελετητές περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι:

α) Το δημόσιο, για την άσκηση της οικονομικής, κοινωνικής και δημοσιονομικής του πολιτικής.

β) Οι τράπεζες και τα άλλα πιστωτικά ιδρύματα, για χορηγήσεις δανείων, προεξοφλήσεις αξιών, χορηγήσεις εγγυήσεων, έλεγχο διαθέσεως πιστώσεων κ.λπ.

γ) Τα επαγγελματικά σωματεία και επιμελητήρια, που είναι σχετικά με τον κλάδο στον οποίο ανήκει ο οικονομικός οργανισμός, για την πιο ορθή επίλυση των προβλημάτων του κλάδου.

δ) Το προσωπικό του οικονομικού οργανισμού, για να αισθάνεται περισσότερη οικονομική ασφάλεια, από τη γνώση της πορείας του οργανισμού.

ε) Τα εργατικά σωματεία για την επίλυση εργατικών θεμάτων.

στ) Η τοπική αυτοδιοίκηση, για τη μελέτη και επίλυση τοπικών οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων.

ζ) Οι προμηθευτές, δανειστές, πελάτες κ.λπ., για τη ρύθμιση των σχέσεων τους με τον οικονομικό οργανισμό.

η) Οι ανταγωνιστές, για να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, που θα παρουσιάσει κατά τη λειτουργία του ο οργανισμός.

θ) Διάφοροι άλλοι μελετητές, όπως ιδρύματα ερευνών, στατιστική υπηρεσία, επιστήμονες ερευνητές, ειδικά γραφεία μελετών. (Κοντάκος Α.Γ. 2001)

## **1.2. Διακρίσεις της λογιστικής**

Καταρχάς η λογιστική με βάση το περιεχόμενό της μπορεί να διακριθεί σε Γενική Λογιστική και Ειδική Λογιστική κατά κλάδο επιχειρήσεων.

Η μεν πρώτη περιλαμβάνει τις βασικές αρχές και κανόνες που εφαρμόζονται σε όλες τις ιδιωτικές οικονομικές μονάδες, ανεξάρτητα από τον οικονομικό κλάδο που ανήκουν και τη νομική τους μορφή, η δε δεύτερη που αναλύεται παραπέρα σε Τραπεζική Λογιστική, Ναυτιλιακή, Ασφαλιστική, Εμπορική, Βιομηχανική ή Λογιστική κόστους, η οποία ασχολείται με τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων των επιχειρήσεων.

Μια άλλη διάκριση της λογιστικής γίνεται με βάση την ομάδα των ανθρώπων που εξυπηρετεί. Έτσι μπορεί να διακριθεί σε:

-Χρηματοοικονομική Λογιστική, που παρέχει πληροφορίες στους εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους, όπως μετόχους, προμηθευτές, τράπεζες, κράτος. Οι πληροφορίες παρέχονται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική έχει το ίδιο περιεχόμενο με τη Γενική Λογιστική και

-Διοικητική Λογιστική, που παρέχει πληροφορίες στους εντός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους (Γεν. Διευθυντές, Διευθυντές τμημάτων, Διοικητικό Συμβούλιο και γενικά στο προσωπικό, σε όλα τα διοικητικά επίπεδα του οργανισμού). Η Διοικητική Λογιστική έχει το ίδιο περιεχόμενο με τη Λογιστική κόστους.

Ακόμη με βάση την ιδιότητα του φορέα της διακρίνεται σε

- Δημόσια Λογιστική, που εφαρμόζεται σ' όλες τις κρατικές υπηρεσίες, τα ΝΠΔΔ και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

-Ιδιωτική Λογιστική, που εφαρμόζεται στις Ιδιωτικές Οικονομικές μονάδες.

Επίσης με βάση τη Νομική μορφή των Οικονομικών μονάδων διακρίνεται σε

-Λογιστική Εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ).

- Λογιστική Ατομικών επιχειρήσεων (συμπίπτει με τη Γενική Λογιστική).

- Λογιστική Σωματείων.

- Λογιστική Συλλόγων.

- Λογιστική Ιδρυμάτων κ.ά.

Μια ακόμη διάκριση τη λογιστικής μπορεί να γίνει με βάση την Ακαδημαϊκή Διδασκαλία της σε:

-Βασικές Αρχές Λογιστικής που ασχολείται με τις βασικές έννοιες και αρχές της Λογιστικής και συγκεκριμένα με την Απογραφή και τον Αρχικό ισολογισμό, την καταχώρηση των συναλλαγών στο Ημερολόγιο και το Καθολικό, τη σύνταξη ισοζυγίων, τις εγγραφές προσαρμογής και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσεως.

-Μέση Λογιστική. Αυτή ασχολείται με θέματα όπως ανάλυση και διερεύνηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τη χρήση αριθμοδεικτών, με ειδικά στοιχεία του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσης», όπως ασυνήθιστα και σπάνια στοιχεία (κέρδη, ζημιές χρεογράφων, διαγραφές απαιτήσεων), μη συνεχιζόμενες λειτουργίες (κόστος κεφαλαίου, κόστος δανεισμού ή αντιμετώπιση των αποθεματικών, συνταξιοδοτήσεις).

-Προχωρημένη Λογιστική, που ασχολείται πλέον με εξειδικευμένα θέματα, όπως Λογιστική Συναλλάγματος, Λογιστική εταιρειών, με θυγατρικές με μικρό ή μεγάλο ποσοστό συμμετοχής σ' αυτές και τρόπος παρουσίασης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, εξαγορές μετοχών επικαρπίας και τρόπος λογιστικής τους αντιμετώπισης, χρηματικές μετατροπές χρηματοοικονομικής κατάστασης πολυεθνικών και κίνδυνος αυτών, πλάνα συμμετοχών εργαζομένων στις μετοχές της επιχείρησης κ.λπ.

Τέλος, η λογιστική μπορεί να διακριθεί και με βάση τις επιταγές των Νόμων σε:

-Φοροτεχνική Λογιστική, που ασχολείται με την προσαρμογή και τήρηση των κατάλληλων λογιστικών βιβλίων και στοιχείων από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, με οδηγό τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)

-Ελεγκτική Λογιστική, που ασχολείται με τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών και την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν από τη δημοσίευσή τους. Η ελεγκτική διακρίνεται σε εσωτερική και εξωτερική. Αυτή διενεργείται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και τους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Η λογιστική έχει εφαρμογή στους κάθε φύσεως και μορφής οικονομικούς οργανισμούς, που λέγονται και οικονομικές μονάδες. Ασχολείται με τη συστηματική συλλογή και επεξεργασία αρμονικών αριθμητικών στοιχείων, που χρησιμεύουν για διαπιστώσεις, διερευνήσεις και λήψεις αποφάσεων, οι οποίες αφορούν την οικονομική ζωή.

Οικονομικοί οργανισμοί είναι το εμπορικό κατάστημα, το περίπτερο, η βιοτεχνία, το θέατρο, η τράπεζα, το νοσοκομείο, το ίδρυμα, το ιατρείο, το υπουργείο και πλήθος άλλοι.

Η κατανόηση του έργου και των σκοπών της λογιστικής, τα προβλήματα που έχει να επιλύσει, καθώς και οι δυσκολίες που αντιμετωπίζει, απαιτούν να δοθεί μία εικόνα της έννοιας, της σημασίας και των βασικών διακρίσεων των οικονομικών οργανισμών. (Γκίκας, Δ. και Παπαδάκης, Α. 2012)

### **1.3. Διακρίσεις των οικονομικών οργανισμών**

Οι οικονομικοί οργανισμοί μιας χώρας είναι πολυάριθμοι και οι διακρίσεις τους μπορούν να γίνουν με διάφορα κριτήρια, όπως κοινωνικά, οικονομικά, νομικά, διοικητικά, οργανικά.

Παραθέτονται οι κυριότερες από τις διακρίσεις αυτές, επειδή είναι χρήσιμες για την αντιμετώπιση των ειδικών προβλημάτων της λογιστικής τους οργανώσεως.

Ειδικότερα, οι οικονομικοί οργανισμοί χωρίζονται σε:

Εξισωτικούς, που επιδιώκουν να πραγματοποιήσουν τόσα έσοδα, όσα είναι και τα έξοδα τους. Εξισωτικοί οικονομικοί οργανισμοί είναι τα δημόσια, δημοτικά κοινωνικά και άλλα κοινωφελή ιδρύματα, όπως τα κρατικά μουσεία, κρατικά θέατρα.

Επεκτατικούς ή Κτητικούς, που είναι, όπως οι προηγούμενοι, με τη διαφορά ότι επιδιώκουν πλεόνασμα εσόδων, σε σύγκριση με τα έξοδα τους. Επιδιώκουν δηλαδή κέρδος με σκοπό την αύξηση της δραστηριότητας τους, όπως π.χ. τα κρατικά νοσοκομεία που το κέρδος τους προορίζεται για την κτιριακή επέκτασή τους, την αγορά εξοπλισμού κ.λπ.

Επιχειρήσεις ή κερδοσκοπικούς ή ποριστικούς οργανισμούς, που επιδιώκουν κέρδος, με σκοπό την αύξηση της ατομικής περιουσίας του φορέα τους, όπως π.χ. τα εμπορικά καταστήματα, οι βιοτεχνίες, οι βιομηχανίες, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Οι εξισωτικοί και κτητικοί οικονομικοί οργανισμοί, επειδή αποβλέπουν μόνο στο κοινό συμφέρον, ονομάζονται και κοινωφελείς. Ενώ οι επιχειρήσεις, επειδή αποβλέπουν και στο συμφέρον του φορέα τους, ονομάζονται και ιδιωφελείς.

(Κοντάκος, Α.Γ. 2001)

### **1.4. Καταργούμενες διατάξεις κατά την εφαρμογή των ΕΛΠ.**

Με τις διατάξεις του αρ.38 παρ.1 του Ν.4308/2014, καταργείται από την 1η Ιανουαρίου 2015 η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.

Στο Κεφάλαιο 2 ορίζονται ζητήματα σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων από τις οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του Ν.4308/2014, ενώ σε συνδυασμό με το Κεφάλαιο 3 ενσωματώνονται οι διατάξεις που καλύπτουν τον καταργούμενο ΚΦΑΣ.

Εισάγονται οι όροι «Λογιστικά Αρχεία» και «Λογιστικά Στοιχεία», αντικαθιστώντας τους όρους «βιβλία και στοιχεία» που ίσχυαν στο παρελθόν.

Αντικαθίστανται οι όροι «Απλογραφικά» και «Διπλογραφικά» βιβλία, με τους όρους «Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα» και το «Πλήρες Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα».

Προβλέπεται η τήρηση νέου σχεδίου λογαριασμών, όσον αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενο τους, το οποίο παρατίθεται στο παράρτημα Γ' του νόμου.

Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες, να χρησιμοποιήσουν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014 ενώ υποχρεούνται ταυτόχρονα οι οντότητες κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Προβλέπεται ότι τα λογιστικά αρχεία τηρούνται στα Ελληνικά, ενώ τα λογιστικά στοιχεία επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική γλώσσα.

Επισημαίνεται ότι από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιοδήποτε.

Στο Κεφάλαιο 2 ορίζονται ζητήματα σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων από τις οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του Ν.4308/2014, ενώ σε συνδυασμό με το Κεφάλαιο 3 ενσωματώνονται οι διατάξεις που καλύπτουν τον καταργούμενο ΚΦΑΣ. Επίσης η Διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία: α) τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, β) συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου, και γ) υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Ορίζονται τα αρχεία που πρέπει να τηρούνται από τις οντότητες, ανά περίπτωση.

Προκύπτει ότι, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.

Ορίζεται ως φορολογική βάση, η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Προβλέπεται ότι, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, και δεν εξετάζονται αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σχετικά με την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους για σκοπούς του νόμου.

Ισχύει ο κανόνας ότι, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά στην οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται για οποιοδήποτε λόγο και όχι μόνο λόγω πώλησης, είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο, είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης.

Προκύπτει ότι, ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας (και όχι απαραίτητα στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης). Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

Είναι απαραίτητο να προκύπτει τόσο η αρχική καταχώριση, όσο και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή, όταν πραγματοποιούνται διορθωτικές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) μετά την οριστικοποίηση των εγγραφών.

Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος τήρησης και διαφύλαξης των αρχείων και των στοιχείων. Αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αφορούν, υπό την προϋπόθεση ότι διατίθενται στον έλεγχο, εντός εύλογου χρόνου, εφόσον τους ζητηθεί.

Ισχύει 5ετής υποχρέωση (από τη λήξη της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου) διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή του συνόλου των λογιστικών αρχείων, τα οποία

πρέπει να τηρεί κάθε οντότητα, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικός χρόνος φύλαξης από διατάξεις άλλων νόμων. (tax bulletin, 2015)



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) δημιουργούν ένα σύγχρονο, ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό πλαίσιο, καταπολεμώντας αποτελεσματικά τη χρόνια λογιστική πολυνομία. Βασικός στόχος είναι η απλοποίηση, η μείωση του διοικητικού κόστους για τους λογιστές και τις επιχειρήσεις, η βελτίωση της ασφάλειας δικαίου.

Το γεγονός ότι επιτυγχάνεται ο στόχος γίνεται φανερό από τη μελέτη του νομοσχεδίου και την αντιπαραβολή του με τις λογιστικές ρυθμίσεις που ισχύουν σήμερα και είναι διάσπαρτες σε πολλά νομοθετήματα, συχνά αντιφατικές, ασαφείς ή ελλιπείς.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.1. Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014 ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Ο νόμος 4308/2014 (αποτελούμενος από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα) ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του ν. 4093/2012. Το νομοθέτημα στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

### **Η δομή του Νόμου περιλαμβάνει τα κάτωθι κεφάλαια:**

Στο Κεφάλαιο 1 αναπτύσσεται το πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων που περιλαμβάνονται στα άρθρα 1-2 : Εδώ ορίζονται οι οντότητες που εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, καθορίζεται η διάκριση των οντοτήτων βάσει μεγέθους, διευκρινίζονται οι κατηγορίες που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 2 αναπτύσσονται τα λογιστικά αρχεία που περιλαμβάνονται στα άρθρα 3-7: Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται οι διατάξεις που είναι σχετικές με τα Λογιστικά Αρχεία και αντικαθιστούν (μαζί με το Κεφάλαιο 3) τον Κ.Φ.Α.Σ. Στον παρόντα νόμο οι όροι “επιτηδευματίας” του Κ.Β.Σ., ή “Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών” του Κ.Φ.Α.Σ., δεν χρησιμοποιούνται, αλλά εισάγεται ο νέος όρος

“οντότητες”. Εισάγεται επίσης ο όρος “αρχεία” ο οποίος αναφέρεται στα τηρούμενα βιβλία, καθώς και στα στοιχεία (παραστατικά).

Καταγράφονται οι λογαριασμοί που πρέπει να τηρούνται, με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας, όπως των εσόδων, των κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και πάσης φύσης εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Επίσης, ορίζεται η ανάγκη παρακολούθησης και σε λογιστική και σε φορολογική βάση (για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων).

Στην παρ. 9 του άρθρου 3 ορίζεται ρητά ότι εναλλακτικά του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών, κάθε οντότητα που υπόκειται σ' αυτόν τον Νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το Σχέδιο Λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014.

Οι οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία τηρούν ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό και ισοζύγιο. Οι οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία παρακολουθούν διακεκριμένα κατά κατηγορία έσοδα, αγορές, έξοδα, φόρους και τέλη καθώς και κέρδη, ζημίες.

Ακόμη, οι οντότητες τηρούν, κατά περίπτωση, αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους, αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, αρχείο αποθεμάτων τρίτων, αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων, αρχείο περιουσιακών και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 3 αναπτύσσονται τα παραστατικά πωλήσεων που περιλαμβάνονται στα άρθρα 8-15: Το κεφάλαιο αναφέρεται στα παραστατικά πωλήσεων. Δεν υπάρχουν ουσιαστικές διαφοροποιήσεις σε σχέση με τα αντίστοιχα άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ., με το άρθρο 10 εισάγεται η έννοια του απλοποιημένου τιμολογίου και επαναδιατυπώνεται η διάταξη για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση πώλησης αγαθών ορίζεται το αργότερο μέχρι τη 15η μέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών, ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας κατά περίπτωση. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 4 αναπτύσσονται οι αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περιλαμβάνονται στα άρθρα 16-17: Σχετικά με την κατάρτιση των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων τονίζεται ότι όπου η εφαρμογή έρχεται σε σύγκρουση με την αρχή της “εύλογης παρουσίασης” επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 5 που αναπτύσσονται οι κανόνες επιμέτρησης και περιλαμβάνονται στα άρθρα 18 -28:

Αξιοσημείωτο είναι ότι στις διατάξεις περί αποσβέσεων αναφέρεται και πάλι η φθίνουσα μέθοδος και προστίθεται και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων, που δεν αναγνωρίζονται όμως φορολογικά, καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2013, από την 1/1/2013 και μετά εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 6 που αναπτύσσονται το προσάρτημα (Σημειώσεις) και οι απαλλαγές και περιλαμβάνονται στα άρθρα 29-30 : Ενδιαφέρον παρουσιάζει η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 30 σχετικά με την απαλλαγή από την υποχρέωση διενέργειας φυσικής απογραφής για τις επιχειρήσεις που ο τζίρος τους δεν υπερβαίνει τα 150.000 ευρώ για τις χρήσεις από 1/1/2015 και μετά. Δεν επανέρχεται το καθεστώς της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν 2238/1994, όπου προβλεπόταν ότι αντί απογραφής υπολογιζόταν το 10% των αγορών της προηγούμενης περιόδου, αλλά πλέον οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδο. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 7 που αναπτύσσονται οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και περιλαμβάνονται στα άρθρα 31-36: Διατυπώνονται οι προϋποθέσεις και οι κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (Καραμάνης Κ. 2014)

Στο Κεφάλαιο 8 που αναπτύσσονται η πρώτη εφαρμογή και οι μεταβατικές διατάξεις και περιλαμβάνονται στα άρθρα 37-40: Ορίζεται ότι τα κεφάλαια 4 έως 7 καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθεται σε εφαρμογή για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Τα κεφάλαια 1 έως 3 που αναφέρονται στην κατηγοριοποίηση των οντοτήτων και τον πρώην Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά για συγκεκριμένες ρυθμίσεις.

Με το Νόμο 4308/2014, μεταξύ άλλων καταργούνται:

- Ο Ν.2065/1992 στα άρθρα που αφορούν την αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.
- Ο Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαρ. Ε1, παρ. Ε του Ν.4093/2012)
- Ο Ν 1809/1988 για τις Φ.Τ.Μ., και τους φορολογικούς μηχανισμούς
- Οι διατάξεις του Ν.2190/1920 για τις Α.Ε., και του Ν. 3190/1995 για τις Ε.Π.Ε., του Ν.4072/2012 για τις Ι.Κ.Ε., σχετικά με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Το Π.Δ. 1123/1980 που εισήγαγε το Ε.Γ.Λ.Σ., στο Ελληνικό Δίκαιο (εκτός από το Σχέδιο λογαριασμών, καθώς παρότι δεν εξαιρείται από την κατάργηση στην αναφορά της περ. Στ του άρθρου 9 επιτρέπεται η χρησιμοποίησή του), καθώς και τα κλαδικά Λογιστικά Σχέδια των Ασφαλιστικών και Τραπεζικών επιχειρήσεων. (Καραμάνης Κ. 2014)

### **2.1.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Οι παρακάτω οντότητες πρόσωπα (οικονομικές μονάδες) εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) :

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 ν. 4270/2014.

Έτσι, καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την προηγούμενη περίπτωση γ υπόκειται στις

ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων, συμπεριλαμβανομένων και των αλλοδαπών νομικών προσώπων.

Ενδεικτικά, στην προηγούμενη περίπτωση γ εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:

- α) αποκτούν πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και
- β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητας τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Συνεπώς, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν από αυτό το νόμο. Εννοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

(Παπαδέας Π. 2013).

### **2.1.1.α.Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων (οικονομικών μονάδων)**

Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθος τους στις παρακάτω κατηγορίες

1. Πολύ μικρές οντότητες. Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Ειδικά οι οντότητες της περίπτωσης γ του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

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

α) Σύνολο ενεργητικού 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

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

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

α) Σύνολο ενεργητικού : 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

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

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

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

## Πίνακας 1.Κατάταξης οντοτήτων με βάση το μέγεθος τους

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	10	350.000	≤700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤50	≤4.000.000	≤8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤250	≤20.000.000	≤40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Πηγή: Παπαγιάννης Ν.(2016)

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες)

Υπάρχουν και κάποιες κατηγορίες οντοτήτων για τις οποίες δεν ισχύει η ταξινόμηση βάσει μεγέθους για λογιστικούς σκοπούς. Οι κατηγορίες αυτές δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου. Εδώ ανήκουν :

- α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),
- γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και



δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

Επίσης, οι μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κλπ) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα με σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000.

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών παραπάνω κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δυο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία.

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

Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω. Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι  $(5*12/12)+(2*5/12)+(7*12/12*3/8)+1=9.46$  και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

## Πίνακας 2. Υπολογισμός μέσου όρου προσωπικού

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	5	12	5*(12/12)	
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	2	5	2*(5/12)	0.83
Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	7	12	[7*(12/12)]*(3/8)	2.63
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμολόγιο	1	12	1	1
<b>Σύνολο εργαζομένων</b>				9.46=9

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2014

Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2

(σύνολο ενεργητικού  $\leq 350.000$  και μέσος όρος προσωπικού  $\leq 50$ ). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού  $>350.000$  και καθαρός κύκλος εργασιών  $>700.000$ ).

Ειδικά, διευκρινίζεται ότι όποια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 ήταν πολύ μικρή οντότητα στην τελευταία ετήσια περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου, για να ενταχθεί σε ανώτερη κατηγορία πρέπει να υπερβεί τα τιθέμενα όρια του νέου νόμου για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, εάν μια οντότητα υπερέβη το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών ποσού 1.500.000 ευρώ το 2014 για πρώτη φορά, θα πρέπει και το 2015 να υπερβεί το εν λόγω όριο, ώστε να θεωρηθεί μικρή οντότητα (από πολύ μικρή) το έτος 2016.

Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του νόμου 4308/2014, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή (της παραγράφου 11 του άρθρου 30) θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού 350.000, και καθαρός κύκλος εργασιών 700.000). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α. Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

Σημειώνεται ότι τα κριτήρια μεγέθους του άρθρου 2 ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2015. Τα μεγέθη της επιχείρησης (κύκλος εργασιών, ενεργητικό και μέσος όρος προσωπικού) των δύο τελευταίων ετήσιων περιόδων πριν την εφαρμογή του παρόντος νόμου αποτελούν τη βάση για να κριθεί η ταξινόμηση της επιχείρησης βάσει μεγέθους του παρόντος νόμου. Συνεπώς, για την περίοδο του 2015 το μέγεθος της οντότητας θα κριθεί με βάση τα νέα ποσοτικά κριτήρια και τα ποσά των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ετών 2013 και 2014, όπως δημοσιεύθηκαν για εκείνα τα έτη.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920, η ανώνυμη εταιρεία και η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είχαν τη δυνατότητα, μέχρι και έτος 2014, να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, εφόσον δεν ξεπερνούσαν τα όρια δύο από τα εξής τρία κριτήρια: μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα, ενεργητικό 2.500.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ.

Πέραν αυτού, δεν υπάρχει αντιστοίχιση στην ταξινόμηση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους, πριν και μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014. (ΠΟΛ 1003/2014)

**Πίνακας 3. Παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μιας ανώνυμης εταιρείας για τα έτη 2012 έως 2014 με τα εξής μεγέθη:**

	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
<b>Κύκλος εργασιών</b>	6.200.000	6.100.000	6.050.000
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	2.400.000	2.650.000	2.700.000
<b>Μέσος όρος προσωπικού</b>	59	48	57

Πηγή :ΠΟΛ 1003/2014

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η επιχείρηση θα καταταγεί στις «μικρές» το έτος 2015 για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, αφού δεν υπερβαίνει (για δύο συνεχόμενες περιόδους) δύο από τα (αυξημένα) κριτήρια του παρόντος νόμου: προσωπικό 50 άτομα, ενεργητικό 4.000.000 ευρώ, και κύκλος εργασιών 8.000.000 ευρώ το έτος 2015 (υπερβαίνει μόνο το ένα και για μία μόνο περίοδο).

Σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου ή της ιδιοκτησίας μιας οντότητας που εντασσόταν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2α ή 2β του άρθρου 1, με αποτέλεσμα την ένταξή της στην περίπτωση 2γ του ίδιου άρθρου, για την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία. Για παράδειγμα, για μια «πολύ μικρή» ανώνυμη εταιρεία που στο τέλος του έτους 20X3 μετατράπηκε σε ομόρρυθμη εταιρεία δίνονται τα παρακάτω δεδομένα (σημείωση: το παράδειγμα αναφέρεται σε έτη μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014).

#### Πίνακας 4. Παράδειγμα αλλαγής μεγέθους οντότητας

	20X4	20X3	20X2	20X1
Κύκλος εργασιών	1.400.000	1.450.000	1.750.000	1.780.000
Σύνολο ενεργητικού	320,000	310,000	305,000	300,000
Μέσος όρος προσωπικού	8	7	7	7

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2014

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία θεωρείται «πολύ μικρή» για τις χρήσεις 20X1 έως 20X3. Η νέα εταιρεία (ομόρρυθμη) το έτος 20X4 θεωρείται «μικρή» διότι δεν έχει κατέλθει κάτω από το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις, και θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με το άρθρο 3 του παρόντος νόμου. Ωστόσο, στη χρήση 20X5 θα θεωρηθεί πολύ μικρή, και θα δικαιούται να τηρήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διαφοροποιώντας ελαφρώς το παράδειγμα, εάν ο κύκλος εργασιών για το 20X2 ήταν κάτω του ορίου 1.500.000 ευρώ, η νέα οντότητα το έτος 20X4 θα ήταν πολύ μικρή και συνεπώς θα μπορούσε να τηρήσει απλογραφικό σύστημα.

#### Πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1

Εξαιρούνται από την παραπάνω κατηγοριοποίηση οι πολύ μικρές επιχειρήσεις της παρ.2γ του άρθρου 1 του ν.4308/2014, δηλαδή η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα όταν υπάρχει έστω και ένας εταίρος που δεν έχει περιορισμένη ευθύνη (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ). Οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις ταξινομούνται ως «πολύ μικρές» με μόνη προϋπόθεση το ύψος του κύκλου εργασιών (1.500.000 ευρώ) για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δεν λαμβάνονται υπόψη τα άλλα δύο κριτήρια, έστω και εάν είναι διαθέσιμα (ενεργητικό και Μ.Ο. προσωπικού). Στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε

άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Μια πολύ μικρή οντότητα της παρ. 2γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει επιπλέον και ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων (σύνολο ενεργητικού  $\leq 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $\leq 10$ ). Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια των μικρών οντοτήτων (σύνολο ενεργητικού  $> 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $> 10$ ). Οι μικρές του άρθρου 1 παρ. 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κ.λπ.) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλου εργασιών 8.000.000. (Παπαγιάννης Ν.Π. 2016)

## **2.1.2. Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων**

### **Λογιστικά αρχεία**

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

## **Λογιστικά στοιχεία (παραστατικά)**

Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών πώλησης, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

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

Το λογιστικό σύστημα μίας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώριση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, όσο και τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όταν σε άλλους νόμους, εκτός των Ε.Λ.Π., γίνεται χρήση του όρου Βιβλία και Στοιχεία ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) των ΕΛΠ.

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων υποχρεώσεων),
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,



- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες)
- ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία
- στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
- θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
- ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
- ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α.) ή άλλη νομοθεσία.

Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

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

Το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία) προσαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.

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

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημα τους ορίζεται με σαφήνεια. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα. (ΠΟΛ 1003/2014)

### **2.1.2.α. Διπλογραφικό σύστημα**

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα και τηρεί:

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

Το διπλογραφικό σύστημα πρέπει να παρακολουθεί στα τηρούμενα αρχεία αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός που έχει επίπτωση στα στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στα στοιχεία της καθαρής θέσης), καθώς και στα στοιχεία της κατάστασης των αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές).

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 1 των ΕΛΠ, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) οι οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι

κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014).

δ) τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν.4308/2014),

ε) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,

στ) κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 των ΕΛΠ (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

η) Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και λαμβάνουν υπόψη ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, τόσο με τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2/3/2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ (απλές ετερόρρυθμες εταιρείες), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 των ΕΛΠ ( κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ. (Παπαγιάννης Ν. 2016)

### **2.1.2.β.Απλογραφικό σύστημα**

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση:

α) Των πάσης φύσεως εσόδων διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Των πάσης φύσεως κερδών.

γ) Των πάσης φύσεως αγορών περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Των πάσης φύσεως εξόδων, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Των πάσης φύσεως ζημιών.

στ) Των πάσης φύσεως φόρων και τελών, ξεχωριστά κατά είδος.

Η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων). Όπου άλλοι νόμοι χρησιμοποιούν τους όρους <<Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα>> ή <<Βιβλία Εσόδων – Εξόδων>> ή <<Απλογραφικά βιβλία>>, είναι προφανές ότι αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Η καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Ιδιαίτερα, καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού της συναλλαγής ή του γεγονότος, με σύστημα που διασφαλίζει τη μοναδική σύνδεση, προς κάθε κατεύθυνση, μεταξύ συναλλαγής/γεγονότος – παραστατικού – εγγραφής (καταχώρηση).

Η διάκριση των διαφόρων εσόδων σε κατηγορίες, είναι σημαντική ως πληροφορία της διοίκησης αλλά εξυπηρετεί και ελεγκτικούς σκοπούς. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. Ή άλλης νομοθεσίας.

Επισημαίνεται ότι καταχωρούνται αφαιρετικά των εσόδων τα σχετικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κλπ).

Συνήθεις κατηγορίες κερδών είναι τα κέρδη από πώληση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κ.λπ.

Συνήθεις κατηγορίες ζημιών είναι οι ζημιές από πώληση ή καταστροφή ή απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, ή από πώληση ή απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων, συναλλαγματικές διαφορές, κ.λπ.

Τα κονδύλια του στοιχείου στ (πάσης φύσεως φόροι και τέλη) αναφέρονται στα προς απόδοση (όπου συντρέχει περίπτωση) ποσά (π.χ. Φ.Π.Α., δημοτικοί φόροι, διάφορα τέλη, κ.λπ.). Σημειώνεται ότι τα σχετικά ποσά δύναται να προκύπτουν συγκεντρωτικά, ως ποσοστό της βάσης υπολογισμού τους (π.χ., ως ποσοστό επί των πωλήσεων) με μία εγγραφή για την περίοδο που αφορούν.

Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2Γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ που δεν συντάσσουν ισολογισμό.

Ενδεικτικά:

α) Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014).

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης - θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου. Διευκρινίζεται επίσης ότι τα προαναφερόμενα όρια ισχύουν γενικά για την οντότητα, συνεπώς, όποιος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων λαμβάνεται το σύνολο του κύκλου εργασιών από όλες τις δραστηριότητες.

γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

δ) Ειδικώς, οι παρακάτω οντότητες οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 30 των ΕΛΠ συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους:

δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους Ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση

που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν. 879/1967 καταλαμβάνει και το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α 77), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 3427/2005

δ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν 27/1975 (Παπαγιάννης Ν. 2016)

### **2.1.2.γ.Λοιπές Επεξηγήσεις**

Για τα υποκαταστήματα δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται από ιδρυτή οντότητας πριν από τη σύσταση της στο όνομα του αλλά ρητά και τεκμηριωμένα για λογαριασμό της, μεταφέρονται στα αρχεία της οντότητας μετά τη σύσταση της.

Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μίας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Τα κεφάλαια 2 (Λογιστικά αρχεία) και 3 (Παραστατικά πωλήσεων) εφαρμόζονται από το σύνολο των οντοτήτων που κατά το άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) υπόκεινται σε αυτό το νόμο, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή ή το μέγεθος ή από το εάν είναι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, ή emπίπτουν στον ιδιωτικό ή στο δημόσιο τομέα. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται, όπως ειδικότερα ορίζεται στο άρθρο 1, έστω και εάν οι οντότητες απαλλάσσονται από τις αμιγώς λογιστικές διατάξεις των κεφαλαίων 4 έως 8 καθόσον, σύμφωνα με το νόμο αυτό, εφαρμόζουν άλλους λογιστικούς κανόνες.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ 1003/2014 πραγματεύεται τα κεφάλαια 1 έως και 3 (άρθρα 1 έως και 15) του νόμου, που τίθενται σε ισχύ από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015. Πραγματεύεται επίσης ορισμένες παραγράφους του άρθρου 30 και το άρθρο 39, που αναφέρονται σε θέματα τα οποία απαιτούν αποφάσεις και ενέργειες της διοίκησης από την έναρξη της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του νόμου. Παπαγιάννης Ν , (2016)

### **Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

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

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

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

και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

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

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

Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Η παράγραφος αυτή περιγράφει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για οντότητες που συντάσσουν, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, ισολογισμό. Το σύστημα αυτό πρέπει να παρακολουθεί στα τηρούμενα αρχεία αναλυτικά κάθε συναλλαγή και



γεγονός που έχει επίπτωση στα στοιχεία του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στα στοιχεία της καθαρής θέσης), καθώς και στα στοιχεία της κατάστασης των αποτελεσμάτων (έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες).

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1, είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) Οι οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014),
- ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,
- στ) Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης),
- ζ) Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Ωστόσο, οι οντότητες αυτές (συνεταιρισμοί, κλπ.) οι οποίες εκ του ιδρυτικού τους νόμου ή του καταστατικού τους υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού και όχι σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).
- η) Εξαιρετικά για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 4308/2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, τόσο με τις

προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ όσο και του ΚΒΣ δεν υποχρεούνταν σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, δηλαδή μέχρι τις 2.3.2015, μετατραπούν σε οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 («απλές ετερόρρυθμες εταιρείες»), να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα απλογραφικά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ). (ΠΟΛ 1003/2014)

### **Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων**

Η ενημέρωση των βιβλίων στα χρονικά όρια που θέτει η παράγραφος αυτή αφορά την καταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών. Η υποχρέωση του άρθρου αυτού εκπληρούται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 3. Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής φάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 6.

Όταν εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων καταχωρείται, κατ' επιλογή της οντότητας, μόνο η μία εκ των δύο βάσεων (είτε η λογιστική είτε η φορολογική), η παρακολούθηση της άλλης βάσης δύναται να γίνεται συγκεντρωτικά οποτεδήποτε και σε κάθε περίπτωση έγκαιρα για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση.

Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα

δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.

Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλωσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Σχόλιο:** Όπως η περίπτωση 6.1.4 της παρ.1 του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1003/2014 προστέθηκε με την παρ.9 της ΠΟΛ.1261/3-12-2015.

### **Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων**

Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 ).

Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

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

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

επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία. (ΠΟΛ 1003/2014).

### **2.1.3.Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

Ο νόμος επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

Το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
- γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,
- ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Ο νόμος ρυθμίζει την έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου για διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις

αυτές το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

Ως επαναλαμβανόμενες πωλήσεις νοούνται οι πωλήσεις που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον ίδιο πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή.

Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, επί επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, ο πωλητής δύναται να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε παροχή, η ημερομηνία της παροχής, το είδος και η έκταση των υπηρεσιών. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο, στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου, το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται για την έκδοση του απλοποιημένου τιμολογίου, όπως αναφέρονται στις διατάξεις των περιπτώσεων (α) έως και (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του παρόντος νόμου.

Όταν δεν εκδίδεται η προαναφερόμενη κατάσταση υπό 10.3.3, το εκδιδόμενο συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιέχει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9, αναφορικά με το περιεχόμενό του. (ΠΟΛ 1003/2014)

### **Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)**

Πλέον εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης.

Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και

να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

Επίσης, καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20X1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20X1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20X1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20X1. Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20X1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20X1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20X2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20X2. Η ίδια γενική αρχή ακολουθείται και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο (περίπτωση δ). Υπενθυμίζεται (βλέπε 11.1.2) ότι βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου θα αναγνωρισθεί υποχρεωτικά στην περίοδο 20X1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20X2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου).

Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να

ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη.

Ακολουθεί παράδειγμα χρόνου έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία. Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου 20X5 έως 30<sup>η</sup> Ιουνίου 20X6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30<sup>η</sup> Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20X6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20X5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20X5.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 20X5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20X5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας. Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.). Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Στην περίπτωση (β) εμπίπτει και η περίπτωση συνεχιζόμενων πωλήσεων αγαθών μέσω δικτύου συνεχούς ροής (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας περιόδου από 20 Ιανουαρίου 20X5 έως 20 Μαρτίου του 20X5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) θα εκδοθεί έως την 15<sup>η</sup> Απριλίου 20X5. Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών,

ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ. Στην περίπτωση (δ) ορίζεται η προθεσμία έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου. Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση, εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που έγιναν οι παραδόσεις ή η παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20Χ5, οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου. Στην περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 ορίζονται ειδικές προθεσμίες για την περίπτωση που αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, λόγω των ειδικών διαδικασιών που ακολουθούνται στις προμήθειες του δημοσίου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση. Η περίπτωση αφορά συναλλαγές που στην πρακτική των δημοσίων προμηθειών προβλέπεται η διαδικασία της «οριστικοποίησης» της πώλησης από τις αρμόδιες αρχές (ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, πώληση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων).

Για το πιστωτικό τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:

- α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης,
- β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών,
- γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται με τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες



και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των συμβαλλομένων. Διευκρινίζεται ότι, μέσω της διαδικασίας της αυτοτιμολόγησης της παραγράφου 5 του άρθρου 8, το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών) δύναται να εκδίδεται και από τον λήπτη της υπηρεσίας.

Στις περιπτώσεις που υποκείμενη στο νόμο οντότητα αναθέτει σε άλλη υποκείμενη στο νόμο οντότητα την αγορά αγαθών από μη υποκείμενο στο νόμο (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α), είναι δυνατόν το τιμολόγιο να εκδοθεί από το πραγματοποιούντα την αγορά, με ανάθεση τιμολόγησης.

Με δεδομένες τις νομικές ρυθμίσεις περί του χρόνου έκδοσης τιμολογίων και τη σχετική πρακτική πριν την ψήφιση του Ν. 4308/2014, οι οντότητες έχουν ήδη οργανώσει τη σχετική διαδικασία για έκδοση των σχετικών παραστατικών εντός της εκάστοτε κλειόμενης χρήσης. Διευκρινίζεται ότι ο παρών νόμος παρέχει το δικαίωμα (χωρίς υποχρέωση) έκδοσης του τιμολογίου πώλησης μέχρι την 15 Ιανουαρίου του επόμενου έτους. Συνεπώς, οι οντότητες δύνανται, τηρώντας αυτό το νόμο, να συνεχίσουν τη διαδικασία έκδοσης τιμολογίων που ήδη εφαρμόζουν. (ΠΟΛ 1003/2014)

## **Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, ο ορισμός του ηλεκτρονικού τιμολογίου, συμπεριλαμβανομένου του παραστατικού λιανικής πώλησης, δίνεται ως το τιμολόγιο το οποίο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

Σύμφωνα με το νόμο, το ηλεκτρονικό τιμολόγιο απαιτείται να έχει εκδοθεί και να έχει ληφθεί με ένα (οποιοδήποτε) ηλεκτρονικό μορφότυπο. Η επιλογή του μορφότυπου αποφασίζεται από τις υποκείμενες οντότητες. Συνήθεις μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML) ή άλλα είδη ηλεκτρονικών μορφότυπων. Παραδείγματα άλλων μορφότυπων είναι ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο αρχείο PDF ( Portable Document Format )

ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή (με δεδομένο ότι απαιτείται έκδοση και λήψη σε ηλεκτρονική μορφή).

Είναι δυνατή η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον μορφότυπο στη συνέχεια.

Δεν θεωρούνται όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ως «ηλεκτρονικά τιμολόγια». Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, για παράδειγμα μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αντίθετα, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δύναται να θεωρηθούν ως ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Ένα τιμολόγιο πρέπει να θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, παραδείγματος χάριν μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παροχών υπηρεσιών, ή ότι διατίθεται και είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου προϋποθέτει την αποδοχή του από το λήπτη των τιμολογούμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Η αποδοχή δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο. Η αποδοχή μπορεί να είναι επίσημη ή ανεπίσημη, ή να γίνεται με σιωπηρή συμφωνία, για παράδειγμα μέσω της επεξεργασίας ή πληρωμής του παραληφθέντος τιμολογίου. (ΠΟΛ 1003/2014)

#### **2.1.4. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Ως χρηματοοικονομικές καταστάσεις ορίζονται όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία και ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του νόμου 4308/2014.

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

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

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

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- δ) Το Προσάρτημα

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Το Προσάρτημα

**Πίνακας 5. Υποχρέωση σύνταξης καταστάσεων με βάση μεγέθους οντότητας**

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ					
	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	ΑΡΘΡΟ 1 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2.γ	ΑΡΘΡΟ 1 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2.α ΚΑΙ 2.β			
<b>Κατάσταση αποτελεσμάτων</b>	√	√	√	√	√
<b>Προσάρτημα ή σημειώσεις</b>	√	√	√	√	√
<b>Ισολογισμός</b>		√	√	√	√
<b>Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης</b>				√	√
<b>Κατάσταση χρηματοροών</b>					√

Πηγή: Παπαγιάννης Ν. (2016)

### **2.1.5.Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία**

Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρέωσης του παρόντος άρθρου να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

Ως Εύλογη αξία ορίζεται η τιμή ανταλλαγής μιας υποχρέωσης μεταξύ προθύμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Στο άρθρο 24 αναφέρονται τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία και αυτά είναι τα παρακάτω:

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
- Επενδυτικά ακίνητα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα ή φυτά)

- Αποθέματα εμπορευμάτων (αυτά οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών)
- Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου
- Παράγωγα για αντιστάθμιση

Όσον αφορά τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα η εύλογη αξία τους εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει κατάλληλα προσόντα.

Σημειωτέων ότι δεν προκύπτει από το Νόμο πώς προσδιορίζεται η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Σε σχέση με την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων αυτών στην εύλογη αξία σχετικά οι παρ. 10-25 και 30-33 του Δ.Λ.Π. 41 – Γεωργία.

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξία υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία. Τα επενδυτικά ακίνητα και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

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

Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ορίζεται ως εξής:

- Η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.
- Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο.

- Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

Εφίσταται η προσοχή καθώς κατά την παρ. 2 του άρθρου 24 “Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται στην εύλογη αξία” και κατά την παρ. 4 “Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως “Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία”, “Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση”, η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών”.

Χειρισμός κερδών ή ζημιών από επιμέτρηση στην εύλογη αξία: Αναλόγως της κατηγορίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης τα κέρδη ή ζημιές αναγνωρίζονται ή στην καθαρή θέση ή στα αποτελέσματα της περιόδου. (Ν. 4308/2014)

### **2.1.6.Απλοποιήσεις και απαλλαγές**

Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6 και τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία «εσόδων- εξόδων»), δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 περί σχεδίου λογαριασμών. Δηλαδή, δεν υποχρεούνται σε τήρηση σχεδίου λογαριασμών, πέραν της ομαδοποίησης των διαφόρων εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που επιλέγουν, σύμφωνα με το νόμο να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων με το υπόδειγμα Β.6, αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι όταν μια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει, σύμφωνα με το νόμο, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών). Σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.

Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της Παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη

εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Η διάταξη ορίζει ότι η οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002 εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των «μικρών» οντοτήτων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το ποσό των 8.000.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους). Συνεπώς, η οντότητα που εμπίπτει στην περίπτωση αυτής της παραγράφου δύναται να επιλέξει α) να χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3, β) να συντάσσει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, και γ) να μην συντάσσει ισολογισμό. Σημειώνεται ωστόσο ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 για τήρηση ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

Η παράγραφος αυτή παρέχει τη δυνατότητα σε καθορισμένες κατηγορίες οντοτήτων να συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 του Παραρτήματος Β, απαλλασσόμενες από τη σύνταξη ισολογισμού. Δηλαδή, οι κατονομαζόμενες οντότητες θεωρούνται «πολύ μικρές» οντότητες ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και συνεπώς δύνανται να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Ειδικότερα, με την υποπαράγραφο 13α εμπίπτουν στη ρύθμιση της παραγράφου 13 Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, οι οποίες εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968. Διευκρινίζεται ότι το άρθρο 2 του Ν. 378/1968 παραμένει σε ισχύ και συνεπώς η ίδια απαλλαγή ισχύει και για όσες άλλες επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 έχουν υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.89/1967 δυνάμει του άρθρου 2 του Ν.378/1968. Άλλωστε, η ίδια απαλλαγή ίσχυε και με τις καταργούμενες



από τον παρόντα νόμο διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012).

Διευκρινίζεται ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα εμπίπτουν στις ρυθμίσεις της παραγράφου 13 (υποπαράγραφος 13β) εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

Στις περιπτώσεις που οντότητες είχαν διενεργήσει προαιρετικά απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών έως και 31 Δεκεμβρίου 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, και είχαν ως εκ τούτου την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν απογραφή και για τις τρεις επόμενες χρήσεις εκείνης που διενέργησαν προαιρετικά, πραγματοποιούν υποχρεωτικά απογραφή και για τις υπολειπόμενες χρήσεις.

Ειδικά, όταν κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 η οντότητα διενεργεί προαιρετικά και για πρώτη φορά απογραφή αποθεμάτων, η οντότητα αυτή δεν υποχρεούται, εξ' αυτού του λόγου, να διενεργήσει απογραφή στις επόμενες τρεις περιόδους. Διευκρινίζεται ότι μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 ισχύουν εν προκειμένω οι διατάξεις του παρόντος νόμου για προαιρετική διενέργεια απογραφής (παράγραφος 4 του άρθρου 30).

Όσον αφορά την απογραφή της χρήσης 2014 διευκρινίζεται ότι η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2014 καταλαμβάνει μόνο αυτούς που κατά τη χρήση αυτή πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα (χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση) από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ. Οι σχετικές αποφάσεις (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004, όπως ισχύει), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι της κατηγορίας αυτής από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής (2014) και από 1.1.2015 παύουν να ισχύουν. Ωστόσο, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 δύναται, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, να καθορίζονται για κατηγορίες οντοτήτων βάσει κριτηρίων, ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές, σε ότι αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων. (ΠΟΛ 1003/2014)

### **2.1.8. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων**

Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις υποπαραγράφους (α) έως (γ).

Με την υποπάργραφο (1α) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. 2859/2000 βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Το ύψος των ποσών αυτών καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Σημειώνεται ότι τα υπό 39.1.2 ανωτέρω πρόσωπα (αγρότες του ειδικού καθεστώτος) κατά τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους από αυτή τη δραστηριότητα. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά οφείλουν να τεκμηριώνουν τα εισοδήματά τους με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως έκδοση και τήρηση αποδείξεων εισπραξής για τις πωλήσεις που διενεργούν σε ιδιώτες καταναλωτές, τήρηση κάθε άλλου αρχείου (καταγραφή) με τα δεδομένα (αξία) των πωλήσεών τους, τήρηση αρχείου της παραγωγής τους σε ποσότητα και τιμή πώλησης, κλπ. Σημειώνεται επίσης ότι τα εισοδήματα των αγροτών αυτών από πωλήσεις που διενεργούν σε οντότητες υποκείμενες στον παρόντα νόμο (π.χ. συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις εμπορίας ή κατεργασίας αγροτικών προϊόντων, κλπ.), προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά που εκδίδουν οι αγοράστριες ή διαμεσολαβούσες οντότητες.

Με την υποπάργραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη

ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

Στην υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο. (ΠΟΛ 1003/2014)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλυθεί η μεθοδολογία της έρευνας και η διαδικασία με την οποία πραγματοποιήθηκε η συλλογή των ερωτηματολογίων.

### **3.1.Μεθοδολογία της έρευνας και δειγματοληπτική τεχνική**

Στην παρούσα έρευνα το δείγμα προέρχεται από λογιστές και βοηθούς λογιστών. Τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού που θα μελετηθούν σκιαγραφούν τις γνώσεις, στάσεις και απόψεις τους πάνω στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Το πρώτο βήμα της έρευνας είναι ο προσδιορισμός των στόχων της και ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου. Η στοχοθέτηση είναι άμεσα συνδεδεμένη με τις πληροφοριακές ανάγκες του φορέα που διεξάγει την έρευνα. Ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου είναι επίσης συνδεδεμένος με τους στόχους της έρευνας. Ο στόχος της παρούσης έρευνας είναι η συλλογή εμπειρικών δεδομένων που σκιαγραφούν τις γνώσεις, στάσεις και απόψεις τους πάνω στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και μπορούν να αξιοποιηθούν περαιτέρω.

Τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν ηλεκτρονικά προσωπικά σε κάθε συμμετέχοντα και επεστράφησαν επίσης ηλεκτρονικά.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η επίτευξη μεγάλου αριθμού δείγματος, ήταν εφικτή, διότι δεν είχε επιπλέον κόστος και ούτε δυσχέραινε το έργο του ερευνητή, που συγκέντρωνε τα ερωτηματολόγια ξεχωριστά από κάθε συμμετέχοντα.

( Ζαφειρόπουλος Κ. 2015)

### **3.2.Σύνταξη του ερωτηματολογίου**

Η έρευνα διεξήχθη με την προετοιμασία και υποβολή σχετικού ερωτηματολογίου στους λογιστές και βοηθούς λογιστών.

Το ερωτηματολόγιο ελέγχθηκε ως προς τη μορφή του, τη γλώσσα του, τη σαφήνεια του, τη δυσκολία και την αξιοπιστία του σε μια πιλοτική έρευνα που προηγήθηκε της κύριας δειγματοληψίας.

Η δοκιμαστική έρευνα είναι ένα σημαντικό στάδιο (Oppenheim,1992) καθώς επιδιώκει να ανιχνεύσει: α) αν οι ερωτήσεις γίνονται κατανοητές, β) αν η κάθε

ερώτηση εξασφαλίζει την πληροφορία για την οποία σχεδιάστηκε και γ) αν εξασφαλίζει το ενδιαφέρον και τη συνεργασία των ερωτώμενων. Μετά την παραπάνω δοκιμαστική έρευνα, το ερωτηματολόγιο διορθώθηκε και δοκιμάστηκε ξανά πριν την κύρια δειγματοληψία, για να εξακριβωθεί ο τρόπος λειτουργίας του και να επιτευχθεί περαιτέρω βελτίωσή του. (Ζαφειρόπουλος Κ. 2015)

### **3.3. Αρχιτεκτονική του ερωτηματολογίου**

Το ερωτηματολόγιο (Παράρτημα ) που χρησιμοποιήθηκε για αυτή τη μελέτη είχε δυο τμήματα:

ΜΕΡΟΣ Α:Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει πληροφορίες για το πρόσωπο που το συμπληρώνει.

ΜΕΡΟΣ Β : Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει είκοσι ερωτήσεις που έχουν ως σκοπό τον εντοπισμό και την μέτρηση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει ερωτήσεις που σκιαγραφούν το προφίλ του συμμετέχοντα. Σε αυτό το τμήμα υπάρχουν ερωτήσεις σχετικά με το φύλο, τις σπουδές, την ηλικία, χρόνια προϋπηρεσίας και τάξη άδειας άσκησης επαγγέλματος.

Επίσης περιλαμβάνει μια ερώτηση κλειστού τύπου με απάντηση ΝΑΙ ή ΟΧΙ και μια ερώτηση ανοικτού τύπου όπου ο συμμετέχων καλείται να απαντήσει στην ερώτηση με ένα μικρό κείμενο σχετικό με το θέμα.

Στο δεύτερο μέρος υπάρχουν 20 ερωτήσεις τύπου Likert 5 βαθμών (1= Διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= Ούτε συμφωνώ/ Ούτε διαφωνώ, 4= Συμφωνώ, 5= Συμφωνώ απόλυτα) . (Ζαφειρόπουλος Κ. 2015)

### **3.4. Διεξαγωγή της έρευνας**

Η έρευνα διεξήχθη από 1/8/2018 μέχρι 30/9/2018 στην ευρύτερη περιοχή της Ηπείρου με ηλεκτρονική αποστολή των ερωτηματολογίων στους συμμετέχοντες επιβεβαιώνοντας τους για την εμπιστευτικότητα και την τήρηση της ανωνυμίας τους , στοιχεία που διέπουν αυτού του τύπου τις έρευνες (Bryman, 2012).

Δεν σημειώθηκαν προβλήματα στη ροή αποστολής των ερωτηματολογίων κάτι που ήταν αναμενόμενο δεδομένης της εξοικείωσης των συμμετεχόντων στη χρήση του διαδικτύου.

Η μέθοδος δειγματοληψίας που χρησιμοποιήθηκε καλείται δειγματοληψία ευκολίας ή περιστασιακή. Η συγκεκριμένη μέθοδος ενέχει την επιλογή των πλησιέστερων και πιο εύκαιρων ατόμων ως αποκρινόμενων. Χρησιμοποιεί οποιαδήποτε ομάδα ατόμων με βασικό κριτήριο το γεγονός ότι μπορεί να βρίσκονται σε ένα προσβάσιμο γεωγραφικό χώρο ή στο κατάλληλο σημείο στην σωστή ώρα. Τα αποτελέσματα θα είναι αντιπροσωπευτικά του δείγματος όχι όμως όλου του πληθυσμού. Η μέθοδος έχει χαμηλό κόστος, εύκολη πρόσβαση και μειωμένο χρόνο. Η διαδικασία συνεχίζεται μέχρι να φτάσουμε το απαιτούμενο μέγεθος δείγματος. (Ζαφειρόπουλος Κ ,2015)

Ως εκ τούτου η επιλογή αυτή είχε σαν προϋπόθεση οι συμμετέχοντες να πληρούν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια, τα οποία για μεν την ομάδα των εργαζομένων ήταν ότι θα έπρεπε να ασκεί το επάγγελμα του λογιστή ή να εργάζεται στο λογιστήριο κάποιας εταιρείας.

Η έρευνα κοινοποιήθηκε σε τόπους κοινωνικής δικτύωσης λογιστών όπου και το ερωτηματολόγιο απαντήθηκε από τους διαθέσιμους χρήστες. Τα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια που συγκεντρώθηκαν ήταν πενήντα πέντε (55).

### **3.5. Στατιστική επεξεργασία**

Τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από τα ερωτηματολόγια επεξεργαστήκαν με το πρόγραμμα Excel.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

### 4.1.Αποτελέσματα με βάση τις απαντήσεις εργαζομένων σε λογιστικά γραφεία

ΠΙΝΑΚΑΣ 6. Προσωπικά στοιχεία δείγματος εργαζομένων

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
<b>ΦΥΛΛΟ</b>		
ΑΝΔΡΑΣ	36	65%
ΓΥΝΑΙΚΑ	19	35%
<b>ΗΛΙΚΙΑ</b>		
26-35	28	51%
36-45	13	24%
46-55	10	18%
56-65	4	7%
<b>ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ</b>		
ΑΠΟΦΟΙΤΟΣ/Η ΛΥΚΕΙΟΥ	1	2%
ΤΕΧΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ/ΙΕΚ	3	5%
ΑΝΩΤΑΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	28	51%
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ	22	40%
ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ	1	2%
<b>ΕΤΗ ΠΡΟΥΠΗΡΕΣΙΑΣ</b>		
Έως 3	9	16%
Από 4 έως 7	11	20%
Από 8 έως 10	12	22%
Πάνω από 11	23	42%
<b>ΆΔΕΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ</b>		
Λογιστής Α	33	60%
Λογιστής Β	20	36%
Ορκωτός Λογιστής	2	4%
<b>ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π.</b>		
ΝΑΙ	22	40,00%
ΟΧΙ	33	60,00%

Στο παραπάνω πίνακα παρουσιάζεται το προφίλ του δείγματος των λογιστών που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο (Παράρτημα) όπως προκύπτει από τις ερωτήσεις του Α μέρους του ερωτηματολογίου.

Το δείγμα αποτελείται από πενήντα πέντε (55) άτομα εκ των οποίων τριάντα έξι (36) άντρες και δέκα εννέα (19) γυναίκες, με τα ποσοστά στις ηλικίες 26-35, 36-45, 46-55 να είναι μεγαλύτερα. Έχει χρησιμοποιηθεί ένα επιλεγμένο δείγμα για την έρευνα με κριτήριο την ιδιότητα του Λογιστή, με τα χαρακτηριστικά του φύλου και της ηλικίας να είναι τυχαία. Έτσι ως προς το φύλο και την άδεια άσκησης του επαγγέλματος το δείγμα υπερβαίνει τα ποσοστά αντιπροσωπευτικότητας αφού οι άντρες αποτελούν το 65%, και οι λογιστές με άδεια τάξης Α αποτελούν το 60%.

#### **4.2.Αποτελέσματα σχετικά με τη γνώμη των συμμετεχόντων ως προς την εφαρμογή των Ε.Λ.Π.**

Οι απαντήσεις σε αυτή την ερώτηση παρουσίασαν μεγάλη διακύμανση.

Κάποιοι από τους συμμετέχοντες θεώρησαν θετική, κατανοητή και αξιόπιστη την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. για μεσαίες και μεγάλες οντότητες αλλά ταυτόχρονα τη βρήκαν κουραστική και αχρείαστη για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις.

Άλλοι βρήκαν σημαντική την εφαρμογή καθώς βοηθά στην ακριβή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Μερικοί τη βρήκαν πολύπλοκη και με ελλιπή βιβλιογραφία και ελλιπές εξειδικευμένο προσωπικό και μερικοί κακή σε ότι αφορά τους λογαριασμούς που χρησιμοποιούνται για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κάποιοι θεώρησαν ότι μπορούν έτσι να προσελκυστούν ξένοι επενδυτές και κεφάλαια

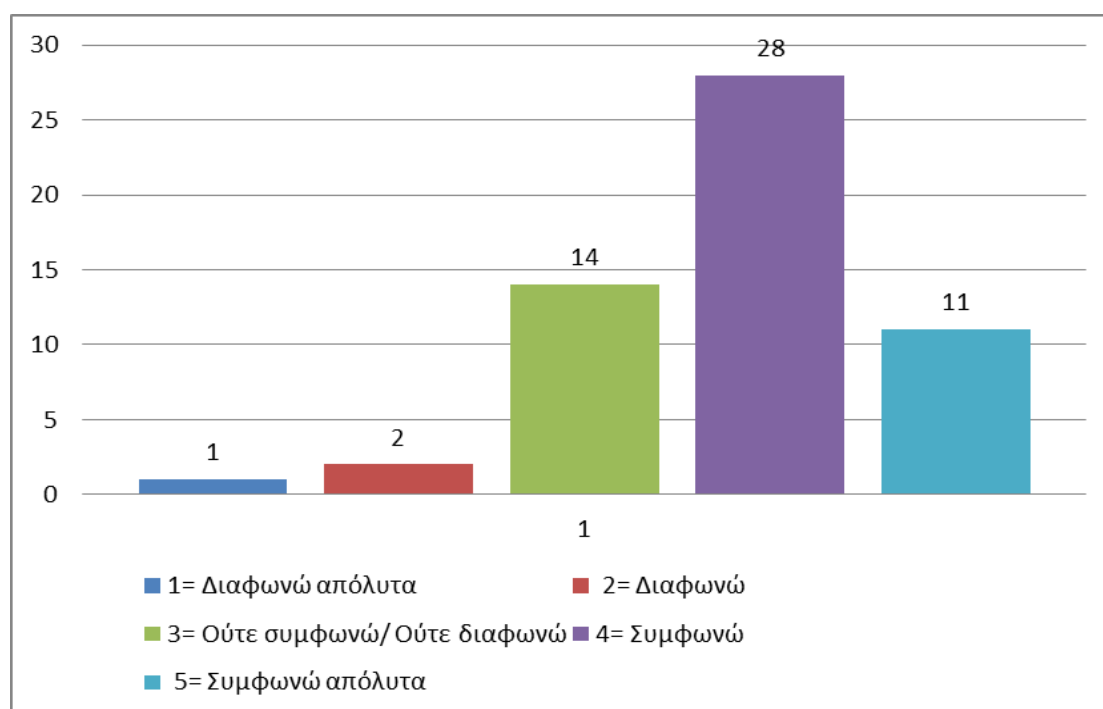
Τέλος, κάποιοι απλά πιστεύουν ότι έπρεπε να εφαρμοστούν τα Ε.Λ.Π. ενώ άλλοι όχι.



### 4.3.Αποτελέσματα σχετικά με τα προβλήματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

#### 4.3.1.Αποτελέσματα σχετικά με την κατανόηση των Ε.Λ.Π.

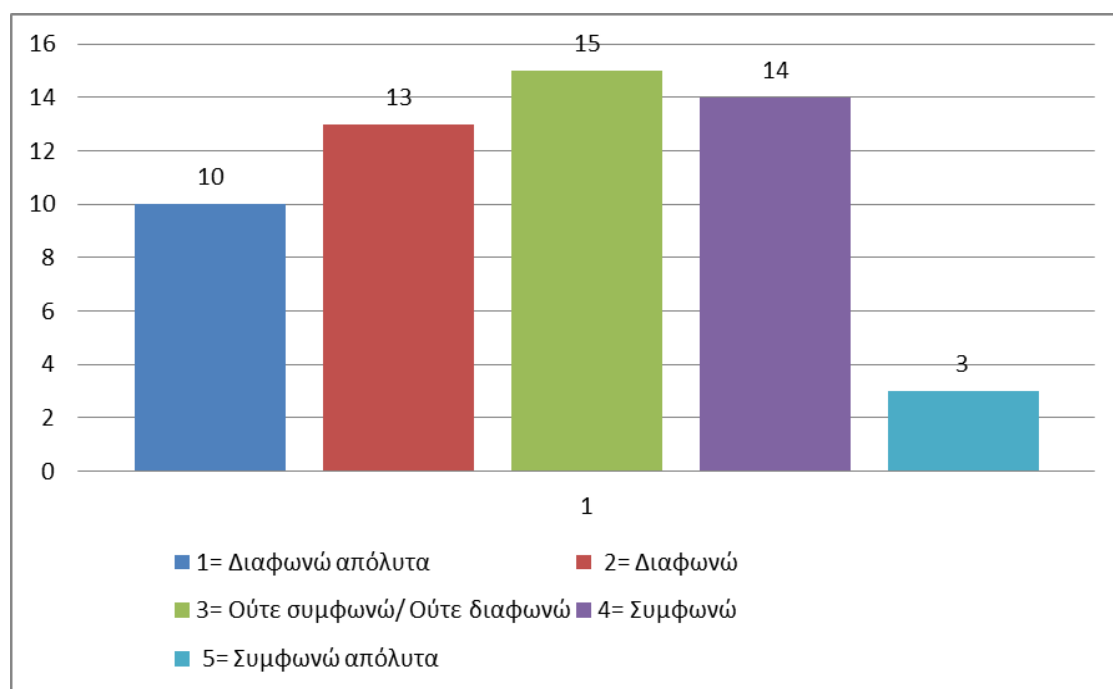
Ως προς το αν σε γενικές γραμμές τα Ε.Λ.Π. είναι κατανοητά οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 70,90% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 28, 50,90% και συμφωνώ απόλυτα N =11, 20%) ότι τα Ε.Λ.Π. είναι κατανοητά, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 5,44% (διαφωνώ- N = 2, 3,63% και διαφωνώ απόλυτα – N =1, 1,81%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 23,66% (N= 14).



Διάγραμμα 1. Κατανόηση των Ε.Λ.Π.

#### 4.3.2. Αποτελέσματα ως προς την ετοιμότητα των Ελληνικών εταιρειών κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη.

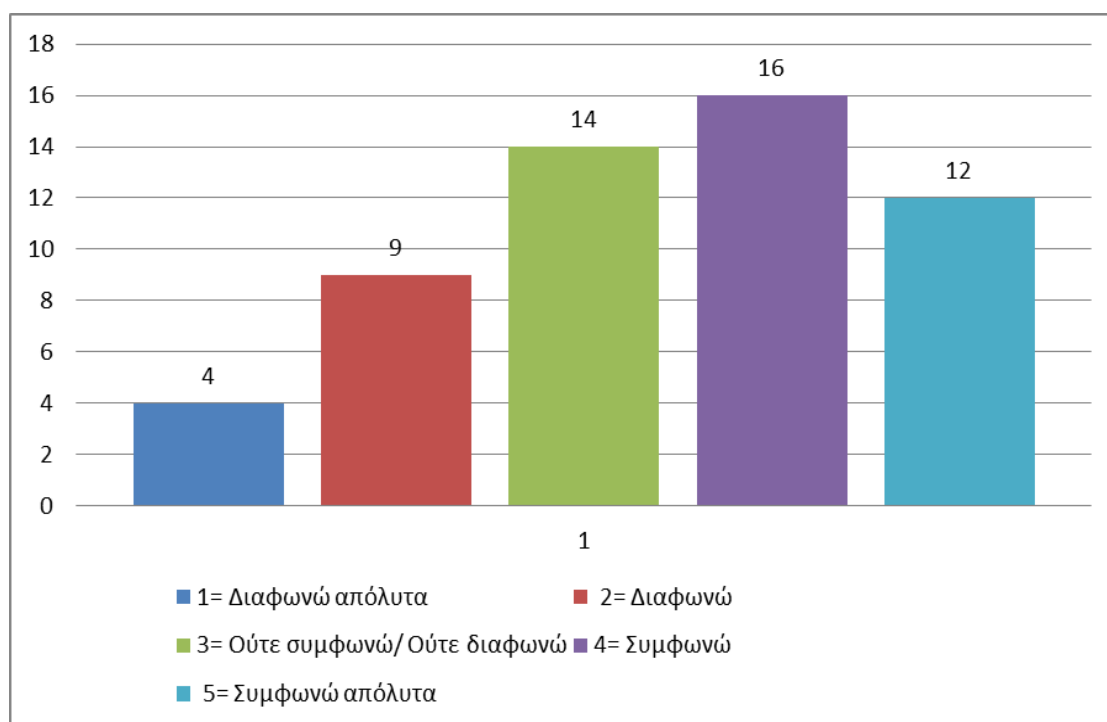
Ως προς το αν οι εταιρείες είναι έτοιμες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος διαφωνεί 41,82% (διαφωνώ απόλυτα N = 10, 18,19%, και διαφωνώ N= 13, 23,63%)ότι οι εταιρείες είναι έτοιμες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη, ενώ συμφωνεί ένα μικρό ποσοστό συμφωνεί 30,91% (συμφωνώ N= 14, 25,45% και συμφωνώ απόλυτα N=3, 5,46) . Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 27,27% (N= 15).



**Διάγραμμα 2. Ετοιμότητα των Ελληνικών εταιρειών κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π**

### 4.3.3. Αποτελέσματα ως προς την προετοιμασία της εταιρείας ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και ως την μηχανογράφηση

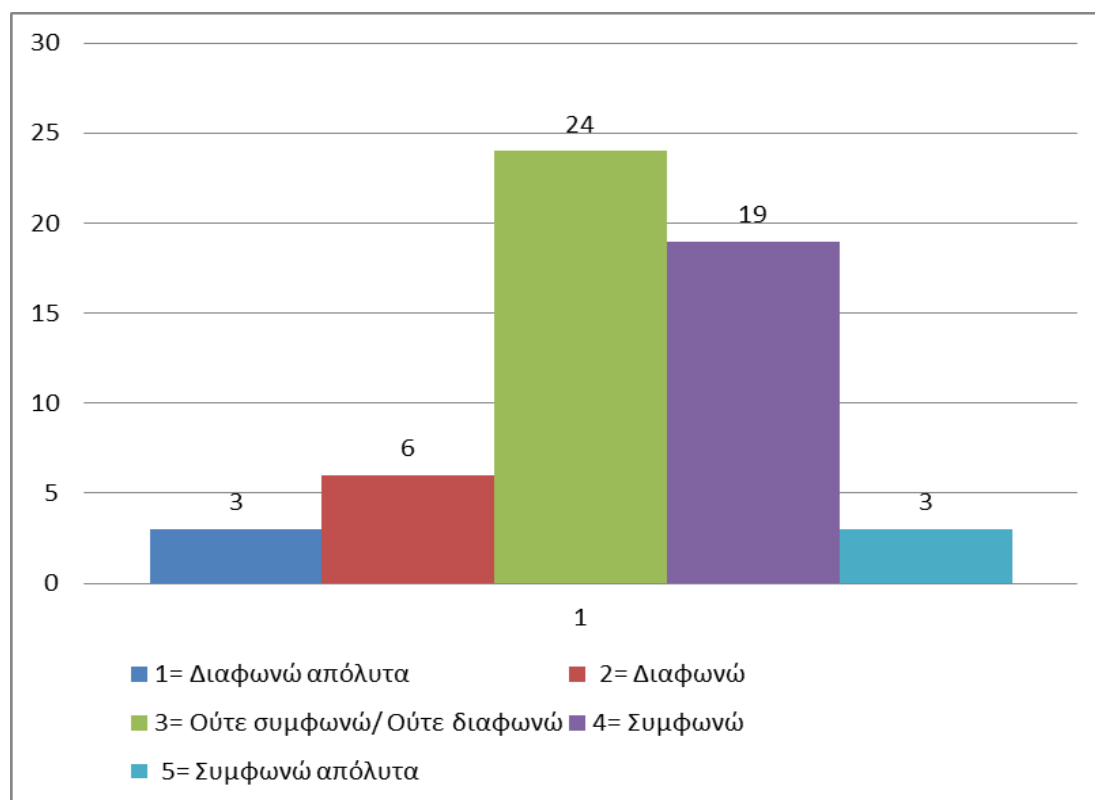
Ως προς το αν οι εταιρείες έχουν προετοιμαστεί για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογράφηση οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την προετοιμασία στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 50,92% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 16, 29,10% και συμφωνώ απόλυτα N =12, 21,82%) στο ότι οι εταιρείες είναι έτοιμες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 23,63% (διαφωνώ- N = 9, 16,36% και διαφωνώ απόλυτα – N =4, 7,27%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 25,45% (N= 14).



Διάγραμμα 3. Προετοιμασία της εταιρείας

#### 4.3.4.Αποτελέσματα ως προς τη δυσκολία στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

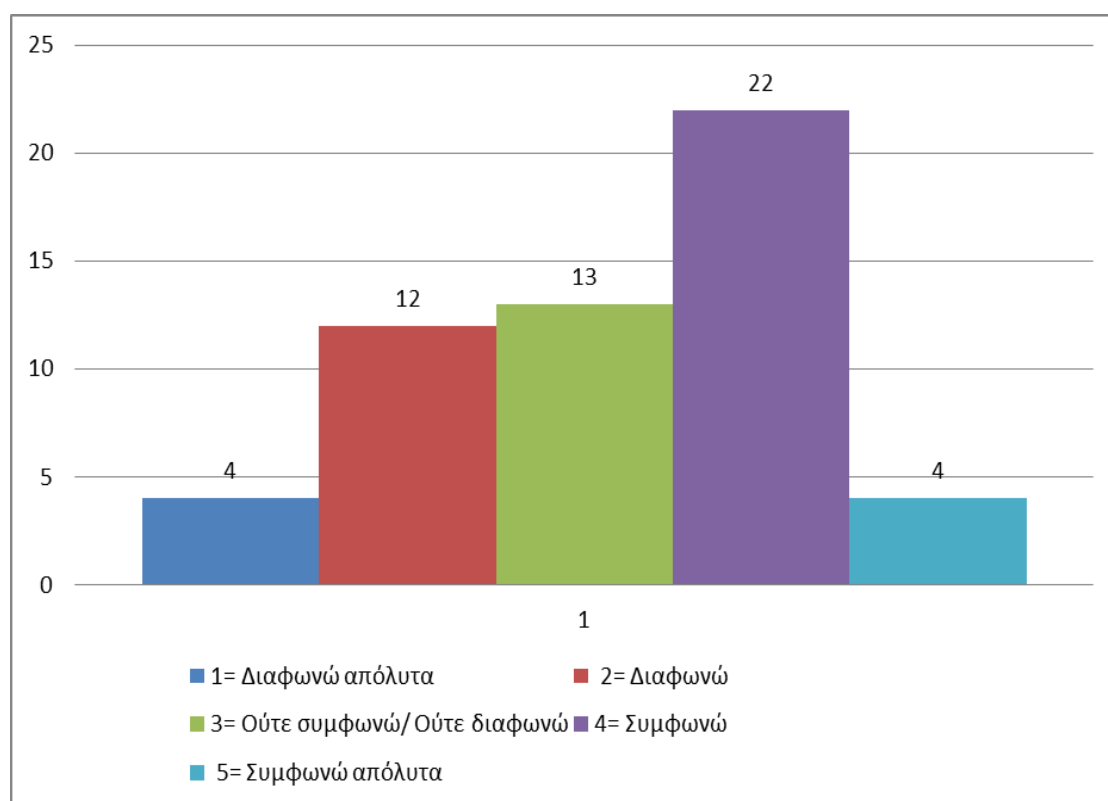
Ως προς το αν σας δυσκόλεψε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 40% συμφωνεί (συμφωνώ N = 19, 34,54% και συμφωνώ απόλυτα N =3, 5,46%) στο αν τους δυσκόλεψε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π , ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 16,37% (διαφωνώ- N = 6, 10,91% και διαφωνώ απόλυτα – N =3, 5,46%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 43,63% (N= 24).



Διάγραμμα 4. Δυσκολία στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

#### 4.3.5.Αποτελέσματα ως προς την επαρκή ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π.

Ως προς το αν υπάρχει επαρκής ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π. οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 47,27% συμφωνεί (συμφωνώ N = 22, 40% και συμφωνώ απόλυτα N =4, 7,27%) στο ότι υπάρχει επαρκής ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π. , ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 29,09% (διαφωνώ- N = 12, 21,82% και διαφωνώ απόλυτα – N =4, 7,27%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 23,64% (N= 13).

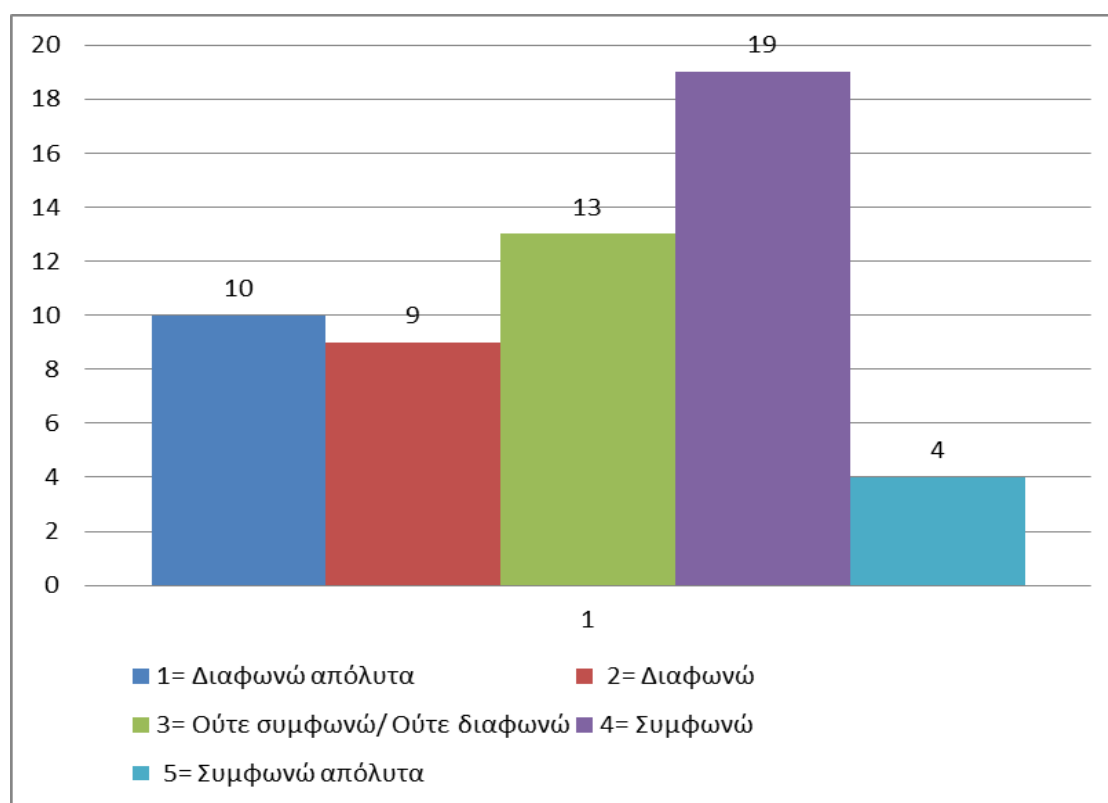


Διάγραμμα 5. Επαρκής ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π

#### 4.4.Γενική αξιολόγηση του περιεχομένου των Ε.Λ.Π.

##### 4.4.1.Αποτελέσματα ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθά στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στην μείωση της γραφειοκρατίας

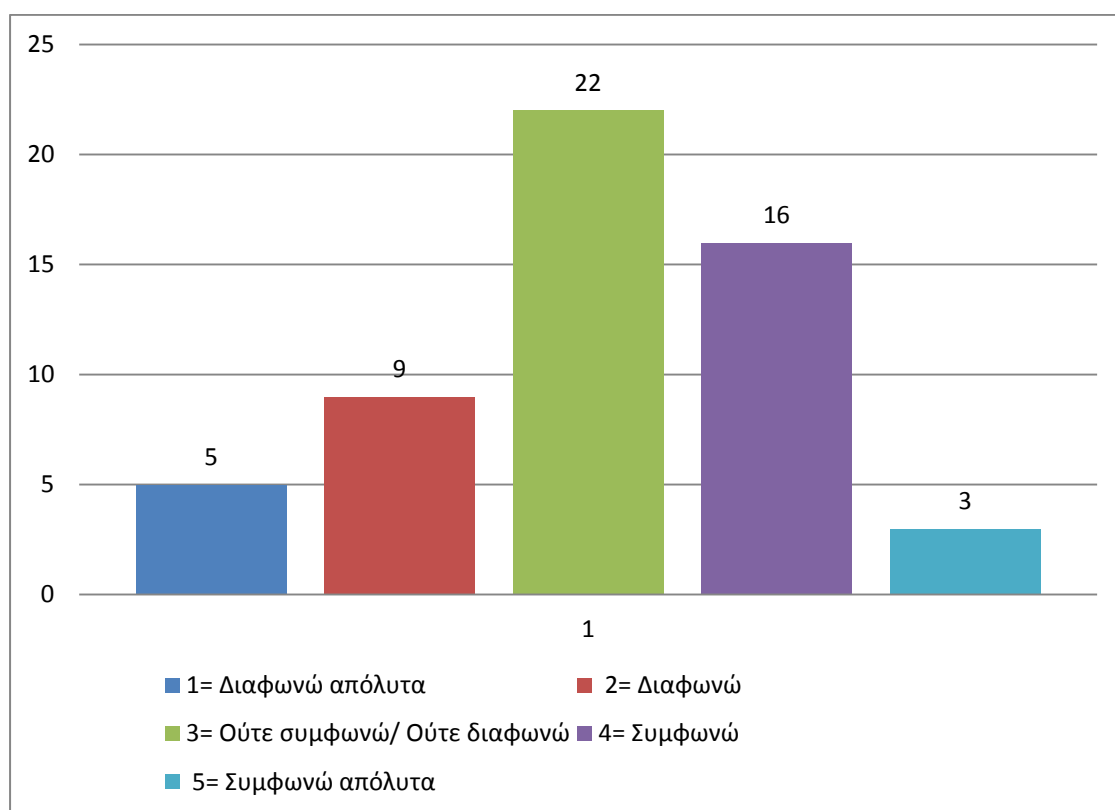
Ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθάει στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στην μείωση της γραφειοκρατίας οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 41,82% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 19, 34,55% και συμφωνώ απόλυτα N =4, 7,27%)στο ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθά στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στην μείωση της γραφειοκρατίας, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 34,54% (διαφωνώ- N = 10, 18,18% και διαφωνώ απόλυτα – N =9, 16,36%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό23,64%(N=13).



Διάγραμμα 6. Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στη μείωση της γραφειοκρατίας

#### 4.4.2.Αποτελέσματα σχετικά με το αν το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις Ελληνικές επιχειρήσεις

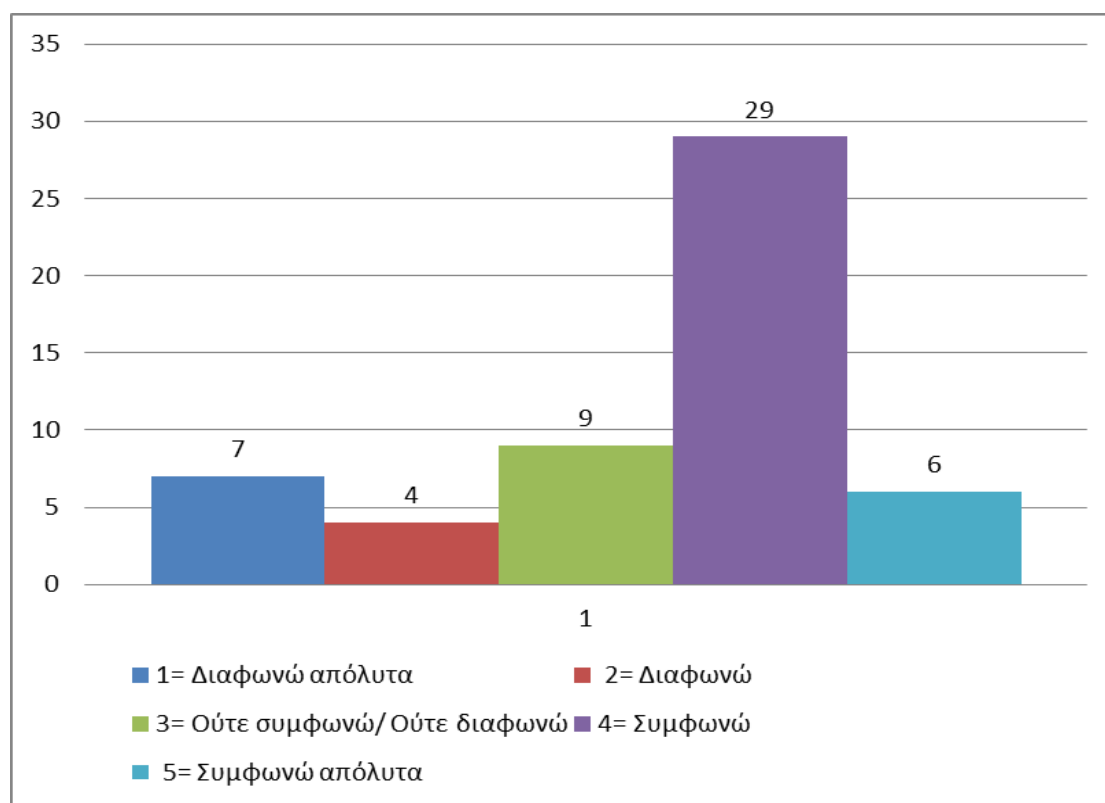
Ως προς το αν γενικά το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος τηρεί ουδέτερη στάση σε ποσοστό 40% (N= 22) στο ότι γενικά το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Ένα ποσοστό 34,55% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 16, 29,09% και συμφωνώ απόλυτα N =3, 5,46%), ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 25,45% (διαφωνώ- N = 9, 16,36% και διαφωνώ απόλυτα – N =5, 9,09%).



**Διάγραμμα 7. Το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις**

#### 4.4.3.Αποτελέσματα σχετικά με το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν

Ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 63,64% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 29, 52,73% και συμφωνώ απόλυτα N =6, 10,91%) στο ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 20% (διαφωνώ- N = 4, 7,27% και διαφωνώ απόλυτα – N =7, 12,73%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 16,36% (N= 9).

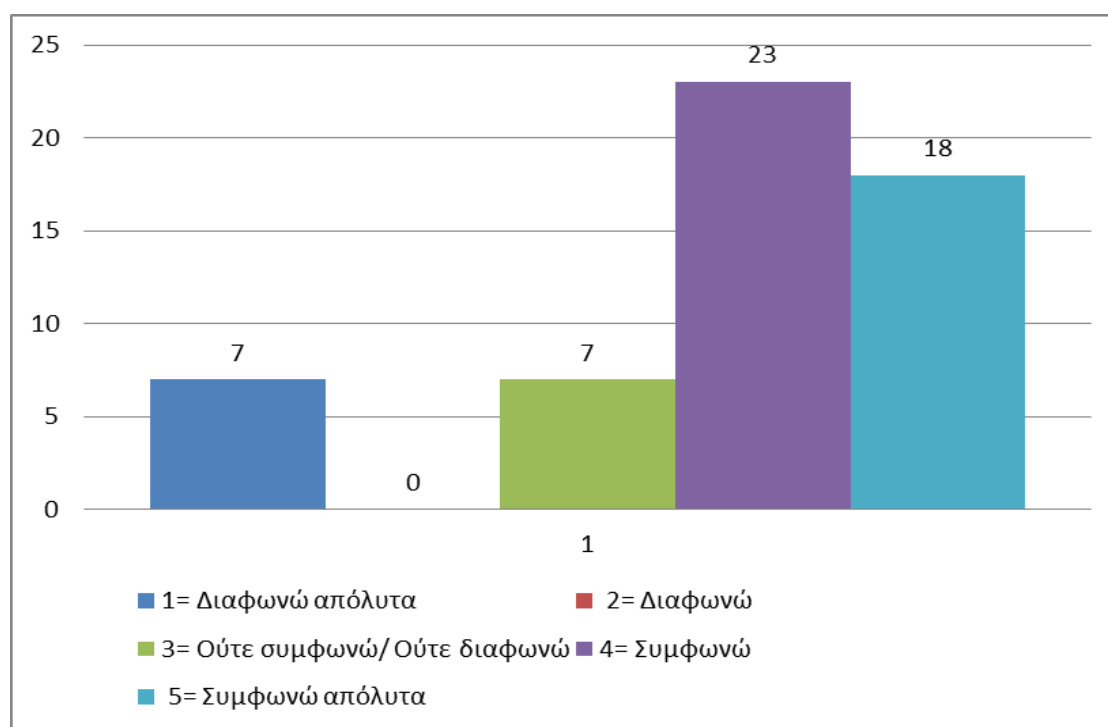


Διάγραμμα 8. Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν



#### 4.4.4.Αποτελέσματα σχετικά με το αν σε γενικές γραμμές τα διπλογραφικά είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά

Ως προς το αν σε γενικές γραμμές τα διπλογραφικά είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 74,54% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 23, 41,82% και συμφωνώ απόλυτα N =18, 32,72%) στο ότι σε γενικές γραμμές τα διπλογραφικά είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 12,73% (διαφωνώ- N =0 και διαφωνώ απόλυτα – N =7, 12,73%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 12,73% (N= 7).

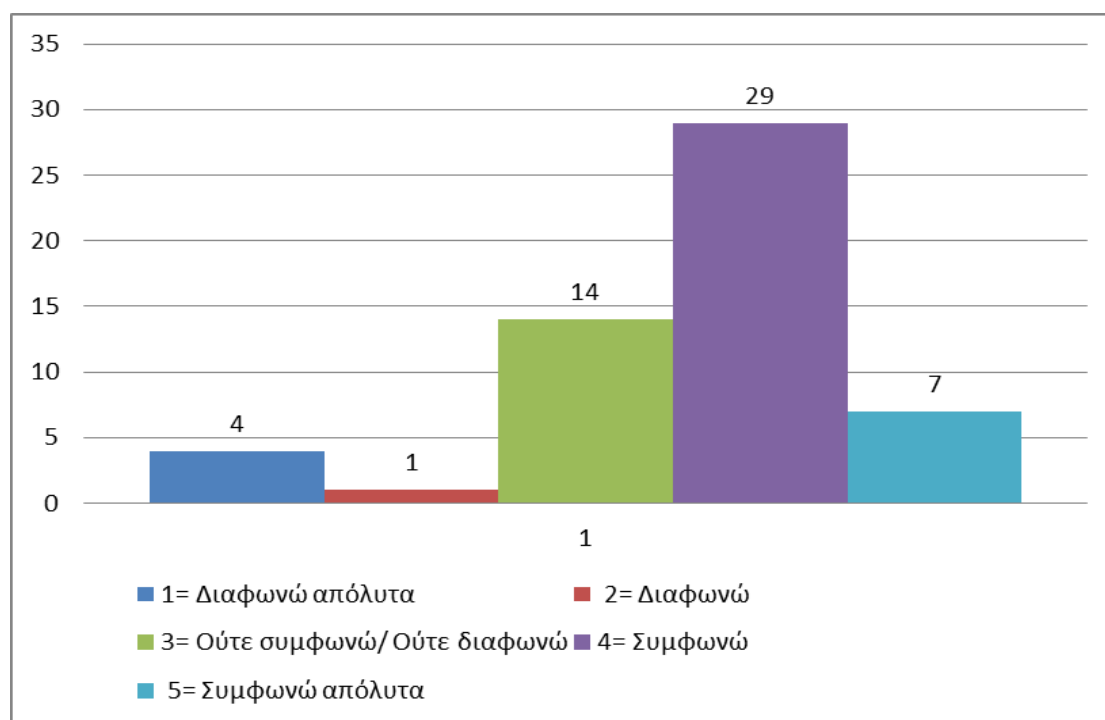


Διάγραμμα 9. Αξιόπιστία των διπλογραφικών σε σχέση με τα απλογραφικά

## 4.5.Αποτελέσματα σχετικά με τα Ε.Λ.Π. και το εσωτερικό των επιχειρήσεων

### 4.5.1.Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης

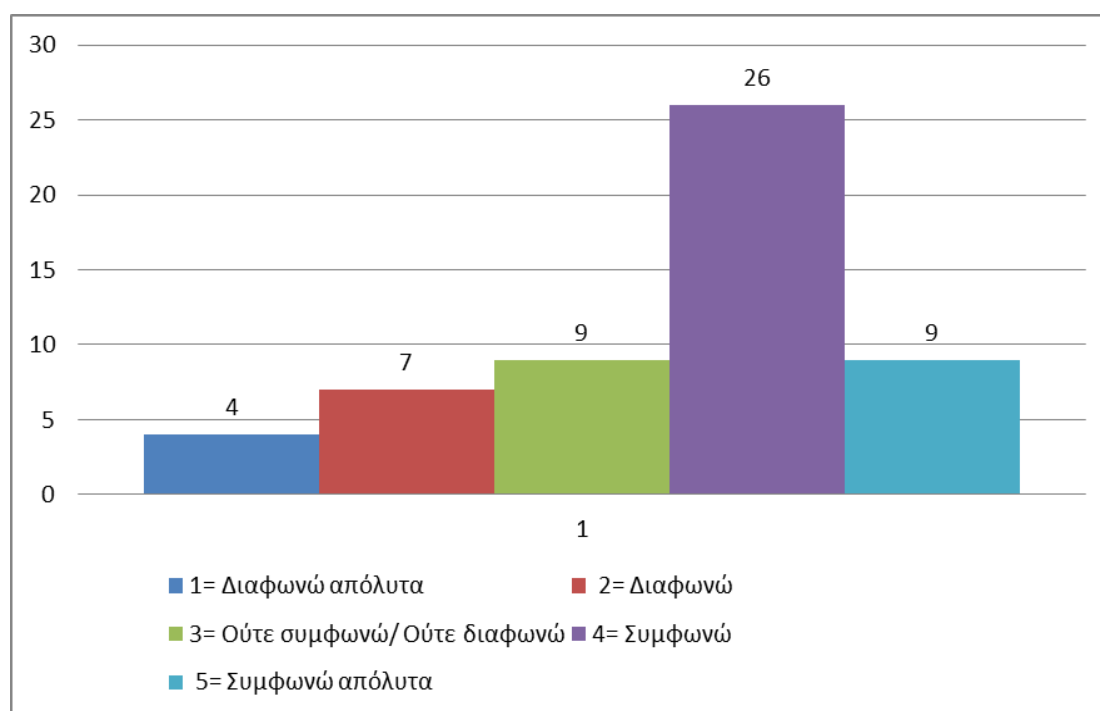
Ως προς το αν τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 74,54% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 29, 52,72% και συμφωνώ απόλυτα N =7, 12,72%) στο ότι τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 12,73% (διαφωνώ- N =1, 1,81% και διαφωνώ απόλυτα – N =4, 7,27%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 12,73% (N= 7).



**Διάγραμμα 10. Καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης από τα Ε.Λ.Π.**

#### 4.5.2.Αποτελέσματα σχετικά με το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης

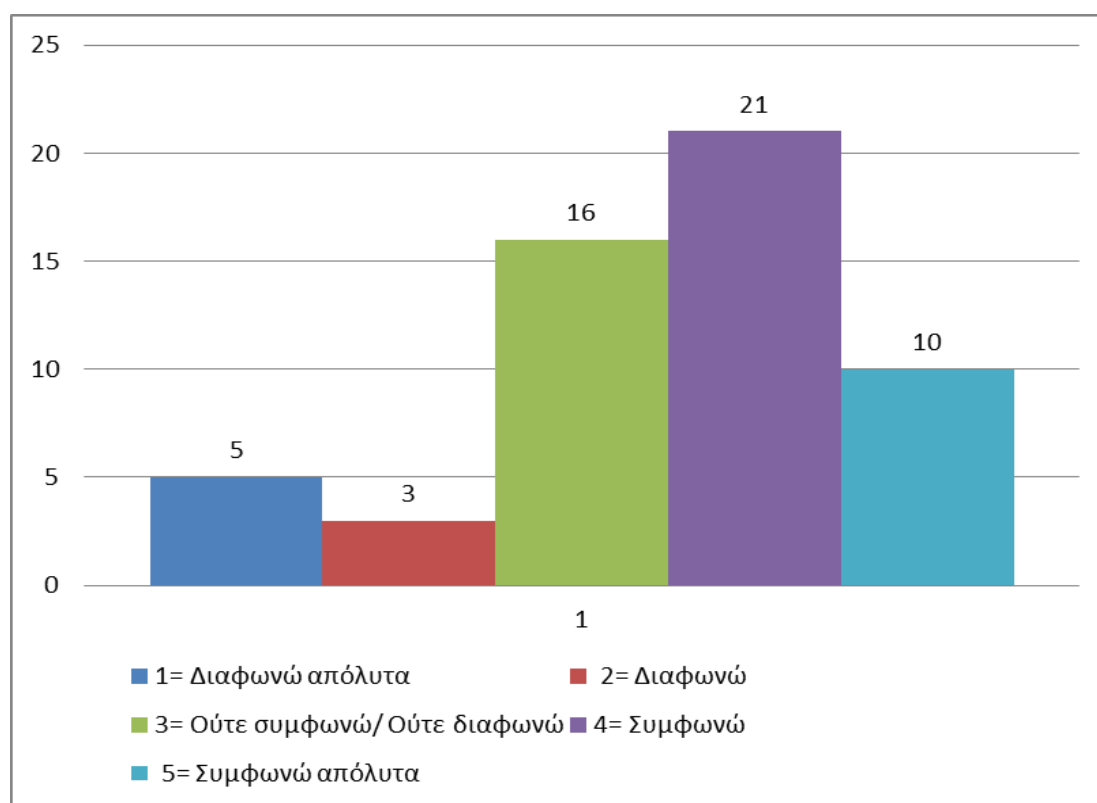
Ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος σε ποσοστό 74,54% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 26, 47,27% και συμφωνώ απόλυτα N =9, 16,36%) στο ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 12,73% (διαφωνώ- N =7, 12,72% και διαφωνώ απόλυτα – N =4, 7,27%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 16,36% (N= 9).



**Διάγραμμα 11. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης**

### 4.5.3.Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.

Ως προς το αν τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 56,36% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 21, 38,18% και συμφωνώ απόλυτα N =10, 18,18%) στο ότι τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 14,55% (διαφωνώ- N =3, 5,46% και διαφωνώ απόλυτα – N =5, 9,09%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 29,09% (N= 16).

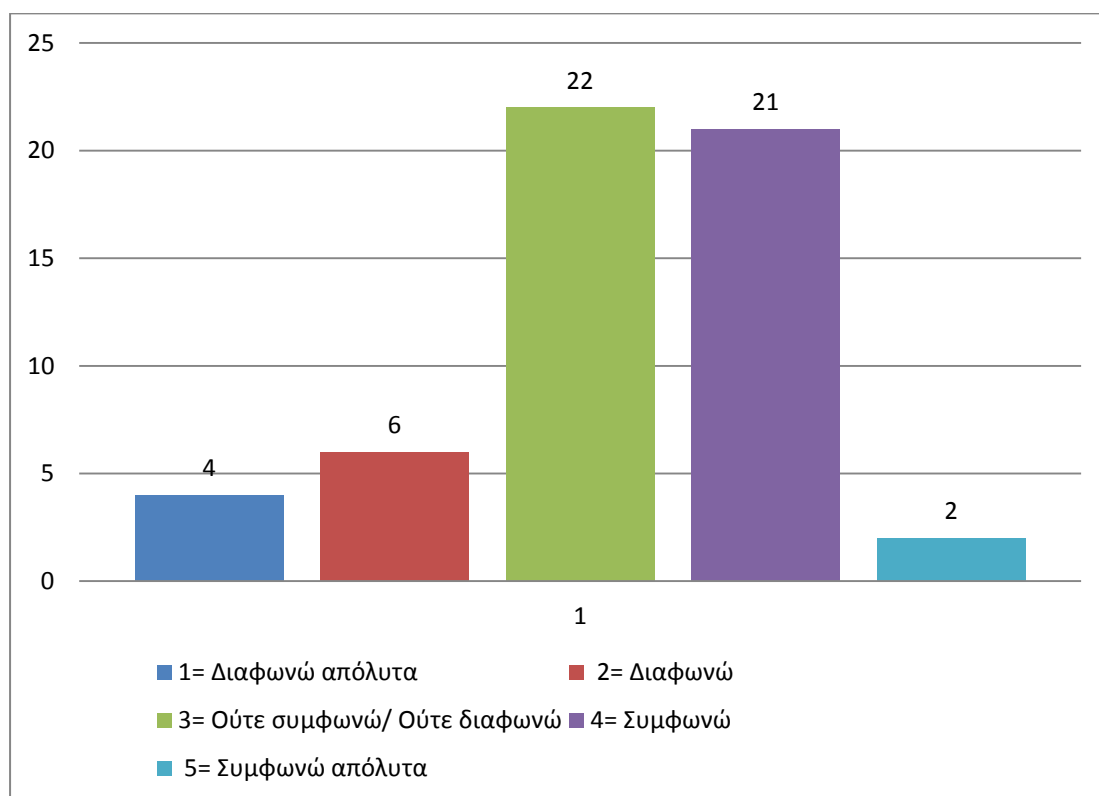


**Διάγραμμα 12. Τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.**

## 4.6.Αποτελέσματα σχετικά με την αξιολόγηση της εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

### 4.6.1.Αποτελέσματα σχετικά με το αν υπάρχει εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

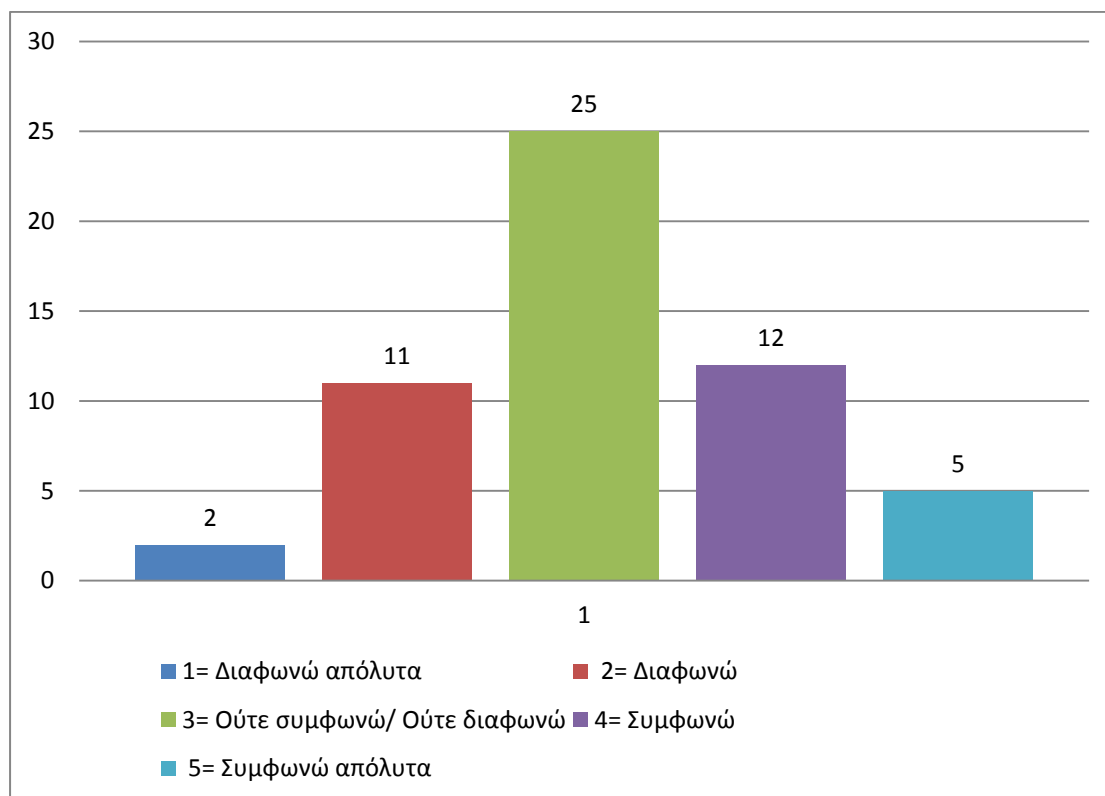
Ως προς το αν υπάρχει εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 41,82% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 21, 38,18% και συμφωνώ απόλυτα N =2, 3,64%) στο ότι υπάρχει εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π., ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 18,18% (διαφωνώ- N =6, 10,91% και διαφωνώ απόλυτα – N =4, 7,27%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 40% (N= 22).



Διάγραμμα 13. Εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.

#### 4.6.2. Αποτελέσματα σχετικά με τα προβλήματα που διαπιστώνονται από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.

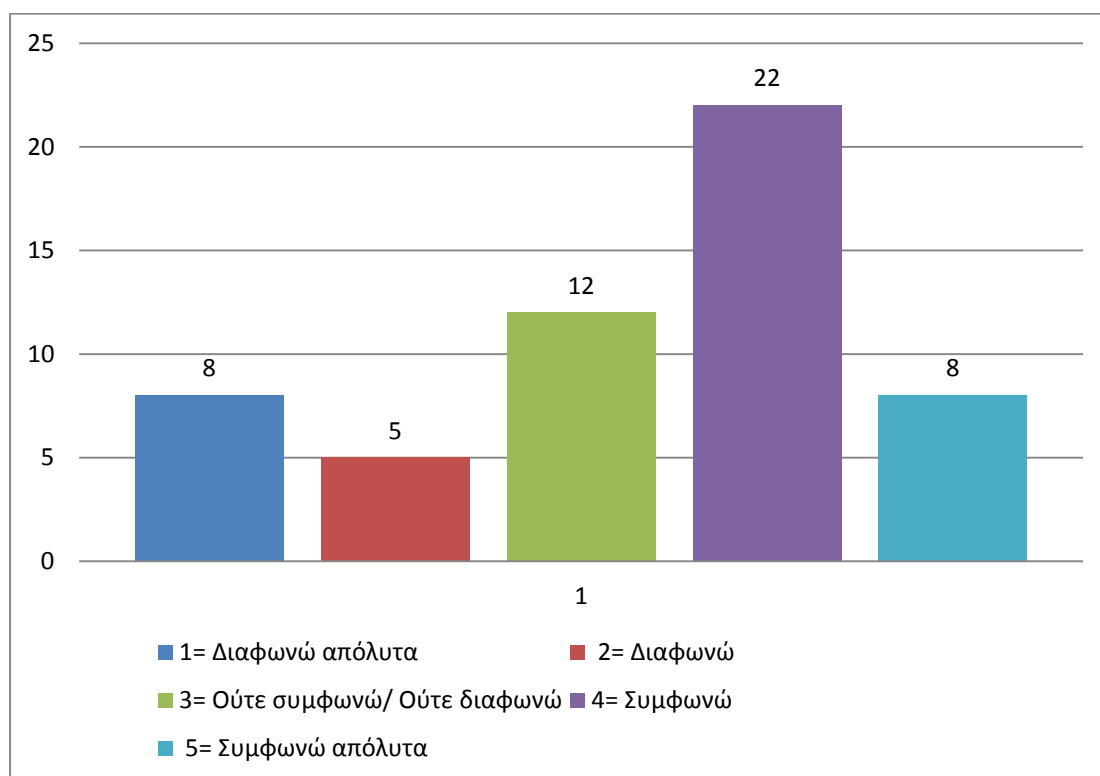
Ως προς τη διαπίστωση προβλημάτων από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π., οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος τηρεί ουδέτερη στάση σε ποσοστό 45,45% (N= 25) ότι διαπιστώνει προβλήματα από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. Ένα ποσοστό 30,9% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 12, 21,81% και συμφωνώ απόλυτα N =5, 9,09%), ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 23,63% (διαφωνώ- N =11, 20% και διαφωνώ απόλυτα - N =2, 3,63%).



Διάγραμμα 14. Διαπίστωση προβλημάτων από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.

#### 4.6.3. Αποτελέσματα σχετικά με τη δυσκολία που μπορεί να παρουσιαστεί από τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν

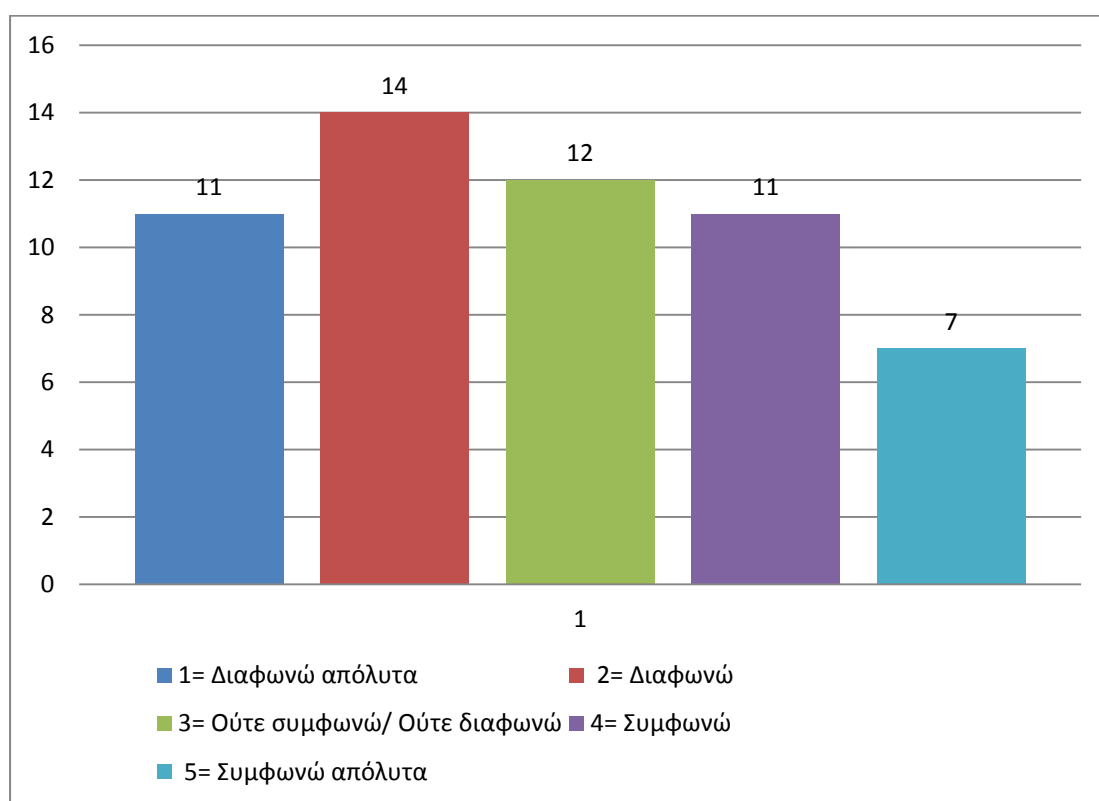
Ως προς το αν οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν θα έχουν σαν αποτέλεσμα να δυσκολέψουν, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 54,54% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 22, 40% και συμφωνώ απόλυτα N =5, 14,54%) στο ότι οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν θα έχουν σαν αποτέλεσμα να σας δυσκολέψουν, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 23,64% (διαφωνώ- N =5, 9,09% και διαφωνώ απόλυτα – N =8, 14,55%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 21,82% (N= 12).



**Διάγραμμα 15. Δυσκολία που μπορεί να παρουσιαστεί από διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν**

#### 4.6.4. Αποτελέσματα σχετικά με το αν τα ΕΛΠ πετυχαίνουν να μειώσουν το λειτουργικό κόστος

Ως προς το αν τα Ε.Λ.Π. πετυχαίνουν να μειώσουν το λειτουργικό κόστος, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος διαφωνεί 45,45% (διαφωνώ απόλυτα N = 11, 20%, και διαφωνώ N= 14, 25,45%) στο ότι τα Ε.Λ.Π. πετυχαίνουν να μειώσουν το λειτουργικό κόστος, ενώ συμφωνεί ένα μικρό ποσοστό συμφωνεί 32,73% (συμφωνώ N= 11, 20% και συμφωνώ απόλυτα N=7, 12,73) . Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 21,82% (N= 12).



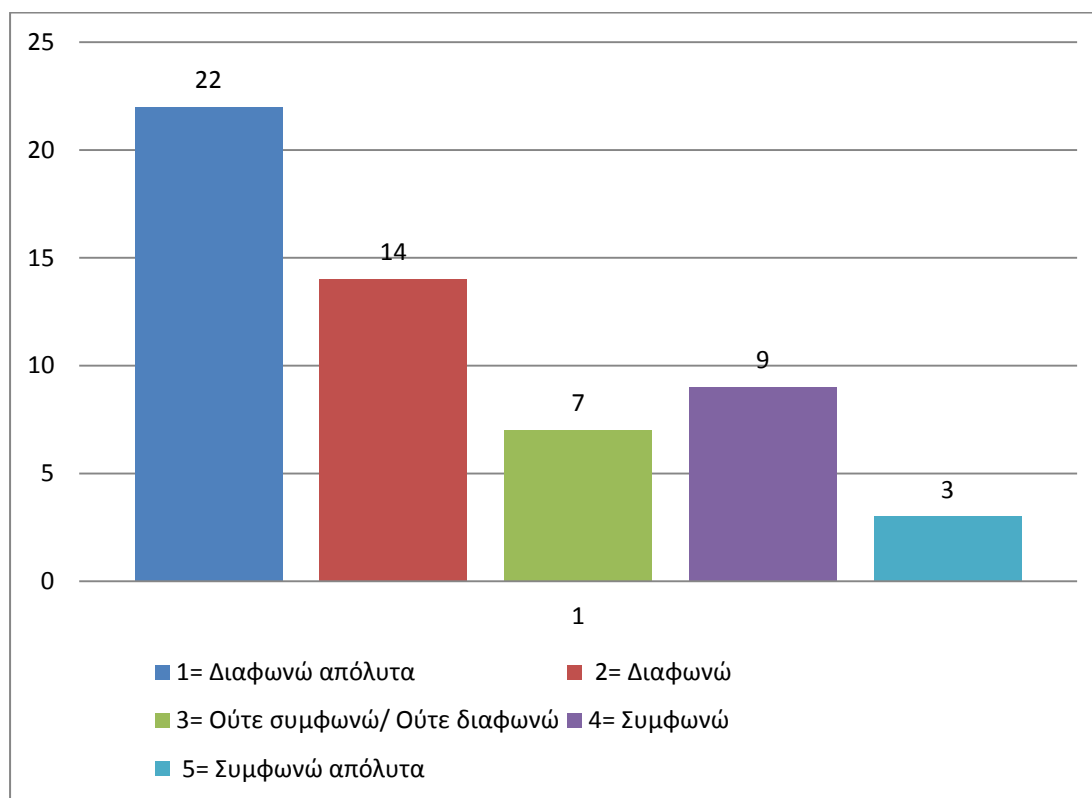
Διάγραμμα 16. Ε.Λ.Π. και μείωση λειτουργικού κόστους



## 4.7.Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και το επάγγελμα του λογιστή

### 4.7.1. Αποτελέσματα σχετικά με τη βελτίωση στις αποδοχές του Λογιστή

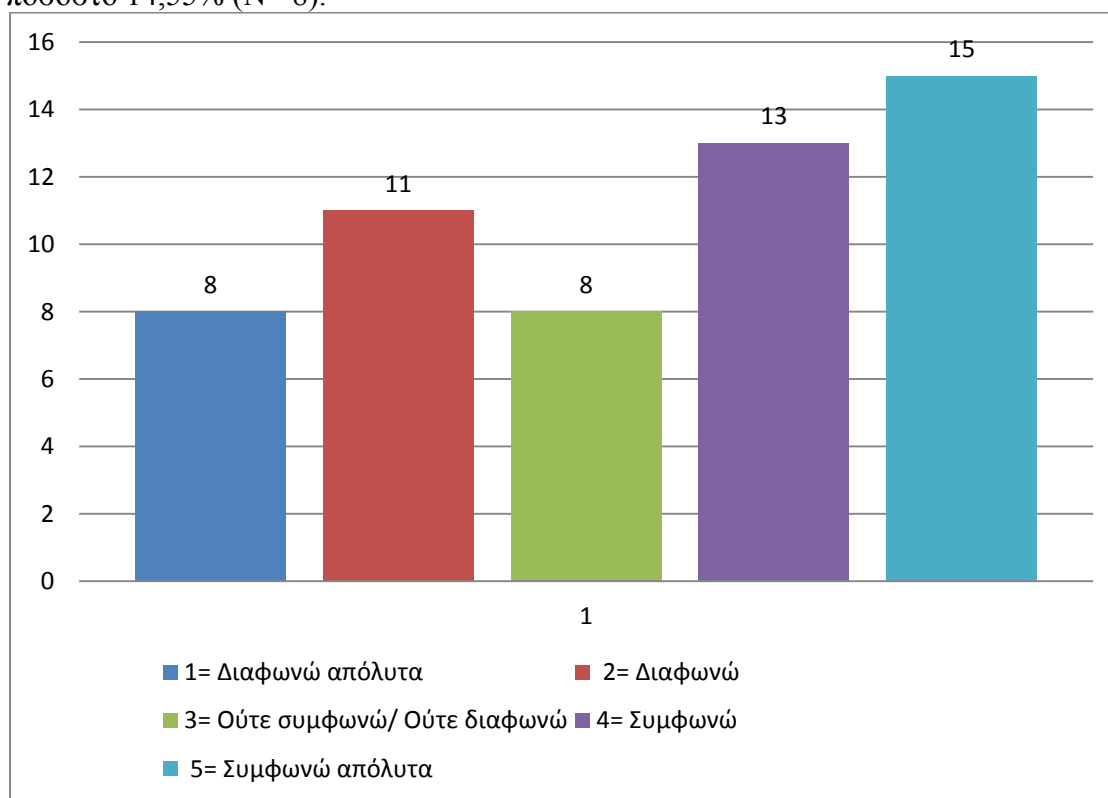
Ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. έχει βελτιώσει τις αποδοχές του Λογιστή, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος διαφωνεί 65,45% (διαφωνώ απόλυτα N = 22, 40%, και διαφωνώ N= 14, 25,45%)στο ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. έχει βελτιώσει τις αποδοχές του Λογιστή, ενώ συμφωνεί ένα μικρό ποσοστό συμφωνεί 21,82% (συμφωνώ N= 9, 16,36% και συμφωνώ απόλυτα N=3, 5,46) . Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 12,73% (N= 7).



Διάγραμμα 17. Βελτίωση στις αποδοχές του Λογιστή

#### 4.7.2.Αποτελέσματα σχετικά με τις θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή

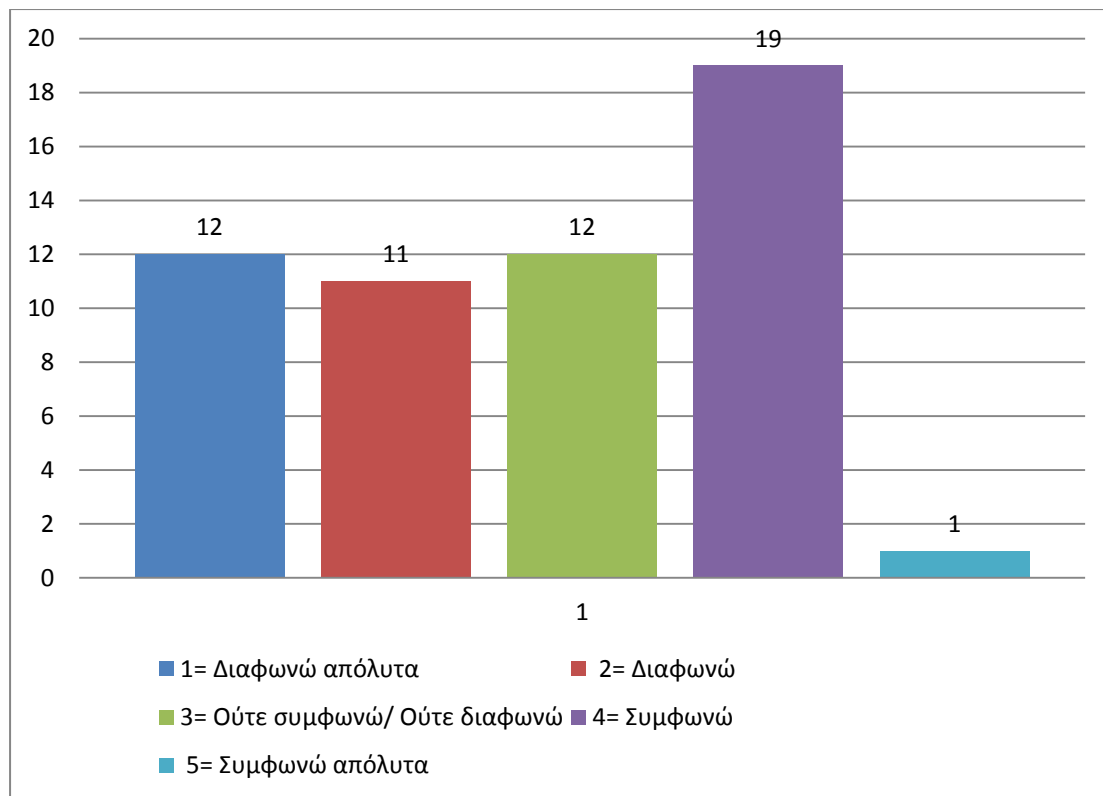
Ως προς τις θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 50,90% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 13, 23,63% και συμφωνώ απόλυτα N =15, 27,27%) στο ότι έχει θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του λογιστή., ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 34,55% (διαφωνώ - N =11, 20% και διαφωνώ απόλυτα – N =8, 14,55%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 14,55% (N= 8).



**Διάγραμμα 18. Θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή**

#### **4.7.3.Αποτελέσματα σχετικά με την αλλαγή στην αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης**

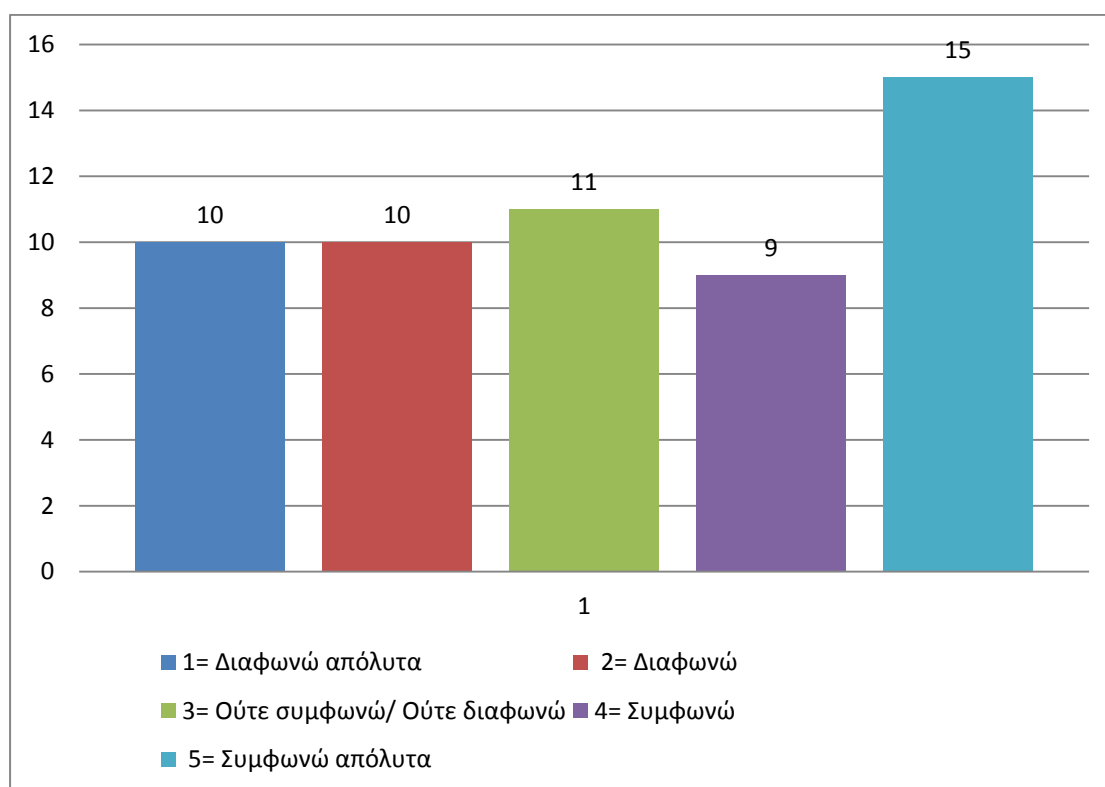
Ως προς το αν έχει αλλάξει την αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος διαφωνεί 41,82% (διαφωνώ απόλυτα N = 12, 21,82%, και διαφωνώ N= 11, 20%)στο ότι έχει αλλάξει την αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης, ενώ συμφωνεί ένα μικρό ποσοστό συμφωνεί 36,36% (συμφωνώ N= 19, 34,55% και συμφωνώ απόλυτα N=1, 1,82) . Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 21,82% (N= 12).



**Διάγραμμα 19. Αλλαγή στην αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης**

#### 4.7.4. Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και την ανάδειξη του επαγγέλματος του λογιστή

Ως προς το αν η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα αναδείξει το επάγγελμα του λογιστή, οι ερωτηθέντες έπρεπε να κατατάξουν την ερώτηση στην κλίμακα από 1= διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= ούτε συμφωνώ/ούτε διαφωνώ, 4= συμφωνώ, 5= συμφωνώ απόλυτα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η πλειοψηφία του δείγματος ποσοστό 43,64% συμφωνεί (συμφωνώ -N = 9, 16,37% και συμφωνώ απόλυτα N =15, 27,27%)στο ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα αναδείξει το επάγγελμα του λογιστή, ενώ διαφωνεί ένα σχετικά μικρό ποσοστό της τάξης του 36,36% (διαφωνώ- N =10, 18,18% και διαφωνώ απόλυτα – N =10, 18,18%). Επίσης ουδέτερη στάση έχει ποσοστό 20% (N= 11).



Διάγραμμα 20. Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και την ανάδειξη του επαγγέλματος του λογιστή

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Η παρούσα έρευνα είχε ως σκοπό την αξιολόγηση της πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις μέσω των λογιστών και των βοηθών λογιστών. Για το εγχείρημα αυτό συμπληρώθηκαν ερωτηματολόγια από τους συμμετέχοντες με τα αποτελέσματα να παραθέτονται στα συμπεράσματα

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι σημαντικά και τα καθιστούν ένα χρήσιμο εργαλείο για τις ελληνικές επιχειρήσεις και μία σοβαρή προσπάθεια συγκέντρωσης του μεγαλύτερου συνόλου της φορολογικής νομοθεσίας, παρόλο που υπάρχουν αρκετά προβλήματα κατά την εφαρμογή τους.

Βασικός στόχος του παρόντος νόμου είναι η μείωση της λογιστικής πολυνομίας και γραφειοκρατίας και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης κάτι που όπως φαίνεται από τα αποτελέσματα έχει επιτευχθεί καθώς ο νόμος θεωρείται πλήρως κατανοητός.

Με την εφαρμογή τους, δίνεται βάση στην απεικόνιση με μεγάλη ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες μπορούν να γίνουν πιο εύκολα κατανοητές από τους επενδυτές οι οποίοι μπορούν στη συνέχεια να αξιολογήσουν κατά πόσο μία επένδυση μπορεί να είναι συμφέρουσα. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να μπορούν να προσελκυστούν ξένοι επενδυτές εφόσον μπορούν να κατανοήσουν με ευκολία τις οικονομικές καταστάσεις λόγω ομοιομορφίας εφόσον τα Ε.Λ.Π. τείνουν να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π. Συνεπώς οι ελληνικές επιχειρήσεις γίνονται περισσότερο αξιόπιστες και ελκυστικές για τους ξένους επενδυτές καθώς πλέον υπάρχει η δυνατότητα να συγκριθούν με αντίστοιχες του εξωτερικού. Σημαντικό ρόλο σε όλα τα προαναφερθέντα και βασικό πλεονέκτημα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. για τις επιχειρήσεις είναι η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.

Τα παραπάνω αποτελούν και στοιχεία που επιβεβαιώθηκαν με την παρούσα έρευνα καθώς μέσα από τις απαντήσεις φαίνεται ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν. Επιπλέον, στην ενότητα που αφορά στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στο εσωτερικό των επιχειρήσεων φαίνεται από τις απαντήσεις ότι τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης, παρέχουν καλύτερη

πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης καθώς τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.

Επιπλέον, παρόλο που οι λογιστικές και φορολογικές διαφορές που χωρίζονται σε μόνιμες και προσωρινές παίζουν μεγάλο ρόλο στην σωστή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών ώστε να διεξαχθούν σωστά συμπεράσματα κατά περίπτωση, παρουσίασαν δυσκολία κατά την εφαρμογή τους από τους λογιστές.

Ωστόσο, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. φαίνεται να παρουσιάζει αρκετά προβλήματα καθόλου αμελητέα για τους ερωτηθέντες. Κατά την πρώτη εφαρμογή υπήρχαν προβλήματα στην ετοιμότητα στην εκπαίδευση του προσωπικού και στη μηχανογραφική υποστήριξη καθώς και προβλήματα από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.

Επιπλέον, οι περισσότεροι συμμετέχοντες δεν θεωρούν ότι η εφαρμογή των ΕΛΠ πετυχαίνει να μειώσει το λειτουργικό κόστος ούτε βελτιώνει τις αποδοχές του λογιστή αλλά αντιθέτως αυξάνει τις ευθύνες και τις υποχρεώσεις του καταφέροντας ωστόσο να αναδείξει το επάγγελμα του λογιστή.

Με βάση όλα τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις πέρα από κάποια προβλήματα που τη συνοδεύουν, επιφέρει αλλαγές που φιλοδοξούν να φέρουν θετικές επιδράσεις στην οικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων και αποτελεί ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα και ένα δυνητικά χρήσιμο εργαλείο για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις.

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

### ΜΕΡΟΣ Α:

Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει πληροφορίες για το πρόσωπο που το συμπληρώνει.

#### 1.ΦΥΛΟ

Ανδρας	
Γυναίκα	

#### 2.ΗΛΙΚΙΑ

Έως 25	
26-35	
36-45	
46-55	
56-65	

#### 3.ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

Απόφοιτος /η λυκείου	
Τεχνική σχολή/ΙΕΚ	
Φοιτητής/ τρια	
Ανώτατη εκπαίδευση (ΑΕΙ – ΤΕΙ)	
Μεταπτυχιακό	
Διδακτορικό	



#### 4.ΧΡΟΝΙΑ ΠΡΟΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

Έως 3	
Από 4 εως7	
από 8 έως 10	
Πάνω από 11	

5.Τι τάξη άδειας άσκησης επαγγέλματος έχετε -ειδικότητα;

- α)λογιστής Α.
- β) λογιστής Β.
- γ) Ορκωτός λογιστής

6.Έχετε εμπειρία στα διπλογραφικά βιβλία ;

Από 1-3 έτη	
Από 4-6 έτη	
Από 7-10 έτη	
> 10 έτη	

7.Έχετε προηγούμενη εμπειρία από εφαρμογή των Δ.Λ.Π.; ΝΑΙ ΟΧΙ

8.Ποιά η γνώμη σας για την εφαρμογή Ε.Λ.Π.

## ΜΕΡΟΣ Β:

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει είκοσι ερωτήσεις που έχουν ως σκοπό τον εντοπισμό και την μέτρηση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Παρακαλώ συμπληρώστε το βαθμό συμφωνίας σας ή διαφωνίας σας για κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις χρησιμοποιώντας την παρακάτω κλίμακα: (1= Διαφωνώ απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3= Ούτε συμφωνώ/ Ούτε διαφωνώ, 4= Συμφωνώ, 5= Συμφωνώ απόλυτα)

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ	ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ				
<b>ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.</b>					
1. Σε γενικές γραμμές τα Ε.Λ.Π. είναι κατανοητά;	1	2	3	4	5
2. Οι Ελληνικές εταιρείες είναι έτοιμες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και την μηχανογραφική υποστήριξη;	1	2	3	4	5
3. Σαν εταιρεία έχετε προετοιμαστεί ως προς την εκπαίδευση του προσωπικού και ως την μηχανογράφηση;	1	2	3	4	5
4. Σας δυσκόλεψε η εφαρμογή των Ε.Λ.Π.	1	2	3	4	5
5. Υπάρχει επαρκής ενημέρωση των λογιστών και ελεγκτών για τα Ε.Λ.Π.;	1	2	3	4	5
<b>ΓΕΝΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.</b>					
6. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. βοηθάει στην αντιμετώπιση της πολυνομίας και στην μείωση της γραφειοκρατίας;	1	2	3	4	5
7. Γενικά το εθνικό δίκαιο ευνοεί τη χρήση των Ε.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις;	1	2	3	4	5
8. Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οδηγεί σε άμεσα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία μεταξύ των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν;	1	2	3	4	5
9. Σε γενικές γραμμές τα Ε.Λ.Π. είναι πιο αξιόπιστα από τα απλογραφικά;	1	2	3	4	5
<b>ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>					

10.Τα Ε.Λ.Π. επιτυγχάνουν καλύτερη παρουσίαση της εύλογης αξίας της επιχείρησης;	1	2	3	4	5
11.Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. δίνει καλύτερη πληροφόρηση σε μετόχους και δανειστές της επιχείρησης;	1	2	3	4	5
12.Τα μεγέθη των Ε.Λ.Π. είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα μεγέθη των Δ.Λ.Π.;	1	2	3	4	5
<b>ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.</b>					
13.Υπάρχει εναρμόνιση θεσμικού – νομοθετικού περιβάλλοντος στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π.;	1	2	3	4	5
14.Διαπιστώνετε προβλήματα από την ταυτόχρονη λειτουργία Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.;	1	2	3	4	5
15.Οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης μόνιμες και προσωρινές σε περίπτωση που προκύψουν θα έχουν σαν αποτέλεσμα να σας δυσκολέψουν;	1	2	3	4	5
16.Τα ΕΛΠ πετυχαίνουν να μειώσουν το λειτουργικό κόστος;	1	2	3	4	5
<b>Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ</b>					
17.Έχει βελτιώσει τις αποδοχές του Λογιστή	1	2	3	4	5
18.Έχει θετικές επιπτώσεις για την προσέλκυση των καλύτερων και ικανότερων πτυχιούχων στο επάγγελμα του Λογιστή	1	2	3	4	5
19.Έχει αλλάξει την αντίληψη της ανώτατης διοίκησης για τη σημασία της υπηρεσίας του Λογιστηρίου και των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης;	1	2	3	4	5
20.Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα αναδείξει το επάγγελμα του λογιστή;	1	2	3	4	5

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## Ελληνική

Γκίκας, Δ. & Παπαδάκη, Α. (2012). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Νόμος 4308/2014 ,ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014)

Ζαφειρόπουλος Κώστας (2015): *Επιστημονική Έρευνα και Συγγραφή εργασιών, Κατασκευή Ερωτηματολογίου*

Καραμάνης Κ. (ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014). ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ EPSILON, ΣΕΛ 1550-1556

Κοντάκος, Α. (2006 και 2001). *Γενική Λογιστική σε Ευρώ*. Αθήνα: Εκδόσεις Έλλην.

Παπαγιάννης Ν. (2016). *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής- Η Εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην πράξη*. Οικονομικές Εκδόσεις

Παπαδέας, Π. (2013). *Χρηματοοικονομική λογιστική Πληροφόρηση, βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο*. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.

Παπαδέας, Π. (2015) *Λογιστικά Αρχεία-Βιβλία και Στοιχεία(ΚΦΑΣ) με ΦΠΑ & ΕΛΠ*. Εκδόσεις Σταμούλης

ΠΟΛ 1003/2014

Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2003). *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ' έκδοση)*. Αθήνα: Έκδοση ίδιας.

## Διαδικτυακές Πηγές

<https://repository.kallipos.gr/handle/11419/1296>

<https://www.pwc.com/gr/en/news/assets/tax-bulletin-greek-gaap-gr.pdf> (tax bulletin, Ιανουάριος, 2015)