



ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΚΗΣ ΦΟΙΤΗΣΗΣ: Ευελπίδων 47, 113 62 Αθήνα. Τηλ.: 210 8203633 / Fax: 210 8203634
FULL AND PART TIME: 47, Evelpidon Street, Athens 113 62 Greece. Tel.: (+30) 210 8203633/ Fax: (+30) 2108203634
E-mail: master.accfin@aueb.gr / www.aueb.gr

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΤΑΛΙΑΝΤΖΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του
Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης Αθήνα
Αύγουστος 2017

Εγκρίνουμε την εργασία του :

ΤΑΛΙΑΝΤΖΗ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ

Ο ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΤΖΟΒΑΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΟΙ ΣΥΝΕΞΕΤΑΣΤΡΙΕΣ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΕΣ :

ΠΑΠΑΔΑΚΗ ΑΦΡΟΔΙΤΗ

ΣΙΟΥΓΛΕ ΓΕΩΡΓΙΑ

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία για τη λήψη του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά και δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Η εργασία αυτή έχοντας εκπονηθεί από εμένα, αντιπροσωπεύει τις προσωπικές μου απόψεις επί του θέματος. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο.

ΤΑΛΙΑΝΤΖΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

.....

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στόχος της παρούσας διπλωματικής είναι η μελέτη του βαθμού στον οποίο η φορολογία στην Ελλάδα επηρεάζει τη λογιστική και συγκεκριμένα τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται από τις εταιρείες .

Για το σκοπό αυτό και αφού στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιαστούν κάποιες εισαγωγικές έννοιες , στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει μια αναδρομή σε σημαντικές εξελίξεις στη φορολογία και τη λογιστική επιστήμη από την ίδρυση του Ελληνικού κράτους έως σήμερα έτσι ώστε να δούμε πόσο μεγάλη ήταν η επιρροή της φορολογίας στη λογιστική επιστήμη . Στο δεύτερο κεφάλαιο θα δοθεί έμφαση στα λογιστικά πρότυπα τα οποία έχουν εφαρμοστεί στην Ελλάδα (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Στο τρίτο κεφάλαιο θα δούμε με λεπτομέρεια τις σημαντικότερες διαφορές ανάμεσα στα λογιστικά πρότυπα τα οποία έχουν εφαρμοστεί στην Ελλάδα με σκοπό να διαπιστώσουμε την καταλληλότητα των νέων προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) τα οποία εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα για τη σύνταξη αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν μια σειρά από έρευνες οι οποίες έγιναν στην Ελλάδα , για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων . Θα γίνει διαχωρισμός σε τρία στάδια , τις έρευνες οι οποίες έγιναν πριν την εφαρμογή, τις έρευνες οι οποίες έγιναν αμέσως μετά την εφαρμογή, και τις έρευνες οι οποίες έγιναν αρκετά χρόνια μετά την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων. Σκοπός του τέταρτου κεφαλαίου είναι να δούμε πόσο επηρέασε η υποχρεωτική εφαρμογή τις οικονομικές καταστάσεις , τις επιχειρήσεις , και τους επαγγελματίες του χώρου (λογιστές, managers , εργαζόμενους).

Στο πέμπτο κεφάλαιο το οποίο είναι και το βασικό , με βάση τη μεθοδολογία την οποία είχαν προτείνει οι Margaret Lamb , Christopher Nobes και Alan Roberts το 1998 , στο paper “ International variations in the connections between tax and financial reporting” , θα μελετηθεί ο βαθμός τον οποίο επηρεάζει η φορολογία τη λογιστική το έτος 2014 , χρονιά την οποία άρχισε να εφαρμόζεται ο νέος Κώδικας φορολογίας εισοδήματος αλλά και τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η μελέτη θα γίνει συγκρίνοντας φορολογικούς και λογιστικούς κανόνες (Μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – φορολογίας και μεταξύ νέων Ελληνικών Λογιστικών προτύπων και φορολογίας). Επιπλέον θα παρουσιαστούν αποτελέσματα τα οποία έγιναν σε άλλες χώρες έτσι ώστε να διαπιστωθεί πόσο κατάλληλη είναι η μεθοδολογία για τη μελέτη της σχέσης μεταξύ λογιστικής και φορολογίας τόσο ανάμεσα σε χώρες όσο και σε μια χώρα διαχρονικά . Τέλος στο έκτο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα συμπεράσματα της μελέτης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ

Ελληνικές ορολογίες συντομεύσεων

ΔΛΠ : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΑ : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΦΕΚ : Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

ΚΒΣ : Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

ΚΦΑΣ : Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ΕΕ : Ευρωπαϊκή Ένωση

ΑΕ : Ανώνυμη Εταιρεία

ΠΔ : Προεδρικό Διάταγμα

ΣΟΕΛ: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

ΕΓΛΣ : Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο

Ξένες ορολογίες συντομεύσεων

IASC : International Accounting Standards Committee

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

FIFO : First In First Out

LIFO: Last In First Out

| | |
|---|----|
| ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 3 |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 4 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΜΕΝΩΝ ΟΡΩΝ | 5 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | 10 |
| 1.1. Χρηματοοικονομική λογιστική | 10 |
| 1.1.1 Χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής λογιστικής..... | 10 |
| 1.2 Φορολογική λογιστική | 10 |
| 1.2.1 Χαρακτηριστικά φορολογικής λογιστικής | 10 |
| 1.3 Διαφορές χρηματοοικονομικής λογιστικής – φορολογικής λογιστικής..... | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ | 12 |
| 2.1. Σημαντικές εξελίξεις από την ίδρυση του Ελληνικού Κράτους έως και τις αρχές τις Δεκαετίας του '70. | 12 |
| 2.2. Θεωρία της αντιπροσώπευσης (Agency theory) | 13 |
| 2.3. Ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) | 14 |
| 2.3.1. Δομή IASB | 14 |
| 2.3.2. Δημοσιευμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα | 15 |
| 2.3.3 Οικονομικές καταστάσεις με τα ΔΛΠ..... | 18 |
| 2.3.4. Δημοσιευμένα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης | 19 |
| 2.3.5. Αρχές στις οποίες βασίζονται τα ΔΛΠ..... | 20 |
| 2.3.6. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών οι οποίες παρέχονται από τα ΔΛΠ | 21 |
| 2.4. Αρχές φορολογικής Νομοθεσίας..... | 22 |
| 2.5. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο..... | 22 |
| 2.5.1 Ομάδες του ΕΓΛΣ | 23 |
| 2.5.2. Αρχές στις οποίες στηρίζεται το ΕΓΛΣ..... | 24 |
| 2.5.3. Οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται με το ΕΓΛΣ | 24 |
| 2.6. Σημαντικές εξελίξεις στη δεκαετία του 90 και στις αρχές της δεκαετίας του 2000. | 25 |
| 2.7. Υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα..... | 25 |
| 2.8. Εξελίξεις στη Λογιστική και στη φορολογική Νομοθεσία από το 2010 μέχρι το 2014..... | 25 |
| 2.9. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα | 26 |
| 2.9.1. Ομάδες Λογαριασμών ΕΛΠ..... | 26 |
| 2.9.2. Για ποιους ισχύουν τα ΕΛΠ | 27 |

| | |
|--|-----------|
| 2.9.3. Οικονομικές καταστάσεις..... | 27 |
| 2.10 Εξελίξεις στη Λογιστική και στη φορολογική Νομοθεσία από το 2015 μέχρι σήμερα..... | 27 |
| 2.11 Συμπεράσματα..... | 28 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 29 |
| 3.1. Διαφορές ΔΛΠ- ΕΓΛΣ | 29 |
| 3.1.1. Διαφορές φιλοσοφίας - σκοπού..... | 29 |
| 3.1.2. Θεσμικές διαφορές | 29 |
| 3.1.3. Διαφορές εφαρμογής | 29 |
| 3.1.4. Διαφορές στις αρχές | 29 |
| 3.1.5. Διαφορές στην αναγνώριση στοιχείων Ενεργητικού | 30 |
| 3.1.6. Διαφορές στην αναγνώριση των υποχρεώσεων | 30 |
| 3.1.7. Διαφορές στον υπολογισμό του αποτελέσματος χρήσης | 30 |
| 3.1.7. Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες πρέπει να δημοσιεύονται:... | 30 |
| 3.1.7.1. Διαφορές στον Ισολογισμό..... | 30 |
| 3.1.7.2. Διαφορές στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης | 30 |
| 3.1.7.3 Διαφορές στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων..... | 30 |
| 3.1.7.4. Διαφορές στο Προσάρτημα και τη Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης..... | 31 |
| 3.1.7.5. Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις | 31 |
| 3.1.7.6. Διαφορές στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων..... | 31 |
| 3.2. Διαφορές ΔΛΠ- νέων ΕΛΠ (Ν.4308/2014): | 31 |
| 3.2.1. Θεσμικές διαφορές | 31 |
| 3.2.2. Διαφορές προορισμού | 31 |
| 3.2.3. Διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις | 31 |
| 3.2.4. Διαφορές στο λογιστικό χειρισμό | 32 |
| 3.2.4.1. Άυλα πάγια..... | 32 |
| 3.2.4.2. Απομείωση παγίου | 32 |
| 3.2.4.3. Επιχορηγήσεις | 32 |
| 3.2.4.4. Προκαταβολές αγορών..... | 32 |
| 3.2.4.5. Αναβαλλόμενη φορολογία | 32 |
| 3.2.4.6. Χρηματοοικονομικά μέσα..... | 32 |
| 3.3. Διαφορές ΕΛΠ (Ν.4308/2014) – ΕΓΛΣ..... | 32 |
| 3.3.1. Διαφορές φιλοσοφίας σκοπού | 32 |
| 3.3.2. Θεσμικές διαφορές | 32 |

| | |
|---|----|
| 3.3.3. Διαφορές εφαρμογής | 32 |
| 3.3.4. Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις..... | 33 |
| 3.3.5. Διαφορές στο λογιστικό χειρισμό | 33 |
| 3.3.5.1. Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης | 33 |
| 3.3.5.2. Έξοδα εγκατάστασης..... | 33 |
| 3.3.5.3. Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων..... | 33 |
| 3.3.5.4. Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακού δανείου | 33 |
| 3.3.5.5. Τόκοι δανείου κατασκευαστικής περιόδου | 33 |
| 3.3.5.6. Ενσώματες ακινητοποιήσεις..... | 33 |
| 3.3.5.7. Αποθέματα..... | 33 |
| 3.3.5.8. Έκτακτα αποτελέσματα..... | 34 |
| 3.3.5.9. Φορολογικές υποχρεώσεις | 34 |
| 3.3.5.10. Μερίσματα/Αποθεματικά | 34 |
| 3.6. Συμπεράσματα..... | 34 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΔΛΠ. | 35 |
| 4.1. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν πριν την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ. .. | 35 |
| 4.2. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν αμέσως μετά την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ | 35 |
| 4.3. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν αρκετά χρόνια μετά την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ | 37 |
| 4.4. Συμπεράσματα..... | 38 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΗΣ ΤΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ..... | 40 |
| 5.1. Παρουσίαση σχετικών ερευνών οι οποίες έχουν γίνει σε άλλες χώρες..... | 40 |
| 5.1.1. Μ. Βρετανία , ΗΠΑ, Γαλλία ,Γερμανία. | 40 |
| 5.1.1.1. Μ. Βρετανία | 43 |
| 5.1.1.2. ΗΠΑ | 43 |
| 5.1.1.3. Γαλλία | 44 |
| 5.1.1.4. Γερμανία..... | 44 |
| 5.1.1.5. Συμπεράσματα..... | 44 |
| 5.1.2. Νορβηγία | 45 |
| 5.1.3. Ιταλία..... | 46 |
| 5.2. Μελέτη της σχέσεως φορολογίας και λογιστικής στην Ελλάδα. | 48 |
| 5.3. Ερμηνεία των αποτελεσμάτων | 56 |

| | |
|---|----|
| 5.3.1. Μελέτη της σχέσης ΔΛΠ- ΚΦΕ..... | 57 |
| 5.3.2.Μελέτη της σχέσης ΕΛΠ – ΚΦΕ | 57 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 59 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ | 60 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 62 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Χρηματοοικονομική λογιστική

Χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής , από τον οποίο ο κάθε ενδιαφερόμενος (κυρίως εκτός εταιρείας όπως υποψήφιοι επενδυτές αλλά και εντός όπως πχ εργαζόμενοι) , μπορεί να αντλεί πληροφορίες για τα αποτελέσματα και την οικονομική κατάσταση της εταιρείας , οι οποίες πληροφορίες θα του χρησιμεύσουν στη λήψη αποφάσεων (Wikipedia.org) .

Ανάλογα με τι είδος είναι ο ενδιαφερόμενος θα χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες αυτές για διαφορετικό σκοπό .

- Οι επενδυτές θα χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες αυτές για να δουν αν τους συμφέρει να επενδύσουν στην εταιρεία.
- Οι πιστωτές ή οι τράπεζες θα χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες αυτές ώστε να διαγνώσουν το κίνδυνο του δανείου , έτσι ώστε να αποφασίσουν για το αν θα δώσουν δάνειο ή όχι στην επιχείρηση ή με τι όρους θα δώσουν δάνειο .
- Οι μέτοχοι έτσι ώστε να διαπιστώσουν πόσο αποδοτική είναι η διοίκηση της εταιρείας .

1.1.1 Χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής λογιστικής

Τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι :

- a) Απευθύνεται κυρίως εκτός εταιρείας (Επενδυτές , πιστωτές , τράπεζες) .
- b) Εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη νομοθεσία και από λογιστικούς κανόνες – αρχές . (Ναούμ Χ. 1994)

1.2 Φορολογική λογιστική

Φορολογική λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής ο οποίος ασχολείται με τη προετοιμασία , ανάλυση και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων¹ αν και γενικά ακολουθεί κατά κανόνα τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές , μπορεί ανά σημεία να διαφέρει καθώς μπορεί να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των λογιστικών αρχών και του φορολογικού νόμου. (investinganswers.com)

1.2.1 Χαρακτηριστικά φορολογικής λογιστικής

Τα κύρια χαρακτηριστικά της φορολογικής λογιστικής είναι :

- a) Απευθύνεται στη κυβέρνηση
- b) Εξαρτάται από τη φορολογική νομοθεσία.

1.3 Διαφορές χρηματοοικονομικής λογιστικής – φορολογικής λογιστικής

Από τους ορισμούς μπορούμε να δούμε τις διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των 2 κλάδων :

¹ Η παρούσα μελέτη θα επικεντρωθεί στη φορολογία νομικών προσώπων.

- i. διαφορές σκοπού : η χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει πληροφορίες κυρίως σε τρίτους οι οποίοι θα χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες αυτές με σκοπό να λάβουν αποφάσεις για την παροχή πόρων στην επιχείρηση πχ παροχή μεγαλύτερης πίστωσης , παροχή μεγαλύτερου χρονικού διαστήματος για αποπληρωμή του δανείου κλπ , ενώ η φορολογική λογιστική παρέχει πληροφορίες στη κυβέρνηση με σκοπό το προσδιορισμό του φόρου .
- ii. Διαφορές βάσης : η χρηματοοικονομική λογιστική βασίζεται σε γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, ενώ η φορολογική λογιστική μπορεί να βασίζεται τόσο σε γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές όσο και στο φορολογικό νόμο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1. Σημαντικές εξελίξεις από την ίδρυση του Ελληνικού Κράτους έως και τις αρχές τις Δεκαετίας του '70.

Στις 03/02/1830 ιδρύεται το Ελληνικό κράτος . Στις 04/02/1830 ψηφίζεται ο πρώτος φορολογικός νόμος στην Ελλάδα με το φόρο επιτηδεύματος , παράλληλα με εντολή του Καποδίστρια , άρχισε να διδάσκεται στο ορφανοτροφείο Αιγίνης από το 1831 η διπλογραφική μέθοδος της λογιστικής² , ενώ το 1855 αρχίζει να διδάσκεται και στην Βασιλική Πολυτεχνική Σχολή – μετέπειτα Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο) (Φίλιος 1998). Με το νόμο ΧΚ 620 του 1877 επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στο μέρισμα που διένεμαν στους μετόχους τους οι ανώνυμες εταιρείες αλλά και στα καθαρά κέρδη των αλλοδαπών Ανώνυμων Εταιρειών . (Γκίνογλου 2004).

Το 1894 ιδρύεται η «Εμπορική και βιομηχανική ακαδημία» με σκοπό την επιστημονική κατάρτιση των επαγγελματιών του εμπορίου , της λογιστικής και του τραπεζικού κλάδου. Το 1903 ψηφίζεται ο νόμος «Περί σύστασης Εμπορικών Σχολών» , ο οποίος σηματοδοτεί μια εποχή αλλαγής στην εκπαίδευση των επαγγελματιών του οικονομικού κλάδου . Ο νόμος αυτός οδηγεί το 1904 στην ίδρυση 4 σχολών, μια από τις οποίες ήταν η «Εμπορική και βιομηχανική Ακαδημία» από την οποία αποφοίτησαν σημαντικά στελέχη του οικονομικού κλάδου της εποχής . (Φίλιος 1998).

Το 1909 ψηφίζεται ο νόμος ΓΤ3Γ (3393) με τον οποίο έχουμε τη καθιέρωση γενικού φόρου επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος (αφορούσε μεγάλα εισοδήματα) αν και θα αντικατασταθεί 2 χρόνια μετά με φόρο πάνω στο μίσθωμα της κατοικίας του φορολογουμένου (Γκίνογλου 2004). Το 1918 ψηφίζεται ο Ν.1348/1918 “ Περί εποπτείας ανώνυμων εταιρειών “ με τον οποίο για πρώτη φορά ψηφίζονται διατάξεις οι οποίες αφορούν τη σύνταξη του Ισολογισμού και το τι πρέπει να περιέχει . Πρέπει να σημειώσουμε το πόση μεγάλη σημασία έπαιξε ο Ν.1348/1918 στην ανάπτυξη της λογιστικής στην Ελλάδα , καθώς ευνόησε την διάδοση της διπλογραφικής μεθόδου έναντι της απλογραφικής (Ο ισολογισμός με την απλογραφική μέθοδο είχε ουσιαστικά το χαρακτήρα της ετήσιας απογραφής) Στις 08/02/1919 ψηφίζεται ο Ν.1640/1919 με το νόμο αυτό θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά η άμεση φορολογία στα εισοδήματα και η ενιαία φορολογία για όλη τη χώρα (accountacygreece.gr). Το 1920 νομοθετείται από τη Βουλή ο Ν.2190, οποίος αφορά τις Ανώνυμες εταιρείες. Στην αρχική του μορφή περιείχε διατάξεις για υποχρεωτική δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων και τήρηση βιβλίων από τις ΑΕ (Με το άρθρο 42 προβλεπόταν Ισολογισμός , καταστάσεις για αποτελέσματα χρήσης και διάθεση αποτελεσμάτων και τέλος προσάρτημα) (Χεβας – Μπαλλας 2011) , επίσης προέβλεπε έλεγχο στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών (soel.gr). Το 1920 ιδρύεται η Ανώτατη Εμπορική Σχολή (σημερινό ΟΠΑ) , η ίδρυση της οποίας σηματοδοτεί τη διάδοση της λογιστικής στην Ελλάδα. Από το 1920 έως το 1939

² Περισσότερες πληροφορίες για την ιστορία της διπλογραφίας παρατίθενται στο παράρτημα.

ιδρύθηκαν πολλά σωματεία σε μια προσπάθεια να οργανωθεί το επάγγελμα (ενδεικτικά αναφέρονται «Πανελλήνια επιστημονική Λογιστική εταιρεία» , Σύνδεσμος λογιστών Ελλάδος») . Η προσπάθεια οργάνωσης των λογιστών έρχεται σαν αποτέλεσμα της ανάγκης των επαγγελματιών του χώρου για αναγνώριση του επαγγέλματος του λογιστή από το νόμο αφού μέχρι τότε οποιοσδήποτε άσχετα από τις σπουδές του ή την εμπειρία του μπορούσε να ασκεί το επάγγελμα . Το 1930 η «Πανελλήνια επιστημονική Λογιστική εταιρεία» αρχίζει να εκδίδει το περιοδικό «Λογιστική επιθεώρηση» , το περιοδικό αυτό όπως και το περιοδικό «λογιστής» το οποίο θα εκδοθεί το 1954 κατά το βοήθει στην εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης στην Ελλάδα (Φίλιος 1998) .

Στις 19/4/1935 ψηφίζεται ο εμπορικός νόμος στον οποίο γίνεται σαφής αναφορά στο τρόπο με τον οποίο πρέπει να τηρούνται τα βιβλία , (πρέπει επίσης να επισημάνουμε πως η βάση του Ελληνικού εμπορικού Νόμου είναι ο Γαλλικός) .Με το νομοθετικό διάταγμα 272 του 1947 υιοθετήθηκε ο πρώτος φορολογικός κώδικας ενώ με το νομοθετικό διάταγμα 578 του 1948 , θεσπίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από τους επιτηδευματίες να δώ αν χρειάζεται να αναφέρω τους βρετανούς ορκωτούς . Το 1955 με το Ν.3323 ο οποίος αφορά τη φορολογία φυσικών προσώπων καθιερώνεται ο προοδευτικός φόρος πάνω στο συνολικό εισόδημα τους. Μετά τις αλλαγές στη φορολογία των φυσικών προσώπων έχουμε αλλαγές και σε αυτή των νομικών προσώπων με το Ν.3842/1958 , με τον οποίο οι επιχειρήσεις φορολογούνται με βάση τα μη διανεμόμενα κέρδη ενώ τα διανεμόμενα φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων τους . Ενώ αξίζει να αναφερθεί ότι το λογιστικό επάγγελμα οργανώνεται περαιτέρω με το Ν.3329/1955 και την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) . Ο Σ.Ο.Λ. συστήθηκε από την Ελληνική κυβέρνηση με βασικό σκοπό να αντιμετωπιστούν σοβαρά προβλήματα τα οποία υπήρχαν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων λόγω κενών τα οποία υπήρχαν στην νομοθεσία του Ν.2190/1920 , (Συχνά διορίζονταν από τις εταιρείες πρόσωπα εκτός λογιστικού επαγγέλματος ή πρόσωπα χωρίς να έχουν λογιστικές γνώσεις ή σπουδές) (accountacygreece.gr). Με το νόμο Ν.3329/1955 λήφθηκαν μια σειρά από μέτρα για τη καταπολέμηση των φαινομένων αυτών όπως η διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και ο ορισμός ικανοτήτων και προσόντων τα οποία πρέπει να έχει (soel.gr) Τέλος το 1962 με το Ν.4237 ο οποίος κωδικοποιείται σε ενιαίο κείμενο με το ΒΔ174/1963 (ΦΕΚ Α'37/30/3/1963), τυποποιούνται οι μορφές που μπορεί να έχει ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

2.2.Θεωρία της αντιπροσώπευσης (Agency theory)

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε την θεωρία της αντιπροσώπευσης η οποία παρουσιάστηκε στις αρχές της δεκαετίας του '70 , ξεχωριστά από τους Stephen Ross και Barry Mitnick . Μια εφαρμογή της θεωρίας αυτής συναντάμε συχνά στις σύγχρονες επιχειρήσεις . Οι ιδιοκτήτες – επενδυτές, συχνά αναθέτουν σε άλλους (managers) την διαχείριση και την ευθύνη για τη καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεών τους . Έτσι οι ιδιοκτήτες δρουν ως εντολείς και οι managers ως εντολοδόχοι . (wikipedia.org)

Όμως σε αυτή τη σχέση υπάρχει κάποια σύγκρουση συμφερόντων , συχνά οι εντολοδόχοι δρουν κόντρα στα συμφέροντα της εταιρείας με στόχο να εξυπηρετήσουν τα δικά τους συμφέροντα πχ σε περίπτωση που υπάρχει project το οποίο θα επιβαρύνει το φετινό προϋπολογισμό αλλά θα έχει σημαντικά οφέλη για την εταιρεία στο μέλλον, ο εντολοδόχος ενδέχεται να προτιμήσει να απορρίψει το project έτσι ώστε να μεγιστοποιήσει το bonus που θα κερδίσει φέτος “θυσιάζοντας” μεγαλύτερα κέρδη στο μέλλον , όταν μπορεί και να μην ανήκει πλέον στην εταιρεία . Από την άλλη ένα από τα σοβαρότερα προβλήματα που αντιμετωπίζει ο εντολέας είναι η έλλειψη πληροφόρησης για τη καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης . Παρουσιάστηκε λοιπόν η ανάγκη να διασφαλιστούν οι εντολείς , ότι οι εντολοδόχοι δρουν προς το συμφέρον της επιχείρησης . Αυτό έγινε και με τη μορφή παροχών προς τους εντολοδόχους (ρήτρες πάνω στα συμβόλαια κ.α.) αλλά και με τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα, τα οποία θα επιτρέπουν τον ευκολότερο έλεγχο της διοίκησης των εντολοδόχων , και τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων διαχρονικά και διαστρωματικά (wikipedia.org)

2.3. Ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Το 1973 ιδρύεται η International Accounting Standards Committee (IASC) με σκοπό τη κατάρτιση διεθνών καταρτισμένων προτύπων έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών να είναι κατανοητές και συγκρίσιμες, τόσο εντός μια χώρας όσο και μεταξύ εταιρειών από διαφορετικές χώρες . Η IASC είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός χρηματοδοτούμενος από ιδιώτες και έχει έδρα το Λονδίνο . Τα μέλη της IASC είναι ανεξάρτητα και εξειδικευμένα και η επιλογή τους γίνεται από διάφορους κλάδους και από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές με σκοπό την απεικόνιση της ποικιλομορφίας αυτής. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

2.3.1. Δομή IASC

Η IASC αποτελείται από:

- Το Σώμα των εφόρων : Έχει 22 μέλη (έφορους) , είναι υπεύθυνοι για την επιλογή των επόμενων μελών σε περίπτωση που κάποια μέλη πάρουν σύνταξη ή αποχωρήσουν για άλλη αιτία. Σε τέτοια περίπτωση τα μέλη θα αναζητήσουν άτομο με ανάλογα προσόντα με το άτομο που αποχωρεί. Εκτός των επαγγελματικών προσόντων πρέπει να διέπονται και από κοινωνική ευαισθησία και να δρουν με γνώμονα το κοινό συμφέρον .Όπως είδαμε και πριν , στο σώμα των εφόρων πρέπει να υπάρχουν στελέχη από διαφορετικές χώρες (Έξι τουλάχιστον από κάθε μία ήπειρο από τις Αμερική , Ευρώπη, Ασία – Ωκεανία , και οι υπόλοιποι 4 από διάφορες άλλες χώρες). Οι έφοροι διορίζουν τα μέλη της Επιτροπής Διεθνής και του Συμβουλευτικού Σώματος Προτύπων.
- Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιέχει 14 μέλη , εκ των οποίων τα 12 πλήρους απασχόλησης. Ισχύουν και εδώ οι ίδιες προϋποθέσεις για την επιλογή των στελεχών (Εμπειρία, Κοινωνική ευαισθησία , γεωγραφική

ποικιλομορφία) . Το συμβούλιο είναι υπεύθυνο για τη προετοιμασία και έκδοση , δημοσίευση και δοκιμή των προτύπων .

- Η Επιτροπή διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποτελείται από 12 μέλη , σκοπός της είναι να ερμηνεύει τα πρότυπα που εκδίδονται και να δίνει οδηγίες για προβλήματα που προκύπτουν, με βάση τις προδιαγραφές που έχει θέσει η επιτροπή έτσι ώστε να συγκλίνουν τα πρότυπα με τα Εθνικά πρότυπα κάθε χώρας.
- Το Συμβουλευτικό Σώμα :Διοργανώνει forums με άτομα και οργανώσεις οι οποίες ενδιαφέρονται για τα πρότυπα . Σκοπός του είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην Επιτροπή για τις αποφάσεις της και η ενημέρωση της επιτροπής για τις απόψεις των ενδιαφερομένων για τα πρότυπα που εκδίδονται.

2.3.2. Δημοσιευμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

. Από το 1973 μέχρι και το 2003 η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων εκδίδει 41 πρότυπα . (Wikipedia.org) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)³ που έχουν δημοσιευθεί μέχρι σήμερα είναι :

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων : Το ΔΛΠ 1 αφορά τη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων , έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα, διαφάνεια και αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα τους και να
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα : Το ΔΛΠ2 ασχολείται με τη παρουσίαση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις (Δηλαδή αφορά την αναγνώριση και αποτίμηση των αποθεμάτων)
- ΔΛΠ 3: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις :Το ΔΛΠ 3 ρύθμιζε θέματα σχετικά με τις καταστάσεις των ομίλων , αργότερα αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠ 27 και 28.
- ΔΛΠ 4: Λογιστική αποσβέσεων :Το ΔΛΠ 4 ρύθμιζε αρχικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις ,αργότερα αντικαταστάθηκε με το ΔΛΠ 36,
- ΔΛΠ 5: Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις :Το ΔΛΠ 5 αργότερα ενσωματώθηκε στο ΔΛΠ 1.
- ΔΛΠ 6:Λογιστική παρακολούθηση της αλλαγής των τιμών :Το ΔΛΠ 6 αργότερα αντικαταστάθηκε με το ΔΛΠ 15.
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών : το ΔΛΠ 7 καθορίζει πως θα παρουσιάζονται οι μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων της χρήσης. (Οι ταμειακές ροές διακρίνονται σε ροές από λειτουργικές , χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες)
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη: Το ΔΛΠ 8 αφορά με τον οποίο θα πρέπει η εταιρεία να χειριστεί λογιστικά μια αλλαγή στη λογιστική πολιτική (πχ αλλαγή του τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων), μια αλλαγή σε κάποια λογιστική εκτίμηση (Η οποία μπορεί να οφείλεται σε κάποια έκτακτο γεγονός) ή τέλος κάποιο

³ Η συντομογραφία ΔΛΠ θα χρησιμοποιείται για αναφορά τόσο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όσο και στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

- ουσιώδες λάθος το οποίο έχει γίνει . Οι λογιστικοί χειρισμοί πρέπει να διασφαλίζουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.
- ΔΛΠ 9 : Λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης. Το ΔΛΠ 9 αρχικά ρυθμίζει τους λογιστικούς κανόνες για τη παρακολούθηση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης αργότερα αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 38.
 - ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού :Αφορά γεγονότα τα οποία έχουν λάβει χώρα μετά την έκδοση του ισολογισμού αλλά αφορούν τη χρήση την οποία έχει κλείσει . Το πρότυπο αντιμετωπίζει ένα συχνό πρόβλημα των επιχειρήσεων αφού από την ημερομηνία λήξης της χρήσης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης του Ισολογισμού μεσολαβεί κάποιο χρονικό διάστημα.
 - ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις : το ΔΛΠ 11 αφορά το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων από μακροχρόνιες κατασκευαστικές συμβάσεις . Η συγκεκριμένη περίπτωση δεν ρυθμίζονταν από το ΕΓΛΣ. Το πρότυπο ξεχωρίζει τις συμβάσεις ανάλογα με τη συμφωνία για την αμοιβή του κατασκευαστή και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα αναγνωρίζονται τα έσοδα και έξοδα τα οποία πρέπει να παρουσιάζονται κάθε χρόνο στη Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης.
 - ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος :Αφορά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος , εισάγει τους όρους της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας .
 - ΔΛΠ 13: Κυκλοφορούν ενεργητικό και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις: Οι διατάξεις του ΔΛΠ 13 αργότερα ενσωματώθηκαν στο ΔΛΠ 1.
 - ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα : Αφορά τις πληροφορίες και επεξηγήσεις οι οποίες πρέπει να δίνονται από την επιχείρηση για κάθε τομέα – τμήμα.
 - ΔΛΠ 15:Πληροφορίες για τις επιπτώσεις της αλλαγής τιμών :Το ΔΛΠ 15 αρχικά ασχολούνταν με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με την αλλαγή των τιμών .Αργότερα αποσύρθηκε .
 - ΔΛΠ 16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις : Το πάγιο ασχολείται με την αρχική αναγνώριση των παγίων (Ποια κόστη θα συμπεριληφθούν στο κόστος κτήσης και ποια όχι) .Επίσης ασχολείται με τη μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων παγίων και τις αποσβέσεις τις οποίες πρέπει να αναγνωρίσει μια εταιρεία.
 - ΔΛΠ 17: Μισθώσεις :Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές . Ανάλογα με την ουσία της σύμβασης και όχι με το τύπο , ορίζονται οι λογιστικοί χειρισμοί οι οποίοι πρέπει να γίνονται στις καταστάσεις του μισθωτή και του εκμισθωτή .Υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις στις συμβάσεις οι οποίες αναγνωρίζονται , οι οποίες είναι συμβάσεις για εξόρυξη μεταλλευμάτων , συμβάσεις για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων κ.α.
 - ΔΛΠ 18: Έσοδα: Στόχος του προτύπου είναι ο σωστή λογιστική καταχώρηση των εσόδων . Σύμφωνα με τα ΔΛΠ έσοδο είναι η εισροή οικονομικών οφελών στην εταιρεία η οποία προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της εταιρείας (όχι πχ είσπραξη για λογαριασμό τρίτων) ,με αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας , εκτός από την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων η οποία προέρχεται από εισφορές κεφαλαίου των μετόχων.

- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους : Ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των παροχών που δίνει η εταιρεία στους εργαζομένους (προγράμματα συνταξιοδότησης)
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης :Το πρότυπο καθορίζει τις συνθήκες οι οποίες πρέπει να πληρούνται ώστε να αναγνωρίζεται η επιχορήγηση, και καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων (τι ποσό θα αναγνωρισθεί και πόσο) , και εξόδων (Αν πχ η επιχείρηση πρέπει να πραγματοποιήσει κάποιες δαπάνες πρώτα ώστε να λάβει την επιχορήγηση) .
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος :Το ΔΛΠ 21 ορίζει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα .Όπως θα δούμε και στο κεφάλαιο 5 , γίνεται μετατροπή με βάση την ισοτιμία την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και οι συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν , καταχωρούνται στα αποτελέσματα.
- ΔΛΠ 22:Συνενώσεις Επιχειρήσεων: Αρχικά ρύθμιζε την λογιστική μεταχείριση των επιχειρηματικών συνενώσεων , αργότερα αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 3.
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού: Το ΔΛΠ 23 ορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των τόκων και δαπανών οι οποίοι προκύπτουν από τα δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση .
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών : Το ΔΛΠ 24 χειρίζεται τις σχέσεις Μητρικών – θυγατρικών έτσι ώστε να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις όλες εκείνες οι πληροφορίες οι οποίες θα ενημερώνουν τους χρήστες για την αλληλεξάρτηση των επιχειρήσεων .
- ΔΛΠ 25:Λογιστική Επενδύσεων : Αρχικά ρύθμιζε θέματα σχετικά με την απεικόνιση των επενδύσεων αργότερα αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠ 39 και 40.
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία :Ορίζει διαφορετικά θέματα σε σχέση με το ΔΛΠ 19 . Το ΔΛΠ 26 ασχολείται κυρίως με προβλέψεις για αποζημίωση για αποχώρηση από υπηρεσία.
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις :Σκοπός του προτύπου είναι η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου. Για τον όμιλο υπεύθυνη να παρουσιάσεις τις καταστάσεις είναι η Μητρική .
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις :Το ΔΛΠ 28 ορίζει τις λογιστικές μεθόδους με τις οποίες παρακολουθούνται οι επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις.
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες :Το ΔΛΠ 29 ασχολείται με τους λογιστικές προσαρμογές που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών έτσι ώστε να παρουσιάζονται αξιόπιστα.
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων :Το ΔΛΠ 30 αρχικά ρύθμιζε θέματα σχετικά με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες είναι απαραίτητες για τράπεζες και άλλες επιχειρήσεις του χρηματοοικονομικού κλάδου. Αργότερα αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 3.
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες :Το ΔΛΠ 31 αρχικά ρύθμιζε θέματα σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση των επενδύσεων αργότερα αντικαταστάθηκε από τα ΔΠΧΑ 11 και 12.

- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση :Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται με την λογιστική διαχείριση των χρηματοοικονομικών εργαλείων της εταιρείας , ορίζει τις διακρίσεις των χρηματοοικονομικών εργαλείων και τις σχετικές γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται.
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή :Το ΔΛΠ 33 ρυθμίζει θέματα σχετικά με την απεικόνιση των Κερδών ανά Μετοχή έτσι ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητα των δεικτών τόσο διαχρονικά ανάμεσα στα κέρδη της ίδια εταιρείας όσο και διαστρωματικά ανάμεσα σε διαφορετικές εταιρείες.
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις : καθορίζει τους κανόνες και το περιεχόμενο των καταστάσεων οι οποίες συντάσσονται σε ενδιάμεση περίοδο.
- ΔΛΠ 35: Διακοπή δραστηριοτήτων: Ορίζει θέματα σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων για εταιρείες οι οποίες πρόκειται να διακόψουν τις δραστηριότητές τους. Το ΔΛΠ 35 αργότερα αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 5.
- ΔΛΠ 36: Απομείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού : Το πρότυπο ορίζει ότι πρέπει να γίνεται έλεγχος για απομείωση της αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού όταν υπάρχουν ενδείξεις . Εφόσον διαπιστωθεί ότι ένα στοιχείο έχει απομειωθεί το πρότυπο ορίζει τις λογιστικές μεθόδους που η απομείωση θα παρουσιασθεί έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν μια αντιπροσωπευτική εικόνα για την οικονομική κατάσταση της εταιρείας.
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις :Το πρότυπο ορίζει τις λογιστικές μεθόδους με τις οποίες θα παρουσιάζονται τα ποσά των προβλέψεων , ενδιάμεσων υποχρεώσεων και απαιτήσεων.
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού :Καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο αναγνωρίζονται και αποσβένονται τα άυλα πάγια .
- ΔΛΠ 39:Αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών εργαλείων :Κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά εργαλεία σε 4 κατηγορίες (Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο, Διακρατηθέντα ως τη λήξη , διαθέσιμα προς πώληση)
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα : Το ΔΛΠ 40 καθορίζει τις λογιστικές πρακτικές οι οποίες χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση (Αναγνώριση , αποτίμηση) ακινήτων τα οποία κατέχονται για σκοπούς άλλους από τους συνήθεις σκοπούς της εταιρείας.
- ΔΛΠ 41: Γεωργία :Αφορά τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται από γεωργικές εκμεταλλεύσεις για τη πιστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (πχ πως θα απεικονίζονται τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία , οι επιχορηγήσεις κλπ)

2.3.3 Οικονομικές καταστάσεις με τα ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα (Χέβας – Μπάλλας 2011):

- Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) : Σύμφωνα με τα ΔΛΠ Ισολογισμός είναι η κατάσταση η οποία αποτυπώνει τη χρηματοοικονομική κατάσταση μια εταιρείας μια δεδομένη στιγμή

παρουσιάζοντας τα μέσα που έχει στη διάθεση της για να προωθήσει το σκοπό της λειτουργίας της (Στοιχεία του Ενεργητικού) και τις πηγές χρηματοδότησης των μέσων αυτών (Υποχρεώσεις)

- Κατάσταση Εισοδήματος (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) :Η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εμφανίζει το κέρδος ή ζημία το οποίο παρουσιάζει η επιχείρηση σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων : Η κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων παρουσιάζει το καθαρό κέρδος περιόδου, τη σωρευτική επίδραση αλλαγών στις πολιτικές και διόρθωσης ουσιαστών λαθών σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων.
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών: Παρέχει πληροφορίες για τις ταμειακές πληρωμές και εισπράξεις μιας περιόδου
- Προσάρτημα : Το προσάρτημα παρουσιάζει πληροφορίες για τη λογιστική βάση και τις αρχές οι οποίες εφαρμόστηκαν για σημαντικά γεγονότα και συναλλαγές. Παράλληλα στο προσάρτημα γνωστοποιούνται πληροφορίες απαραίτητες από τα ΔΛΠ , ή πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για μια αποτελεσματική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων .

2.3.4. Δημοσιευμένα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Το 2001 ο IASC θα αντικατασταθεί από το International Accounting Standards Board τα νέα πρότυπα τα οποία θα εκδίδονται θα αναφέρονται ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards) . Τα ΔΠΧΑ είναι :

- ΔΠΧΑ 1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΑ :Καθορίζει τους κανόνες με τους οποίους θα γίνει η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ. Σκοπός είναι η διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων . Οι αλλαγές που έχουν γίνει από την αλλαγή από τα Ελληνικά Πρότυπα στα ΔΛΠ πρέπει να περιέχονται στις επεξηγήσεις.
- ΔΠΧΑ 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους :Το ΔΠΧΑ ασχολείται με τη λογιστική παρακολούθηση των περιπτώσεων στις οποίες η επιχείρηση κάνει πληρωμές ή δίνει παροχές με συμμετοχικούς τίτλους αντί μετρητών . Αυτό μπορεί είτε να συμβαίνει για να διακανονίσει τις υποχρεώσεις της είτε έτσι ώστε να επιβραβεύσει τα στελέχη.
- ΔΠΧΑ 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων :Το ΔΠΧΑ καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα παρουσιαστούν τα στοιχεία εταιρειών οι οποίες συμμετέχουν σε ομίλους επιχειρήσεων.
- ΔΠΧΑ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις : Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται με τη λογιστική μεταχείριση των ασφαλιστικών συμβολαίων (Έλεγχος επάρκειας ασφαλιστικών αποθεμάτων , διενέργεια προβλέψεων για επισφάλειες κλπ). Έχει κυρίως χρησιμότητα στις ασφαλιστικές εταιρείες .
- ΔΠΧΑ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείς Δραστηριότητες :Το ΔΠΧΑ παρέχει οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση των στοιχείων του ενεργητικού τα οποία η επιχείρηση κρατάει με σκοπό τη πώληση τους και τις διακοπείς δραστηριότητες οι οποίες η επιχείρηση αποφάσισε τη παραχώρησή τους.

- ΔΠΧΑ 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων : Ασχολείται με την αξιολόγηση και αναγνώριση των ποσών τα οποία θα αναγνωρίσει η εταιρεία σε περίπτωση εύρεσης ορυκτών πόρων εφόσον η εταιρεία έχει εξασφαλίσει τα δικαιώματα για τη γεώτρηση .
- ΔΠΧΑ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. Το ΔΠΧΑ 7 ασχολείται με την απεικόνιση των χρηματοοικονομικών εργαλείων τα οποία κατέχει η επιχείρηση και τις επεξηγήσεις τις οποίες πρέπει να παρέχει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν τους κινδύνους και τα οφέλη που έχει η επιχείρηση από τη διαχείριση των εργαλείων αυτών.
- ΔΠΧΑ 8: Λειτουργικοί Τομείς :Το ΔΠΧΑ 8 ορίζει τις πληροφορίες οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται ιδιαίτερα από εισηγμένες εταιρείες για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχουν , τους πελάτες τους και τη γεωγραφική περιοχή που ανήκουν.
- ΔΠΧΑ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα :Το ΔΠΧΑ 9 όπως είδαμε αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 και περιέχει οδηγίες για την αναγνώριση , απομείωση , αποτίμηση των χρηματοοικονομικών εργαλείων
- ΔΠΧΑ 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις :Αφορά τη προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων .
- ΔΠΧΑ 11: Κοινές Ρυθμίσεις :Το ΔΠΧΑ 11 αφορά τη λογιστική παρακολούθηση των κοινοπραξιών .
- ΔΠΧΑ 12: Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες :Το ΔΠΧΑ 12 ασχολείται με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται για συμμετοχές σε θυγατρικές , κοινοπραξίες και άλλου τύπου εταιρείες. Οι γνωστοποιήσεις παρουσιάζονται με τη μορφή στόχων με σαφείς οδηγίες για το πώς θα ικανοποιηθούν οι στόχοι αυτοί.
- ΔΠΧΑ 13: Επιμέτρηση της εύλογης αξίας : Το ΔΠΧΑ 13 ορίζει τους κανόνες για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στη τρέχουσα αξία και τις γνωστοποιήσεις τις οποίες πρέπει να συμπεριλαμβάνει η εταιρεία στις οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΧΑ 14: Μεταβατικοί λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων :Το ΔΠΧΑ επιτρέπει στις οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα ΔΛΠ να συνεχίζουν να τηρούν μεταβατικούς λογαριασμούς . Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται ξεχωριστά και χρειάζονται ειδικές γνωστοποιήσεις.
- ΔΠΧΑ 15 : Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες :Ορίζει πότε θα αναγνωριστεί το κέρδος και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν. Ορίζει ένα μοντέλο πέντε προϋποθέσεων οι οποίες αν ικανοποιούνται μπορεί να καταχωρηθεί το έσοδο.
- ΔΠΧΑ 16 : Μισθώσεις :Ασχολείται με την αναγνώριση και αποτίμηση των μισθώσεων .
- ΔΠΧΑ 17 :Ασφαλιστήρια Συμβόλαια διασφαλίζει ότι παρέχονται οι απαραίτητες πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες στους χρήστες ώστε να εκτιμήσουν τη σημασία των συμβολαίων για την οικονομική κατάσταση της εταιρείας.

2.3.5.Αρχές στις οποίες βασίζονται τα ΔΛΠ

- Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας : Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση την υπόθεση ότι η εταιρεία θα συνεχίσει να λειτουργεί στο διηνεκές .

- Αρχή του δεδουλευμένου εσόδων και εξόδων : Τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται η πληρώνονται.
- Αρχή της αυτοτελούς Λογιστικής Οντότητας : Η περιουσία της εταιρείας είναι ανεξάρτητη από αυτή των ιδιοκτητών της
- Αρχή της περιοδικότητας : Οι εταιρείες θα πρέπει να καταρτίζουν ανά τακτά χρονικά διαστήματα τις οικονομικές τους καταστάσεις .
- Αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων : Το λογιστικό αποτέλεσμα μια περιόδου προκύπτει αν από τα έσοδα , αφαιρεθούν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την επίτευξη τους .
- Αρχή της σταθερής νομισματικής Μονάδας : Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται σε νόμισμα με σταθερή αγοραστική δύναμη (Ευρώ)
- Αρχή της συντηρητικότητας :Για τον υπολογισμό του αποτελέσματος μιας περιόδου δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί , αλλά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κίνδυνοι οι οποίοι δύναται να οδηγήσουν σε έξοδο στο μέλλον .
- Αρχή της επικράτησης της ουσίας πάνω στο τύπο : Οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με τη πραγματικότητα όχι μόνο με τη νομική μορφή .
- Αρχή της συνέπειας : Οι επιχειρήσεις πρέπει να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους και αρχές στη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων διαχρονικά ώστε να μπορεί να γίνει σύγκριση ανάμεσα στα έτη.

2.3.6. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών οι οποίες παρέχονται από τα ΔΛΠ

Οι πληροφορίες οι οποίες παρέχονται από τα ΔΛΠ χαρακτηρίζονται από κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά , τα οποία χρησιμεύουν στους χρήστες των καταστάσεων έτσι ώστε να λάβουν τις αποφάσεις τους , τα χαρακτηριστικά αυτά είναι :

- Κατανοητότητα : Οι πληροφορίες πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες με το κατάλληλο υπόβαθρο (Σπουδές , γνώσεις , θέληση) .
- Συνάφεια : Οι πληροφορίες πρέπει να επηρεάζουν τις αποφάσεις των χρηστών στη λήψη των αποφάσεων τους , αυτό εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη φύση των πληροφοριών , τη σημαντικότητα τους, αλλά και από το αν είναι ουσιώδεις δηλαδή αν η παράλειψη τους ή η κακή τους διατύπωση θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών.
- Αξιοπιστία : Οι πληροφορίες είναι αξιόπιστές όταν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις .Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τα οικονομικά γεγονότα και να είναι πλήρεις δηλαδή να μην έχουν κάποια ουσιώδη παράλειψη.
- Συγκρισιμότητα : Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να μπορούν να συγκριθούν τόσο διαχρονικά μεταξύ διαφορετικών ετών όσο και διαστρωματικά με άλλες εταιρείες του ίδιου κλάδου.

2.4. Αρχές φορολογικής Νομοθεσίας

Το 1975 μετά τη πτώση της Χούντας ψηφίστηκε νέο σύνταγμα , το οποίο στις διατάξεις του όριζε τις αρχές τις οποίες στηρίζεται η φορολογία στην Ελλάδα . Μαζί με τις αναθεωρήσεις που έγιναν το 1986. 2001 και 2008 οι αρχές της φορολογίας στην Ελλάδα είναι οι εξής :

- Αρχή της νομιμότητας του φόρου :Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται , ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο ,το αντικείμενο του φόρου , τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές και εξαιρέσεις.
- Αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της βουλής για είσπραξη φόρων : Όλα τα έσοδα της βουλής πρέπει να αναγράφονται στο προϋπολογισμό ο οποίος ψηφίζεται κάθε χρόνο από τη Βουλή των Ελλήνων.
- Αρχή της βεβαιότητας του φόρου : Ο φόρος πρέπει να είναι βέβαιος , ο φορολογούμενος πρέπει να ξέρει τι , θα πληρώσει , πότε θα πληρώσει και πως.
- Αρχή της καθολικότητας του φόρου :Οι πολίτες έχουν καθολική συμμετοχή στα δημόσια βάρη χωρίς διακρίσεις.
- Αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων : Φόροι δεν δύναται να επιβληθούν με νόμο αναδρομικής ισχύος, πέρα του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικό έτος.
- Αρχή της φορολογικής ισότητας : Ο κάθε Έλληνας πολίτης φορολογείται ανάλογα με τη φοροδοτική του ικανότητα χωρίς να γίνονται διακρίσεις . Όλοι οι Έλληνες πολίτες αντιμετωπίζονται ομοιόμορφα από το Ελληνικό Κράτος.
- Αρχή της προσφορότητας του φόρου : Η καταβολή του φόρου πρέπει να γίνεται με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη διευκόλυνση προς το φορολογούμενο και όσο το δυνατόν μικρότερο κόστος .
- Αρχή του ευχερούς ελέγχου της επιβαλλόμενης φορολογίας : Ο φορολογούμενος θα πρέπει να μπορεί να προβάλει τις ενστάσεις του για αποφάσεις της φορολογικής αρχής οι οποίες θεωρεί ότι μπορεί να τον αδικούν.
- Αρχή της απλότητας του φόρου : Ο υπολογισμός του φόρου , η είσπραξη και η βεβαίωση του να είναι όσο το δυνατόν πιο απλές και σαφείς διαδικασίες .
- Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας : Δεν μπορεί να φορολογηθεί ξανά εισόδημα που έχει ήδη φορολογηθεί μία φορά.

2.5. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Το 1977 με το άρθρο 42 παρ.4 του ΠΔ99 για πρώτη φορά ψηφίζονται περιορισμοί στην υπογραφή του Ισολογισμού από Λογιστές (accountancygreece.gr) . Με το νόμο 1100/1980 ιδρύεται το οικονομικό επιμελητήριο της Ελλάδος ενώ στις 15/12/1980 εκδίδεται το ΠΔ 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του

χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» ,η εφαρμογή της οδηγίας της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. , θα βοηθήσει στη διάδοσή του και η υιοθέτηση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου θα γίνει υποχρεωτική με το Ν.1882/1990 από τις εταιρείες που ελέγχονται από ορκωτούς , με το ΠΔ 186/1992 θα γίνει υποχρεωτική η τήρηση του από τις εταιρείες που έχουν βιβλία Γ' κατηγορίας . (taxheaven.gr) .

Το ΕΓΛΣ⁴ θα βοηθήσει στη τυποποίηση της λογιστικής στην Ελλάδα .Η λογιστική τυποποίηση ήταν σημαντική γιατί δίνει στις στατιστικές αρχές αξιόπιστα και ακριβή για την οικονομική κατάσταση των εταιρειών , τα στοιχεία αυτά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών (Εθνικό προϊόν , Εθνικό Εισόδημα , Εθνική Δαπάνη) και να οδηγήσουν έτσι στην βελτίωση της δημοσιονομικής πολιτικής. Μέσω του ομοιόμορφου χειρισμού λογιστικών γεγονότων , οι οικονομικές καταστάσεις θα είναι αξιόπιστες , συγκρίσιμες διαχρονικά και διακλαδικά , και σε συνδυασμό με τις τεχνολογικές εξελίξεις της εποχής (Τη Δεκαετία του '80 η πληροφορική διαδίδεται σαν εργαλείο για τη διευκόλυνση της λογιστικής εργασίας , με συνέπεια τη μείωση του χρόνου τήρησης των βιβλίων και τη μεγαλύτερη ακρίβεια σε σχέση με το χειρόγραφο σύστημα) δημιουργεί μια νέα – βελτιωμένη κατάσταση στο χώρο της λογιστικής .(Λογιστής τεύχος 514 1998) .

2.5.1 Ομάδες του ΕΓΛΣ

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ χωρίζονται σε 10 ομάδες (wikipedia.org) :

1. Πάγιο ενεργητικό :Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονταν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας τα οποία προορίζονταν να παραμείνουν επί μακρόν στην κατοχή της επιχείρησης , τις συμμετοχές της επιχείρησης ,τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρείας.
2. Αποθέματα :Παρακολουθεί τα αποθέματα της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία και αν προέρχονται (απογραφή ή αγορά)
3. Απαιτήσεις και διαθέσιμα :περιλαμβάνει τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρείας , τα βραχυπρόθεσμα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία.
4. Καθαρή θέση προβλέψεις και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις: Η καθαρή θέση της εταιρείας αποτελείται από τα ίδια κεφάλαια αυτής , τα αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέον . Αποτελείται επίσης από τις προβλέψεις , και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρείας (Όσες πρέπει να εξοφληθούν σε διάστημα μεγαλύτερο του έτους.
5. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις :Παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της εταιρείας οι οποίες πρέπει να εξοφληθούν εντός του έτους.
6. Λειτουργικά Έξοδα :Στην ομάδα 6 παρακολουθούνται τα έξοδα τα οποία προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της εταιρείας .

⁴ Η συντομογραφία ΕΓΛΣ θα χρησιμοποιείται ως αναφορά στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στα πρότυπα που ίσχυαν με αυτό .

7. Λειτουργικά Έσοδα :Παρακολουθούνται τα έσοδα από τις συνήθεις δραστηριότητες της εταιρείας.
8. Αποτελέσματα :Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης , καθώς και λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών για τα κέρδη εσόδων και εξόδων.
9. Κοστολόγηση :Μέσω της ομάδας 9 παρακολουθείται το κόστος μιας επιχείρησης .
10. Ομάδα μηδέν – λογαριασμοί Τάξεως :Περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται χρήσιμα στατιστικά στοιχεία και πληροφορίες για την εταιρεία .

Οι 10 αυτές ομάδες ανήκουν σε 3 μέρη , οι ομάδες 1 – 8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής , η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής Λογιστικής και η ομάδα 10 τις ανάγκες των λογαριασμών Τάξεως.

2.5.2. Αρχές στις οποίες στηρίζεται το ΕΓΛΣ

- Αρχή της αυτονομίας : Οι λογαριασμοί οι οποίοι ανήκουν στο κάθε μέρος συνδέονται μεταξύ τους χωρίς όμως να επηρεάζονται από αυτούς λογιστικά οι λογαριασμοί των άλλων 2 μερών
- Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης αποθεμάτων εσόδων και εξόδων : Τα κονδύλια για αγορές αποθεμάτων , έξοδα και έσοδα καταχωρούνται στις ομάδες 2, 7 και 6 αντίστοιχα. Η κατανομή γίνεται με κριτήριο το είδος και όχι το προορισμό για τον οποίο πραγματοποιείται το αντίστοιχο κονδύλι.
- Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης : Η αξία των ομάδων 2 6 και 7 μεταφέρεται στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης .
- Αρχή της αντικειμενικότητας: Οι πληροφορίες που περιέχονται στις λογιστικές καταστάσεις πρέπει να είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις έτσι ώστε να εξασφαλίζουν την αξιοπιστία τους.

2.5.3. Οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται με το ΕΓΛΣ

Το ΕΓΛΣ στις διατάξεις του , περιείχε υποδείγματα για τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα πρέπει να τηρούνται από τις επιχειρήσεις ⁵:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης
- Προσάρτημα

⁵ Στο Κεφάλαιο 3 παρατίθενται με λεπτομέρειες οι διαφορές που υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις ανάλογα αν καταρτίζονται με ΔΛΠ ή ΕΓΛΣ.

2.6. Σημαντικές εξελίξεις στη δεκαετία του 90 και στις αρχές της δεκαετίας του 2000.

Το 1991 με το Ν.1969 , σε μια προσπάθεια το ελεγκτικό επάγγελμα να οργανωθεί, στα πρότυπα των χωρών του εξωτερικού , καταργείται το Σ.Ο.Λ. και ιδρύεται Σ.Ο.Ε.Λ. (soel.gr) . Το 1992 με το ΠΔ 186/1992 νομοθετείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) , με τον οποίο ξεκαθαρίζουν θέματα σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση των επαγγελματιών (wikipedia.org) . Το 1992 με το Ν.2065 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις» καθιέρωσε μεταξύ άλλων τη φορολόγηση των κερδών στο σύνολό τους και την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του υπολοίπου των κερδών (είτε θα διανεμηθούν είτε κεφαλαιοποιηθούν) (taxheaven.gr) . Το 1994 με το Ν.2238 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος» , κωδικοποιούνται σε ένα νομοθέτημα οι Ν.3323/1955 και Ν.3843/1958. (Ημερησία 2012) . Στις 17 Φεβρουαρίου 1998 ψηφίζεται ο Ν.2578/1998 (Εθνικό τυπογραφείο 1998) , με το οποίο ρυθμίζονται θέματα φορολογίας για εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη μέλη (Με το Νόμο αυτό επικρατεί πλέον κοινό φορολογικό καθεστώς) . Το 2001 με το Ν.3091 επιχειρείται η απλοποίηση θεμάτων σχετικών με το φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου .

2.7. Υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.

Η ανάγκη για μεγαλύτερο βαθμό συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των εταιρειών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης , κάτι που θα βοηθήσει τις εταιρείες στη προσέλκυση διεθνών επενδυτών , οδήγησε την Ε.Ε. στην απόφαση (Κανονισμός 1606/2002) να υιοθετηθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υποχρεωτικά από όλες τις εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά (Συγκεκριμένα οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων έπρεπε να καταρτιστούν με βάση τα ΔΛΠ) . Με το Ν.2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας» , εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες τα ΔΛΠ (αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η υποχρεωτική εφαρμογή αφορούσε τόσο τις ενοποιημένες όσο και τις ατομικές καταστάσεις) . Ωστόσο με νεώτερο νόμο Ν.3229/2004 ορίζεται ως ημερομηνία έναρξης για την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα η 01/01/2005. Παρά τα προβλήματα τα οποία είχαν να αντιμετωπίσουν οι Ελληνικές επιχειρήσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ (Δυσχερές οικονομικό περιβάλλον , έμφαση στο τύπο και όχι στην ουσία από το Κ.Β.Σ.) , φαίνεται ότι έχουν καταφέρει να προσαρμοστούν στη νέα κατάσταση.

2.8.Εξελίξεις στη Λογιστική και στη φορολογική Νομοθεσία από το 2010 μέχρι το 2014.

Την 6^η Μαΐου 2010 , ψηφίζεται στην Βουλή το Πρώτο Μνημόνιο συνεργασίας με την ΕΕ και το ΔΝΤ (Ν.3845/10) , ενώ τη 12^η Φεβρουαρίου 2012 θα ψηφιστεί από τη βουλή το δεύτερο Μνημόνιο (Ν.4046/2012) . Το 2013 ψηφίζονται οι νόμοι , Ν.4172 και Ν.4174 ,ο Ν.4172/13 είναι νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος , ο οποίος θα αντικαταστήσει το Ν.2238/1994. Ο νέος κώδικας έρχεται ουσιαστικά να εφαρμόσει

διατάξεις του δεύτερου μνημονίου όσο και των νόμων 4093/12 και 4127/12 οι οποίοι αφορούσαν το μεσοπρόθεσμο πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής (taxheaven.gr) .Ο νέος κώδικας ακολουθούσε τα πρότυπα άλλων Ευρωπαϊκών χωρών ενώ ταυτόχρονα ήταν εντός των πλαισίων που έθετε ο ΟΟΣΑ. Από το 2014 μέχρι και σήμερα θα γίνουν αρκετές αλλαγές (Ουσιώδης ή μη) στο κώδικα φορολογίας Εισοδήματος με πιο πρόσφατο το Νόμο 4474/2017 . (Δ. Ντζανάτος, 2015) .

2.9.Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Στις 24/11/2014 δημοσιεύεται ο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ,με το νόμο αυτό ενσωματώνεται πλήρως η οδηγία 34/2013 της ΕΕ (BBDO 2015) , και παράλληλα καταργούνται στην ουσία ο κώδικας φορολογικής απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012) το ΕΓΛΣ (ΠΔ1123/1980 χωρίς ωστόσο να καταργείται το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ) , όπως επίσης καταργούνται και διατάξεις των νόμων Ν.2190/1920 ,Ν.3190/1955 , Ν.4172/2012 οι οποίες αφορούν τη κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με τα ΕΛΠ⁶ εισάγεται ένα νέο σύστημα λογιστικής πιο κατανοητό από τις διεθνείς αγορές που δύναται να δημιουργήσει ευκαιρίες (ιδιαίτερα στις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις), σε διεθνές επίπεδο ενώ παράλληλα οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλέον συνδεδεμένες με τη φορολογική νομοθεσία . (taxheaven.gr) .

2.9.1. Ομάδες Λογαριασμών ΕΛΠ

Ο νέος νόμος δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες να διατηρήσουν το σχέδιο λογαριασμών τους ΕΓΛΣ , επιτρέποντας έτσι την εύκολη υιοθέτηση του χωρίς να συνεπάγεται χρονοβόρες και κοστοβόρες αλλαγές στο τρόπο λειτουργίας των λογιστηρίων των οντοτήτων. (taxheaven.gr) .

Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΛΠ περιλαμβάνει τις εξής ομάδες :

- Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία
- Ομάδα 2: Αποθέματα
- Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία
- Ομάδα 4: Καθαρή θέση
- Ομάδα 5: Υποχρεώσεις
- Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές
- Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη
- Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή , υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.

Στις ομάδες 1 – 3 έχουμε τους λογαριασμούς του Ενεργητικού , Στις ομάδες 4 – 5 τους λογαριασμούς του παθητικού , η ομάδα 6 τα έξοδα (Λειτουργικά , έκτακτα και ανόργανα) και τις ζημιές , η ομάδα 7 τα έσοδα (Λειτουργικά , έκτακτα και ανόργανα) και τα κέρδη και τέλος η ομάδα 8 τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων , τα έξοδα από Ιδιοπαραγωγή και τα αποτελέσματα της χρήσης .

⁶ Με τη συντομογραφία ΕΛΠ θα εννοούνται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

2.9.2. Για ποιους ισχύουν τα ΕΛΠ

Τα ΕΛΠ θα ισχύουν πλέον για όσες εταιρείες (τις οποίες ο νόμος πλέον ονομάζει οντότητες) δεν εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Οι οντότητες ανάλογα με τον κύκλο εργασιών τους (δηλαδή τα έσοδα από τις συνήθεις δραστηριότητες τους) αλλά και το μέσο όρο του αριθμού των εργαζομένων τους (όσων είναι απασχολημένοι με έμμισθη εργασία) θα διακρίνονται σε :

- Πολύ μικρές : Οι οντότητες κατατάσσονται σε αυτή τη κατηγορία αν την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια (Κύκλος εργασιών έως 350.000€ , καθαρά κέρδη έως 700.000€ , μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 10 άτομα).
- Μικρές : Οι οντότητες κατατάσσονται σε αυτή τη κατηγορία αν την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια (Κύκλος εργασιών έως 4.000.000€ , καθαρά κέρδη έως 8.000.000€ , μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα).
- Μεσαίες Οι οντότητες κατατάσσονται σε αυτή τη κατηγορία αν την ημερομηνία του Ισολογισμού δεν υπερβαίνουν δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια (Κύκλος εργασιών έως 20.000.000€ , καθαρά κέρδη έως 40.000.000€ , μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 250 άτομα).
- Μεγάλες Οι οντότητες κατατάσσονται σε αυτή τη κατηγορία αν την ημερομηνία του Ισολογισμού υπερβαίνουν δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια (Κύκλος εργασιών έως 20.000.000€ , καθαρά κέρδη έως 40.000.000€ , μέσο όρο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 250 άτομα).

Η υιοθέτηση των ΕΛΠ έγινε με στόχο κυρίως τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες με βασικό στόχο το να γίνουν πιο ανταγωνιστικές στην αναζήτηση διεθνών επενδυτών αλλά και στη μείωση του κόστους της λογιστικής παρακολούθησης.

2.9.3. Οικονομικές καταστάσεις

Ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι υποχρεωμένη να δημοσιεύουν είναι :

Μικρές και πολύ μικρές : Ισολογισμό , Κατάσταση Αποτελεσμάτων και προσάρτημα

Μεσαίες : Ισολογισμό , Κατάσταση Αποτελεσμάτων , Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Προσάρτημα .

Μεγάλες : Ισολογισμό , Κατάσταση Αποτελεσμάτων , Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης , Κατάσταση Χρηματικών Ροών και Προσάρτημα .

2.10 Εξελίξεις στη Λογιστική και στη φορολογική Νομοθεσία από το 2015 μέχρι σήμερα

Στις 14 Αυγούστου 2015 ψηφίζεται από τη βουλή το 3^ο Μνημόνιο (Ν.4336/15). Το 2016 με το Ν.4378/16 η Ελληνική Νομοθεσία εναρμονίζεται με τις οδηγίες της ΕΕ

107/2014 , 121/2015 61/2013 , οι οποίες αφορούν την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με φορολογικά θέματα. (Taxheaven.gr) .

2.11 Συμπεράσματα

Ένας από τους λόγους που ήταν χρήσιμη η παράθεση σε ένα κεφάλαιο σημαντικών εξελίξεων στη φορολογία και τη λογιστική είναι η παρακολούθηση της εξέλιξης του λογιστικού επαγγέλματος σε σχέση με τις εξελίξεις στην Ελληνική νομοθεσία αλλά και τον κόσμο γενικότερα. Κάθε αλλαγή στη νομοθεσία , σήμαινε περαιτέρω αλλαγές για το λογιστικό επάγγελμα , συγκεκριμένα μπορούμε να δούμε με τα τις αλλαγές στη φορολογία που έγιναν από τους νόμους Ν.1348/1918, Ν.1640/1919 και Ν.2190/1920 οδηγούν από το 1920 και μετά στην ίδρυση των πρώτων λογιστικών σωματείων , και την έκδοση των πρώτων λογιστικών περιοδικών . Το 1955 έχουμε αλλαγή στη φορολογία των φυσικών προσώπων με το Ν.3323 , ενώ με το Ν.3329 έχουμε την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Οι περιορισμοί στην υπογραφή των ισολογισμών που ψηφίζονται το 1977 με το άρθρο 42 παρ.4 του ΠΔ99 θα οδηγήσουν στη περαιτέρω οργάνωση των επαγγελματικού κλάδου με τον Ν.1100/1980 και την ίδρυση του οικονομικού επιμελητήριου της Ελλάδος αλλά και το ΠΔ 1123/1980 , το οποίο εισάγει το ΕΓΛΣ με σκοπό τη λογιστική τυποποίησης στην Ελλάδα.

Με την είσοδο στον 21^ο αιώνα , η Ελλάδα εισέρχεται πλέον στην ΕΕ και στην ζώνη του Ευρώ . Με σκοπό οι εταιρείες με έδρα την ΕΕ , να γίνουν πιο ανταγωνιστικές στην αναζήτηση διεθνών επενδυτών , η ΕΕ ορίζει τα ΔΛΠ ως υποχρεωτικά για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες (Στην ουσία οι μεγάλες Ελληνικές επιχειρήσεις) . Η οικονομική κρίση θα οδηγήσει σε ψήφιση νέων σύγχρονων φορολογικών νόμων όπως ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και η υποχρεωτική εφαρμογή των ΕΛΠ με σκοπό οι εταιρείες οι οποίες δεν έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ (Μικρές και πολύ μικρές) , να μπορέσουν και αυτές να προσελκύσουν νέους επενδυτές .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα δούμε τις σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και μεταξύ παλιών και νέων ΕΛΠ . Οι διαφορές αυτές μπορεί να προέρχονται από διαφορές στη φιλοσοφία στο σκοπό , το εύρος ή το περιεχόμενο τους ή και στο χειρισμό σημαντικών λογιστικών γεγονότων . Η μελέτη των διαφορών ανάμεσα στα πρότυπα είναι χρήσιμη ώστε να διαπιστωθεί η καταλληλότητα των νέων προτύπων (ΔΛΠ , ΕΛΠ) για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα παρουσιάζουν πιο αξιόπιστα την εικόνα μιας εταιρείας

3.1.Διαφορές ΔΛΠ- ΕΓΛΣ

3.1.1.Διαφορές φιλοσοφίας - σκοπού : Το ΕΓΛΣ βασίστηκε στο Γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο , σύμφωνα με το οποίο ο σκοπός των καταστάσεων είναι να προσδιοριστεί ο φόρος , ενώ αντίθετα τα ΔΛΠ βασίστηκαν εν μέρει στο Γαλλογερμανικό αλλά κυρίως στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο σύμφωνα με το οποίο οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σκοπό τη πληροφόρηση των επενδυτών . (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.2.Θεσμικές διαφορές : Το ΕΓΛΣ καθοριζόταν από την Ελληνική κυβέρνηση , ενώ τα ΔΛΠ δημοσιεύονται από τον IASC (μετέπειτα IASB) . Ο IASC όπως είδαμε από το δεύτερο κεφάλαιο αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες από διαφορετικούς κλάδους και χώρες , η ποικιλομορφία αυτή σκοπό έχει την ανάπτυξη ποιοτικών και αξιόπιστων προτύπων. Παράλληλα σε αντίθεση με τα ΔΛΠ , και τον IASC , στο ΕΓΛΣ δεν υπήρχε κάποιος μηχανισμός αναθεώρησης έτσι ώστε τα πρότυπα να προσαρμόζονταν διαρκώς σύμφωνα με τις διεθνείς εξελίξεις της επιστήμης . (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.3.Διαφορές εφαρμογής : Το ΕΓΛΣ εφαρμόζονταν υποχρεωτικά από τις επιχειρήσεις οι οποίες υπερέβαιναν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια (σχετικά με το μέγεθος του ενεργητικού και τις πωλήσεις καθώς και συγκεκριμένο αριθμό εργαζομένων) ενώ τα ΔΛΠ εφαρμόζεται από τις εισηγμένες επιχειρήσεις. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.4.Διαφορές στις αρχές : Τα ΔΛΠ βασίζονται στην αρχή της συντηρητικότητας σύμφωνα με την οποία για την αναγνώριση των εσόδων δεν λαμβάνονται υπόψη έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί όμως λαμβάνονται υπόψη έξοδα ακόμα και αν δεν έχουν πραγματοποιηθεί, το οποίο έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αντικειμενικότητας στην οποία βασίζεται το ΕΓΛΣ. Παράλληλα τα ΔΛΠ προβλέπουν την αρχή της επικράτησης της ουσίας πάνω στο τύπο , σύμφωνα με την οποία όταν η τήρηση των προτύπων μπορεί να οδηγήσει σε λάθος πληροφόρηση επιβάλλεται η απόκλιση από το πλαίσιο των κανόνων αξίζει να σημειωθεί ότι παρότι η αρχή αυτή είχε ενσωματωθεί στο Ελληνικό Δίκαιο με την τη 4^η οδηγία της ΕΕ, ελάχιστα είχε

επηρεάσει τους χρήστες του ΕΓΛΣ πριν την υιοθέτηση των ΔΛΠ. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.5. Διαφορές στην αναγνώριση στοιχείων Ενεργητικού : Υπάρχει μια ουσιαστική διαφορά στο τι θεωρείται στοιχείο του Ενεργητικού μεταξύ ΔΛΠ και ΕΓΛΣ. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ πρέπει η εταιρεία να έχει την ιδιοκτησία ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αναγνώριση γίνεται αν και εφόσον υπάρχει ουσιαστικός έλεγχος του στοιχείου . (Ουσιαστικά όπως είδαμε και πριν αυτό παρατηρείται καθώς τα ΔΛΠ βασίζονται στην αρχή της επικράτησης της ουσίας έναντι του τύπου). Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η χρηματοδοτική μίσθωση η οποία σύμφωνα με τα ΔΛΠ δημιουργεί στοιχεία Ενεργητικού για το μισθωτή . (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.6. Διαφορές στην αναγνώριση των υποχρεώσεων : Αρκετά συχνά υπάρχουν υποχρεώσεις οι οποίες μπορούν να επιμετρηθούν αποκλειστικά με τη χρήση εκτιμήσεων , και στην πράξη πολλές επιχειρήσεις τις χαρακτηρίζουν σαν προβλέψεις . Σύμφωνα με τα ΔΛΠ από τη στιγμή που μια πρόβλεψη δημιουργεί μια δέσμευση η οποία θα οδηγήσει σε εκροή πόρων στο μέλλον και εφόσον η εκτίμηση είναι αξιόπιστη τότε αναγνωρίζεται σαν υποχρέωση. Σύμφωνα όμως με το ΕΓΛΣ δεν μπορεί να χαρακτηριστούν οι προβλέψεις αυτές σαν υποχρέωση από τη στιγμή που τα ποσά καθορίζονται με τη χρήση εκτιμήσεων. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7. Διαφορές στον υπολογισμό του αποτελέσματος χρήσης : Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα αποτελέσματα της χρήσης υπολογίζονται αν από τα έσοδα της χρήσης αφαιρεθούν τα έξοδα ενώ με τα ΔΛΠ σε μεγάλο βαθμό προτιμάται το αποτέλεσμα που προκύπτει αν από το κεφάλαιο τέλους αφαιρέσουμε το κεφάλαιο αρχής. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7. Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες πρέπει να δημοσιεύονται:

3.1.7.1. Διαφορές στον Ισολογισμό : Παρότι στις διατάξεις του ΕΓΛΣ υπήρχαν πρότυπα για κάθε οικονομική κατάσταση , τα ΔΛΠ απλά προβλέπουν ένα συγκεκριμένο ελάχιστο αριθμό λογαριασμών οι οποίοι πρέπει να παρουσιάζονται. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7.2 Διαφορές στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης : Όσον αφορά τη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης έχουμε διαφορές τόσο ως προς τη μορφή (πχ με τα ΔΛΠ δεν εμφανίζονται ξεχωριστά τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα) , όσο και ως προς το περιεχόμενο των καταστάσεων αφού υπάρχουν διαφορές στα έσοδα και έξοδα που αναγνωρίζονται από τα ΔΛΠ σε σχέση με τα έσοδα και έξοδα που αναγνωρίζονται με το ΕΓΛΣ. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7.3 Διαφορές στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων: Με τα ΔΛΠ δημοσιεύεται η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων , ενώ δεν δημοσιεύεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων στον οποίο απεικονίζονταν οι μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων . Οι δυο καταστάσεις παρουσιάζουν ουσιαστικές διαφορές μεταξύ τους ,

η ΚΜΙΚ παρουσιάζει τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων μέσα στη χρήση ενώ ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων παρουσιάζει τα ποσά τα οποία εγκρίνονται για μέρισμα από τη γενική συνέλευση μετά το κλείσιμο της χρήσης . Επίσης στη ΚΜΙΚ περιλαμβάνονται και έσοδα , έξοδα , κέρδη , ζημιές οι οποίες δεν συνυπολογίζονται στο προσδιορισμό του αποτελέσματος άλλα αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια , Τα ποσά αυτά δεν περιλαμβάνονται στο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων εκτός αν χρησιμοποιηθούν για συμψηφισμό ζημιών προηγούμενων χρήσεων ή αλλάζει ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7.4. Διαφορές στο Προσάρτημα και τη Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης : Το προσάρτημα με τα ΔΛΠ πρέπει να περιέχει περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με το προσάρτημα του ΕΓΛΣ. Επίσης καταργείται η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης . (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.1.7.5. Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις : Όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου, με τα ΔΛΠ καταρτίζονται υποχρεωτικά αρκεί να υπάρχει έλεγχος της μητρικής ενώ το ΕΓΛΣ όριζε ορισμένα αριθμητικά κριτήρια . (taxheaven.gr)

3.1.7.6. Διαφορές στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων : Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας γίνεται με βάση καθορισμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους (Μέθοδος του ιστορικού Κόστους) , ενώ με τα ΔΛΠ η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση εκτιμήσεις της διοίκησης. (Οι εκτιμήσεις μπορεί να είναι από την εύλογη αξία , το καθορισμό της ωφέλιμης ζωής , τον υπολογισμό της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων) . (taxheaven.gr)

3.2. Διαφορές ΔΛΠ- νέων ΕΛΠ (Ν.4308/2014):

3.2.1. Θεσμικές διαφορές : Τα ΕΛΠ ψηφίστηκαν από τη κυβέρνηση έπειτα από πιέσεις των εταίρων με σκοπό την απλοποίηση των λογιστικών και φορολογικών κανόνων και την εναρμόνισή τους με τα διεθνή πρότυπα , έτσι είναι φυσιολογικό ένα μεγάλο μέρος των άρθρων των ΕΛΠ να αντιστοιχεί με τα ΔΛΠ. (taxheaven.gr)

3.2.2. Διαφορές προορισμού : Τα ΔΛΠ όπως είδαμε είναι υποχρεωτικά για τις εισηγμένες , ενώ τα ΕΛΠ είναι υποχρεωτικά για όλες τις επιχειρήσεις με έμφαση όμως να δίνεται στις μικρές και πολύ μικρές με σκοπό τη μείωση του κόστους τήρησης βιβλίων και την ενίσχυση της προσπάθειάς τους να αναζητήσουν σε διεθνείς αγορές . (epixeirisi.gr)

3.2.3. Διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις : Η κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τα ΕΛΠ μπορεί να καταρτιστεί μόνο με την Έμμεση μέθοδο ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ και με την Έμμεση και με την Άμεση. Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις , τα ΕΛΠ ανάλογα με το μέγεθος της εταιρείας προβλέπουν μικρότερο αριθμό πληροφοριών οι οποίες πρέπει να γνωστοποιηθούν (taxheaven.gr).

3.2.4. Διαφορές στο λογιστικό χειρισμό:

3.2.4.1. Άυλα πάγια : Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα άυλα πάγια αποσβένονται μόνο όταν μπορεί να εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή τους ,ενώ με τα ΕΛΠ όταν δεν μπορεί να προκύψει η ωφέλιμη ζωή , υπόκεινται σε δεκαετή απόσβεση . Παράλληλα με τα ΔΛΠ υπάρχει η δυνατότητα για αναπροσαρμογή των άυλων στην Εύλογη αξία τους ενώ τα ΕΛΠ δεν δίνουν αυτή τη δυνατότητα. (taxheaven.gr)

3.2.4.2. Απομείωση παγίου : Τα ΕΛΠ απαιτούν απόδειξη ότι η ζημία απομείωσης που υφίσταται ένα πάγιο στοιχείο είναι μόνιμη , αντίθετα τα ΔΛΠ δεν απαιτούν κάτι τέτοιο.

3.2.4.3. Επιχορηγήσεις : Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η επιχορήγηση μειώνει την αξία κτήσης του παγίου , ενώ με τα ΕΛΠ αναγνωρίζονται ως υποχρέωση με το ποσό που έχει εισπραχθεί.

3.2.4.4. Προκαταβολές αγορών: Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι προκαταβολές εμφανίζονται στον Ισολογισμό , ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των αγορών .

3.2.4.5. Αναβαλλόμενη φορολογία : Σύμφωνα με τα ΕΛΠ , η διοίκηση της εταιρείας επιλέγει αν θα εφαρμόσει πολιτική αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας ενώ αντίθετα σύμφωνα με τα ΔΛΠ η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να αναγνωρίσει αναβαλλόμενους φόρους.

3.2.4.6. Χρηματοοικονομικά μέσα: Σύμφωνα με τα ΔΛΠ αποτιμώνται στην εύλογη αξία ενώ με τα ΕΛΠ στο κόστος κτήσης αλλά δίνουν τη δυνατότητα να αποτιμηθούν και στην εύλογη αξία .

3.3. Διαφορές ΕΛΠ (Ν.4308/2014) – ΕΓΛΣ

3.3.1. Διαφορές φιλοσοφίας σκοπού : Οι διαφορές στη φιλοσοφία ανάμεσα σε ΕΛΠ – ΕΓΛΣ , είναι αντίστοιχες με αυτές ανάμεσα στα ΔΛΠ- ΕΓΛΣ . (Τα ΕΛΠ ήταν μια προσπάθεια σύγκλισης των ελληνικών λογιστικών προτύπων με τα ΔΛΠ , άρα βασίζονται στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ το οποίο βασίζεται στο Γαλλογερμανικό) . (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.3.2. Θεσμικές διαφορές : Τα ΕΛΠ και ΕΓΛΣ είναι νόμοι του κράτους (Ν.4038/2014 και ΠΔ 1123/1980 αντίστοιχα) . Το ΕΓΛΣ ψηφίστηκε σαν προσπάθεια του Ελληνικού κράτους για λογιστική τυποποίηση αλλά και για να εναρμονιστεί με οδηγίες της ΕΟΚ , ενώ τα ΕΛΠ ψηφίστηκαν μετά από πιέσεις των εταίρων με σκοπό να απλοποιηθούν και να εκσυγχρονιστούν οι λογιστικές και φορολογικές διαδικασίες. (Χέβας – Μπάλλας 2011)

3.3.3. Διαφορές εφαρμογής : Με βάση το ΠΔ 134/1996 το ΕΓΛΣ επεκτάθηκε για όλες τις επιχειρήσεις εκτός από αυτές που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας , ενώ

τα ΕΛΠ ισχύουν για όλες τις εταιρείες . Άλλωστε ένας βασικό στόχος των ΕΛΠ ήταν η υιοθέτηση νέων σύγχρονων προτύπων από τις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις. (epixeirisi.gr)

3.3.4. Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις : Με τα ΕΛΠ καταργείται η υποχρέωση κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων , οι πληροφορίες που δίνονταν από αυτό το πίνακα , τώρα θα παρέχονται από τη Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης. Επιπλέον η Κατάσταση Ταμειακών Ροών η οποία με το ΕΓΛΣ ήταν υποχρεωτική σε περιπτώσεις ομίλων τώρα είναι πλέον υποχρεωτική σε απλή και ενοποιημένη βάση. (taxheaven.gr)

3.3.5. Διαφορές στο λογιστικό χειρισμό : Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά λογαριασμοί ενεργητικού και υποχρεώσεων οι οποίοι αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τα ΕΛΠ και το ΕΓΛΣ :

3.3.5.1. Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης : Με τα ΕΛΠ η κεφαλαιοποίηση τους επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις , η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται πριν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων , με το ΕΓΛΣ δεν ορίζονταν κριτήρια κεφαλαιοποίησης των εξόδων αυτών.

3.3.5.2. Έξοδα εγκατάστασης : Με το ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στο ενεργητικό και αποσβένονταν εντός 5 ετών , ενώ με τα ΕΛΠ καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

3.3.5.3. Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων : Με το ΕΓΛΣ χειρίζονται όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως , με τα ΕΛΠ προσανξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου.

3.3.5.4. Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακού δανείου : Με το ΕΓΛΣ ομοίως όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως με τα ΕΛΠ , τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου εφόσον είναι σημαντικά αφαιρούνται από τη καθαρά θέση ενώ τα έξοδα έκδοσης ομολογιακού δανείου αφαιρούνται από τη σχετική υποχρέωση .

3.3.5.5. Τόκοι δανείου κατασκευαστικής περιόδου : Με το ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στο ενεργητικό στο λογαριασμό «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» και αποσβένονταν εντός πενταετίας . Με τα ΕΛΠ ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης του παγίου.

3.3.5.6. Ενσώματες ακινητοποιήσεις : Με το ΕΓΛΣ και τη φορολογική νομοθεσία ορίζονται την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και τους συντελεστές απόσβεσης ενώ με τα ΕΛΠ γίνονταν εκτιμήσεις από ειδικούς για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και η απόσβεση των παγίων γινόταν βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής.

3.3.5.7. Αποθέματα : Με το ΕΓΛΣ η αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων γινόταν στην ελάχιστη μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας (η τρέχουσα αξία μπορεί να υπολογιστεί από FIFO , LIFO . Μέσο Σταθμικό Κόστος) , με τα ΕΛΠ μετά την αρχική αναγνώριση τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

3.3.5.8. Έκτακτα αποτελέσματα :Με τα ΕΛΠ στο λογαριασμό Έκτακτα αποτελέσματα αναγνωρίζονται μόνο οι δαπάνες εκείνες οι οποίες προέρχονται από έκτακτα γεγονότα όπως πχ σεισμοί η πυρκαγιές ενώ με το ΕΓΛΣ αναγνωρίζονταν και δαπάνες από άλλες περιπτώσεις.

3.3.5.9. Φορολογικές υποχρεώσεις : Με το ΕΓΛΣ οι φορολογικές υποχρεώσεις εμφανίζονταν στο πίνακα διάθεσης ενώ δεν υπολογίζονται οι αναβαλλόμενοι φόροι , με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στη κατάσταση Αποτελεσμάτων ενώ υπολογίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις .

3.3.5.10.Μερίσματα/Αποθεματικά : Με το ΕΓΛΣ εμφανίζονταν στο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ενώ με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στη Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

3.6. Συμπεράσματα

Η ΕΕ επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ με στόχο την ενίσχυση της αξιοπιστίας και τη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων με απώτερο σκοπό ,οι εταιρείες να γίνουν πιο ελκυστικές στη προσέλκυση διεθνών επενδυτών.

Οι διαφορές που παρουσιάστηκαν δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ παρουσιάζουν μια πιο πιστή εικόνα για τις εταιρείες από ότι οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί με το ΕΓΛΣ . Το γεγονός αυτό οφείλεται σε μια σειρά από λόγους, με πιο σημαντικούς την ίδια τη φιλοσοφία του ΕΓΛΣ , (Το οποίο βασίστηκε στο Γαλλογερμανικό μοντέλο), και την ανυπαρξία μηχανισμού αναθεώρησης του ΕΓΛΣ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΔΛΠ.

Αφού είδαμε τις μεγάλες διαφορές οι οποίες υπήρχαν μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών προτύπων με το ΕΓΛΣ , είναι ενδιαφέρον να δούμε πως αντέδρασε η αγορά και οι επαγγελματίες στην εισαγωγή των ΔΛΠ πριν και μετά την υποχρεωτική εισαγωγή τους . Σε αυτό το κομμάτι θα δούμε τα αποτελέσματα ερευνών οι οποίες έγιναν σε τρεις περιόδους : πριν την εισαγωγή των ΔΛΠ , αμέσως μετά την εισαγωγή των ΔΛΠ και μερικά χρόνια μετά την εισαγωγή των ΔΛΠ.

4.1. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν πριν την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ.

Σύμφωνα με έρευνα της grant thornton και του ΟΠΑ η οποία είχε δημοσιευθεί το Δεκέμβριο του 2003 στη Ναυτεμπορική .Μόνο το 17% είχε καταρτίσει πρόγραμμα δράσης ώστε να εφαρμόσει τα ΔΛΠ και είχε ξεκινήσει την εφαρμογή του ενώ το 44% βρισκόταν σε αρχικό στάδιο – διερευνητικό . Το 73% των ερωτηθέντων μάλιστα θεωρούσε πειστικό το πλάνο μετάβασης στα ΔΛΠ .

Όσων αφορά τη γνώμη τους για τα ίδια τα ΔΛΠ όμως οι 6 στις 10 επιχειρήσεις προτιμούσαν τα ΔΛΠ από τα τότε υφιστάμενα πρότυπα , και ιδιαίτερα οι επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού τομέα , αναλογιζόμενες τη μεγαλύτερη αξιοπιστία που θα έχουν οι πληροφορίες που θα παρέχουν. Η συντριπτική πλειοψηφία όμως πίστευε ότι η εισαγωγή των ΔΛΠ θα έπρεπε να συνοδευτεί με αλλαγές και στη φορολογική νομοθεσία άλλα και στο ΕΓΛΣ (naftemporiki.gr) .

Το 2003 δημοσιεύτηκε άλλη μια έρευνα (Floropoulos 2003) με σκοπό να διαπιστωθεί η ετοιμότητα των εταιρειών για τη μετάβαση στα ΔΛΠ , από την οποία διαπιστώθηκε ότι υπήρχε θετική συσχέτιση μεταξύ των εισηγμένων η μεγάλου μεγέθους εταιρειών και συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ.

4.2. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν αμέσως μετά την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ .

Η Grant Thornton το 2006 παρουσίασε μια έρευνα για τις επιπτώσεις τις οποίες είχε η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ το 2005 . Η έρευνα έγινε πάνω σε 305 εισηγμένες οι οποίες είχαν δημοσιεύσει τις οικονομικές τους καταστάσεις με ΔΛΠ. Οι εισηγμένες κατηγοριοποιήθηκαν σε 10 κλάδους και έπειτα μετρήθηκε η μεταβολή των Ιδίων Κεφαλαίων και των αποτελεσμάτων χρήσης η οποία επήλθε με την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

Παρουσιάστηκε αύξηση 5% στα Ιδία Κεφάλαια , συγκεκριμένα είχαμε θετικές επιδράσεις – αυξήσεις των ΙΚ κατά 14,671 εκ. € το μεγαλύτερο ποσοστό των οποίων προήλθε από την αναπροσαρμογή σε εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (στο ύψος των 4,692 εκ. €) έναντι 12,801 εκ. € αρνητικές επιδράσεις – μειώσεις . Οι αρνητικές επιδράσεις προέρχονται από την εφαρμογή των προτύπων 19 «παροχές σε εργαζομένους» , 26 «Λογιστική και πληροφόρηση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία» (Στο ύψος των 2,48 εκ. €) καθώς και από τη διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (Στο ύψος των

2,477 εκ. €) . Οι μεγαλύτερες θετικές επιδράσεις των ΙΚ παρατηρήθηκαν κυρίως στους κλάδους των καταναλωτικών προϊόντων (Αύξηση κατά 43,75%) και των βασικών υλικών (16,71%) ενώ οι κλάδοι με τις μεγαλύτερες αρνητικές επιδράσεις ήταν ο κλάδος των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας (Μείωση 23,4%) και τεχνολογίας (22,17 %) .

Τα αποτελέσματα της χρήσης αυξήθηκαν κατά 182 εκ. € , σε σχέση με τα αποτελέσματα με τα πρότυπα του ΕΓΛΣ, παρατηρήθηκαν αυξήσεις 2,536 εκ. € , οι οποίες προέρχονται από τη προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων αλλά και από την εφαρμογή του πρότυπου 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα Αναγνώριση και Αποτίμηση» στις τράπεζες, € έναντι μειώσεων 2,353 εκ € οι οποίες προέρχονται κυρίως από την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων . Οι μεγαλύτερες θετικές επιδράσεις παρατηρήθηκαν κυρίως στους κλάδους των τηλεπικοινωνιών (αύξηση 45,63%) , Υγείας (35,71 %) και βασικών υλικών (34,11 %) ενώ οι μεγαλύτερες αρνητικές στους κλάδους των καταναλωτικών προϊόντων (23,4 %) και τεχνολογία; (13,37 %) .

Όσον αφορά τα οφέλη από τη μετάβαση στα ΔΛΠ οι ερευνητές καταλήγουν ότι όσον αφορά το τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων οι οικονομικές καταστάσεις πλέον είναι πιο αξιόπιστες , όσον αφορά τις εταιρείες η υποχρεωτική υιοθέτηση τις ανάγκασε να οργανωθούν με αποτέλεσμα την βελτίωση των εσωτερικών διαδικασιών και της καθημερινής τους λειτουργίας , ενώ τέλος όσον αφορά γενικότερα την αγορά , πολλές επιχειρήσεις κλήθηκαν να λάβουν μέτρα για την αντιμετώπιση προβλημάτων όπως ή αναγνώριση των επισφαλών απαιτήσεων , η αναγνώριση των ασφαλιστικών προβλέψεων και των υποχρεώσεων προς τους εργαζομένους .

Σύμφωνα με την Έρευνα της Grant Thornton παρότι υπάρχουν ελλείψεις οι οποίες χρήζουν διορθώσεων η εφαρμογή των ΔΛΠ κρίνεται επιτυχής , οι πληροφορίες παρέχουν στους χρήστες τη δυνατότητα να εξάγουν χρήσιμα συμπεράσματα για την κατάσταση της εταιρείας και στην έκθεση της είχε προτείνει και την επέκταση της εφαρμογής των ΔΛΠ για τους υπόλοιπους κλάδους στην οικονομία . (Grant Thornton 2006)

Επιπλέον το 2007 δημοσιεύθηκε το paper “The consequences of applying international accounting standards to the financial statements of the Greek companies” (Bellas et al) . Για τη συγκεκριμένη έρευνα αντλήθηκαν στοιχεία από οικονομικές καταστάσεις εισηγμένων εταιρειών από τις χρήσεις 2004 και 2005 . Τα αποτελέσματα της έρευνας τους έδειξαν ότι με τα ΔΛΠ αναγνωρίζονται περισσότερα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων ή αναγνωρίζονται με μεγαλύτερες αξίες κάτι που δείχνει να επιβεβαιώνει ότι πράγματι τα ΕΛΠ με το ΕΓΛΣ είναι πιο συντηρητικά . Οι αξίες των λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού και των υποχρεώσεων ήταν υψηλότερες με τα ΔΛΠ από ότι με το ΕΓΛΣ , κάτι που φαίνεται να εξηγείται , από την αποτίμηση με τη μέθοδο της εύλογης αξίας . Επιπλέον η αλλαγή η οποία

επέρχεται στα λογιστικά μεγέθη , συνεπάγεται επιπλέον αλλαγή σε χρηματοοικονομικούς δείκτες οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

4.3. Έρευνες οι οποίες δημοσιεύθηκαν αρκετά χρόνια μετά την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ .

Το 2009 δημοσιεύθηκε στο Βήμα η έρευνα των καθηγητών Β. Παπαδάκη και Κ. Καραμάνη σχετικά με τα προβλήματα και τις ευκαιρίες που παρουσιάστηκαν στις Ελληνικές επιχειρήσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ . Η έρευνα βασίστηκε πάνω στις απόψεις 340 επαγγελματιών (ορκωτοί λογιστές και οικονομικοί διευθυντές εισηγμένων) .

Η άποψη που διαμορφώθηκε ήταν ότι παρότι τα ΔΛΠ υπερείχαν του ΕΓΛΣ , παρουσιάστηκαν μια σειρά από προβλήματα τα οποία προήλθαν από έλλειψη καταρτισμένων επαγγελματιών , αδυναμία καθοδήγησης από τις αρμόδιες αρχές πάνω στην εφαρμογή των προτύπων , ανομοιομορφία στην εφαρμογή των προτύπων και φαινόμενα δημιουργικής λογιστικής. Υπάρχει η ανάγκη για καλύτερη προσαρμογή του θεσμικού και νομοθετικού περιβάλλοντος ενώ η αίσθηση που υπάρχει μεταξύ των επαγγελματιών είναι ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις είναι πολύπλοκες και με κενά . Ταυτόχρονα οι επαγγελματίες θεωρούν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα πρέπει να σηματοδοτήσει τον εκσυγχρονισμό και του ΕΓΛΣ με σκοπό την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες εφαρμόζουν διαφορετικά πρότυπα (Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν ΔΛΠ παρέχουν πιο αξιόπιστες πληροφορίες με συνέπεια να έχουν προβάδισμα σε σχέση με τις εταιρείες που εφαρμόζουν ΕΓΛΣ) .

Περαιτέρω θεωρείται ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα ενισχύσει τη προσπάθεια των εταιρειών να αναζητήσουν επενδυτικές ευκαιρίες στο εξωτερικό άλλα και να βελτιώσουν τη πιστοληπτική τους ικανότητα (Καλύτεροι όροι δανεισμού από τράπεζες , καλύτεροι όροι πίστωσης από προμηθευτές) , ενώ όσων αφορά τους λογιστές και τους ελεγκτές επικρατεί η άποψη ότι θα επιφέρει θετικές αλλαγές στους κλάδους τους εξαιρώντας βέβαια αυτούς οι οποίοι δεν θα μπορέσουν να προσαρμοστούν στις αλλαγές . (Βήμα 2009)

Το 2011 οι Παπαδάτος , Μπέλλας δημοσίευσαν το paper τους «Applying IFRS mandatory : Evidence from Greek Listed companies» , στο paper αυτό παρουσιάζουν μια έρευνα η οποία έγινε το 2008 , τρία χρόνια μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ , σε 135 εισηγμένες επιχειρήσεις .

Η έρευνα έγινε με τη μορφή ερωτηματολογίου , το οποίο είχε τρία σετ ερωτήσεων , το πρώτο σετ ερωτήσεων αφορούσε στην επιρροή των ΔΛΠ στη διοίκηση της εταιρείας , το δεύτερο σετ αφορούσε τα προβλήματα που έχουν προκύψει , και στο τρίτο σετ ερωτήσεων αφορούσε πως πιστεύουν οι επιχειρήσεις ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει επηρεάσει τη συμπεριφορά των επενδυτών.

Όσων αφορά το πρώτο σετ ερωτήσεων οι επιχειρήσεις πιστεύουν ότι με τα ΔΛΠ παρέχεται πιο ακριβής πληροφόρηση (συμφωνία 95% των απαντήσεων) , διευκολύνουν την πρόσβαση των επιχειρήσεων στις ξένες αγορές (90% συμφωνία) , διευκολύνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις για εξαγορές και συγχωνεύσεις (συμφωνία 86%) , ενώ διευκολύνουν την εταιρική διακυβέρνηση (συμφωνία 67 %) και τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου (συμφωνία 58 %) , σε ερώτηση πάντως αν πιστεύουν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται πιο εύκολα η πλειοψηφία των απαντήσεων ήταν αρνητική (σε ποσοστό 73 %) .

Στο δεύτερο σετ ερωτήσεων οι επιχειρήσεις πιστεύουν ότι για να εφαρμόζουν σωστά τα ΔΛΠ πρέπει να προσλάβουν εξειδικευμένο προσωπικό και να εκπαιδεύσουν το ήδη υπάρχον , (συμφωνία 94 % στην ερώτηση αυτή) . Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησαν ότι η μετάβαση στα ΔΛΠ έγινε χωρίς την απαραίτητη προετοιμασία από τις εποπτικές αρχές (ποσοστό 69 %) , στην ερώτηση αν η εφαρμογή των ΔΛΠ θα οδηγήσει κάποιες εισηγμένες εκτός χρηματιστηρίου η πλειοψηφία των απαντήσεων ήταν αρνητική , (σε ποσοστό 60 %) , ενώ σε ερώτηση αν τα κόστη από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ είναι μεγαλύτερα από τα οφέλη , ένα ποσοστό 43% ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε (οι περισσότερες από αυτές μικρές επιχειρήσεις) , ενώ ένα ποσοστό 40 % διαφώνησε δείχνοντας έτσι ότι ένα μεγάλο μέρος της αγοράς δεν έχει πειστεί για την αναγκαιότητα της υποχρεωτικής μετάβασης στα ΔΛΠ .

Στο τρίτο σετ ερωτήσεων , οι επιχειρήσεις πιστεύουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις με τα ΔΛΠ παρέχουν πιο αξιόπιστες πληροφορίες (90 % συμφωνία) , και πιο διαφανείς (συμφωνεί το 86 % των ερωτηθέντων) , αυξάνουν το ενδιαφέρον των ξένων επενδυτών (σε ποσοστό 58 % συμφωνίας) , ενώ το 52 % των ερωτηθέντων δηλώνει ότι τα ΔΛΠ περιορίζουν τη δυνατότητα για δημιουργική λογιστική από τη πλευρά της διοίκησης .

4.4.Συμπεράσματα

Η εφαρμογή των ΔΛΠ , δεν έγινε χωρίς προβλήματα και ελλείψεις . Οι έρευνες οι οποίες έγιναν πριν την εφαρμογή , έδειχναν ότι οι εταιρείες δεν ήταν έτοιμες για την υποχρεωτική εφαρμογή η οποία είχε αποφασιστεί για τη χρήση 2003, οι Ελληνικές εταιρείες (ιδιαίτερα οι μικρές) , παρότι κατανοούσαν τα οφέλη που θα μπορούσαν να προκύψουν από την αλλαγή αυτή , αυτή την αλλαγή , με συνέπεια η μετάβαση στα ΔΛΠ να μετατεθεί για το 2005.

Κατά τη πρώτη εφαρμογή τους διαπιστώθηκαν αρκετά λάθη , όμως η προσπάθεια κρίθηκε επιτυχής , οι οικονομικές καταστάσεις πράγματι παρουσίαζαν καλύτερα τη κατάσταση των εταιρειών .

Οι έρευνες οι οποίες έγιναν μερικά χρόνια αργότερα από την εφαρμογή των ΔΛΠ έδειξαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ πρέπει να συνοδευτεί και με εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Προτύπων (Κάτι που εν τέλει έγινε με το νόμο ο Ν.4308/2014) αλλά και των φορολογικών νόμων (Μια αλλαγή που θα έρθει με τον Ν.4172/13) . Πρέπει να

σημειωθεί ότι μέχρι της στιγμής της σύνταξης της παρούσας διπλωματικής δεν έχει δημοσιοποιηθεί κάποια έρευνα σχετική με την εφαρμογή των ΕΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ Αλληλεπίδρασης ΤΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

5.1. Παρουσίαση σχετικών ερευνών οι οποίες έχουν γίνει σε άλλες χώρες

5.1.1.Μ. Βρετανία , ΗΠΑ, Γαλλία ,Γερμανία.

Οι Margaret Lamb , Christopher Nobes και Alan Roberts το 1998 , δημοσιεύουν το paper “ International variations in the connections between tax and financial reporting” , στο paper αυτό μελετούν το βαθμό στον οποίο συνδέονται η φορολογία και η χρηματοοικονομική λογιστική και συγκεκριμένα , το βαθμό στον οποίο η φορολογία επηρεάζει τις αποφάσεις των υπεύθυνων για την επιλογή των λογιστικών πρακτικών ⁷ . Ανάλογα με το βαθμό της επιρροής διακρίνουν 5 τύπους σχέσεων:

1. Αποσύνδεση φορολογίας – χρηματοοικονομικής λογιστικής (Περίπτωση Ι), σε αυτή τη περίπτωση οι κανόνες της φορολογίας και της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι ξεχωριστοί, ανεξάρτητοι και λεπτομερείς . Ακόμα και αν τα αποτελέσματα που προκύπτουν με το κάθε σενάριο κανόνα είναι ίδια , η ανεξαρτησία και η πληρότητα ακόμα και η ορολογία σε κάθε σενάριο κανόνα “αποσυνδέει” τη φορολογία από τη χρηματοοικονομική λογιστική . Σε αυτό το τύπο σχέσης ουσιαστικά δεν υπάρχει επιρροή της φορολογίας στην επιλογή των λογιστικών πρακτικών. Περίπτωση Ι μπορεί παρουσιαστεί για διάφορους λόγους (Αν τα λογιστικά και φορολογικά πρότυπα μιας χώρας βασίζονται σε διαφορετικές αρχές ή αν κάποιο σενάριο κανόνα θέτει περιορισμούς τους οποίους δεν θέτει το άλλο ή τέλος αν χρησιμοποιούνται διαφορετικά κριτήρια επιμέτρησης και αναγνώρισης)
2. Ταύτιση φορολογίας – χρηματοοικονομικής λογιστικής (Περίπτωση ΙΙ), σε αυτή τη περίπτωση υπάρχει συμφωνία μεταξύ συγκεκριμένων φορολογικών κανόνων και κανόνων χρηματοοικονομικής λογιστικής και άρα η επιρροή της φορολογίας είναι περιορισμένη.
3. Υπερίσχυση Λογιστικής (Περίπτωση ΙΙΙ) , σε αυτή τη περίπτωση μπορεί να μην υπάρχει κάποιος εξειδικευμένος φορολογικός κανόνας ή απλά ο λογιστικός κανόνας να είναι πιο λεπτομερής , έτσι η λογιστική επηρεάζει τη φορολογία . Στη συγκεκριμένη περίπτωση ωστόσο όταν διαφορετικές λογιστικές πρακτικές οδηγούν σε διαφορετικά λογιστικά αποτελέσματα , οι υπεύθυνοι για την επιλογή της λογιστικής πολιτικής μπορεί να επιλέξουν τη πρακτική εκείνη που θα οδηγήσει σε μικρότερο φόρο . (Στην ουσία παρατηρείται μια αντίστροφη επίδραση (Περίπτωση ΙΙΙ΄)) .
4. Υπερίσχυση φορολογίας (Περίπτωση ΙV),η περίπτωση αυτή παρουσιάζεται όταν υπάρχει έλλειψη κάποιου συγκεκριμένου κανόνα χρηματοοικονομικής λογιστικής με συνέπεια να χρησιμοποιηθεί φορολογικός κανόνας.
5. Κυριαρχία φορολογίας (Περίπτωση V), έχουμε στη περίπτωση που ακολουθείται ένας φορολογικός κανόνας παρότι υπάρχει κανόνας χρηματοοικονομικής λογιστικής , ο οποίος όμως είναι αντικρουόμενος . Στις

⁷ (Στο παράρτημα παρατίθεται ο πίνακας με τα μοντέλα που είχαν προτείνει οι Lamb, Nobes και Roberts στα Αγγλικά)

τελευταίες δυο περιπτώσεις έχουμε μεγάλη επιρροή της φορολογίας στην χρηματοοικονομική λογιστική.

Πίνακας 1. Τύποι σύνδεσης μεταξύ φορολογίας και χρηματοοικονομικής λογιστικής

| | |
|--|---|
| Αποσύνδεση (Περίπτωση I) | Υπάρχουν διαφορετικοί κανόνες φορολογίας και χρηματοοικονομικής λογιστικής , οι οποίοι εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς . ⁸ |
| Ταύτιση (Περίπτωση II) | Υπάρχει συμφωνία μεταξύ συγκεκριμένων φορολογικών κανόνων και κανόνων χρηματοοικονομικής λογιστικής . |
| Υπερίσχυση Λογιστικής (Περίπτωση III) | Έλλειψη κάποιου ειδικού φορολογικού κανόνα , χρησιμοποιείται ο κανόνας χρηματοοικονομικής λογιστικής τόσο για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και για σκοπούς φορολογίας . |
| Υπερίσχυση Λογιστικής όμως με αντίστροφη επίδραση (Περίπτωση III†) | Έλλειψη κάποιου ειδικού φορολογικού κανόνα , και στη περίπτωση που υπάρχουν διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με διαφορετική επίδραση στα κέρδη , προτιμώνται οι κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης η υιοθέτηση των οποίων θα οδηγήσει σε χαμηλότερα κέρδη ή αναγνώριση των κερδών σε μεταγενέστερη χρήση . |
| Υπερίσχυση Φορολογίας (Περίπτωση IV) | Ένας φορολογικός κανόνας χρησιμοποιείται τόσο για φορολογικούς σκοπούς όσο και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έλλειψη , κάποιου ειδικού κανόνα χρηματοοικονομικής λογιστικής . |
| Κυριαρχία Φορολογίας (Περίπτωση V) | Χρησιμοποιείται ένας φορολογικός κανόνας τόσο για φορολογικούς σκοπούς όσο και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης παρά την ύπαρξη ενός αντιφατικού κανόνα χρηματοοικονομικής λογιστικής. |

⁸ Ο συγκεκριμένος τύπος σχέσης παρουσιάζεται όταν οι κανόνες φορολογίας και οι κανόνες χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι ξεχωριστοί , ανεξάρτητοι και λεπτομερείς . Ακόμα και αν το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το ίδιο η ανεξαρτησία και η πληρότητα του κάθε σετ κανόνων «αποσυνδέει» τη φορολογία από τη χρηματοοικονομική λογιστική .

Αφού έχουν κατηγοριοποιήσει τα είδη σχέσεων μεταξύ λογιστικής και φορολογίας , οι Lamb et al. Επέλεξαν 15 λογαριασμούς οι οποίοι επηρεάζουν τα φορολογητέα

κέρδη και έχουν καλυφθεί από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Για κάθε λογαριασμό κρίνουν σε ποιά είδος σχέσης ανήκει .Οι λογαριασμοί οι οποίοι πρότειναν ήταν :

Πίνακας 2 : Λογαριασμοί που επηρεάζουν τα φορολογητέα κέρδη

| |
|---|
| 1. Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων |
| 2. Χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις |
| 3. Αποσβέσεις κανονικές και προσαρμοσμένες |
| 4. Προβλέψεις |
| 5. Επιχορηγήσεις |
| 6. Κόστη Έρευνας και ανάπτυξης |
| 7. Αποτίμηση Αποθεμάτων |
| 8. Μακροχρόνιες συμβάσεις |
| 9. Τόκοι Έξοδα |
| 10. Υπεραξία |
| 11. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα |
| 12. Συνταξιοδοτικά προγράμματα |
| 13. Αλλαγές πολιτικής και ουσιώδη λάθη |
| 14. Φορολόγηση Ομίλων (scope of the group) |
| 15. Πρόστιμα , Δωρεές δαπάνες ψυχαγωγίας |

Έπειτα οι ερευνητές εφάρμοσαν το μοντέλο αυτό στις εισηγμένες εταιρείες τεσσάρων χωρών της Αγγλίας , της Αμερικής , της Γερμανίας και της Γαλλίας .Τα αποτελέσματα τους δίνονται από το παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 3: Αποτελέσματα έρευνας Lamb et al(1998)

| Λογιστικός τομέας | Μεγάλη Βρετανία | Ηνωμένες πολιτείες Αμερικής | Γαλλία | Γερμανία |
|--|-----------------|-----------------------------|--------|----------|
| Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | II | II | III/IV/V |
| Χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις | III† | II/I | II | IV |
| Αποσβέσεις κανονικές | I | I | IV | IV |
| Προσαρμοσμένες αποσβέσεις | - | - | V | V |
| Προβλέψεις | I | I | II | III† |
| Επιχορηγήσεις | I | II | III | IV |
| Κόστη Έρευνας και ανάπτυξης | I | III | III† | III† |
| Αποτίμηση αποθεμάτων :Ροή αποθεμάτων | II | IV | II | IV |
| Αποτίμηση | III† | III† | II | IV |

| | | | | |
|--|-----|---|-------|-----|
| Αποθεμάτων: Άλλα θέματα | | | | |
| Μακροχρόνιες συμβάσεις | III | I | IV | III |
| Τόκοι Έξοδα - Κεφαλαιοποίηση | I | I | IV | III |
| Τόκοι έξοδα :Άλλοι τομείς | II | I | III | III |
| Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα | I | I | I | III |
| Υπεραξία | I | I | I | V |
| Συνταξιοδοτικά προγράμματα | I | I | IV | IV |
| Αλλαγές πολιτικής και ουσιώδη λάθη | I | I | III/I | III |
| Φορολόγηση Ομίλων (scope of the group) | I | I | I | I |
| Πρόστιμα , Δωρεές δαπάνες ψυχαγωγίας | I | I | I | I |

5.1.1.1. Μ. Βρετανία

Όσον αφορά την Αγγλία από τα τέλη του 19^{ου} αιώνα η φορολογική νομοθεσία κάνει διάκριση ανάμεσα στο κέρδος το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του φόρου και το λογιστικό κέρδος . Η έρευνα έδειξε ότι ο τύπος σχέσης στις περισσότερες περιπτώσεις μπορούσε να χαρακτηριστεί καλύτερα σαν I – αποσύνδεση ενώ υπήρχαν και αρκετές περιπτώσεις όπου ο τύπος σύνδεσης χαρακτηρίστηκε III ή III†) . Οι περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται ως αποσύνδεση οφείλονται στην ύπαρξη φορολογικών και λογιστικών κανόνων οι οποίοι είναι ξεχωριστοί και ανεξάρτητοι , (Αυτή είναι η αιτία για το χαρακτηρισμό με τύπο I των επιχορηγήσεων , των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης, της απομείωσης υπεραξίας , των προστίμων των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων , των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και της αλλαγής της λογιστικής πολιτικής). Μια άλλη αιτία που εξηγεί την ύπαρξη της αποσύνδεσης στη Μ. Βρετανία είναι ότι η φορολογία χρησιμοποιεί τη λογιστική σε ταμειακή βάση ενώ οι κανόνες λογιστικής για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιούσαν τη ταμειακή λογιστική.

Επίσης η νομοθεσία ορίζει ρητά ότι αν κάποιο θέμα δεν ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία ακολουθούνται οι λογιστικοί κανόνες . Αυτό το γεγονός δικαιολογεί το χαρακτηρισμό αρκετών τομέων ως τύπου III ή III†).

5.1.1.2. ΗΠΑ

Στην Αμερική η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος θα υπολογιστεί με βάση τις λογιστικές μεθόδους τις οποίες ακολουθεί η εταιρεία και για τη τήρηση των βιβλίων της γεγονός το οποίο εξηγεί γιατί ο τύπος σύνδεσης των αποθεμάτων και των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης είναι ο III – Υπερίσχυση

Λογιστικής . Ωστόσο στους περισσότερους τομείς η λογιστική με τη φορολογία έχουν ξεχωριστούς κανόνες με αποτέλεσμα να υπάρχει αποσύνδεση λογιστικής – φορολογίας .

5.1.1.3. Γαλλία

Οι ερευνητές παρατήρησαν ότι υπάρχει μεγάλη επιρροή της φορολογίας στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με χαρακτηριστικά παραδείγματα τις προβλέψεις για τα συνταξιοδοτικά προγράμματα όπου η ακολουθείται ο φορολογικός κανόνας έναντι του λογιστικού (Τύπος σύνδεσης IV – Υπερίσχυση φορολογίας και τις προβλέψεις όπου υπάρχουν συγκεκριμένες προβλέψεις οι οποίες σχηματίζονται καθαρά για φορολογικούς λόγους (Τύπος σύνδεσης V – Κυριαρχία φορολογίας). Ωστόσο στη περίπτωση της Γαλλίας βλέπουμε και πολλές περιπτώσεις με τύπο σύνδεσης I- Αποσύνδεση και II – Συμφωνία .Ο τύπος σύνδεσης II συμφωνία συναντάται σε περιπτώσεις όπως την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπου το λεξιλόγιο το οποίο χρησιμοποιείται από τη φορολογία και τη λογιστική είναι σχεδόν το ίδιο . Ο τύπος σύνδεσης I Αποσύνδεση συναντάται σε τομείς όπως ο οι τόκοι έξοδα και οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα , σε αυτούς τους τομείς η ύπαρξη ξεχωριστών κανόνων οδηγεί σε διαφορετικά λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα. Το συμπέρασμα της έρευνας ήταν ότι η μεγάλη επιρροή της φορολογίας στη λογιστική μετριάζεται από τις περιπτώσεις τις οποίες έχουμε αποσύνδεση ή συμφωνία.

5.1.1.4. Γερμανία

Στη Γερμανία σύμφωνα με το νομοθεσία η φορολογία βασίζεται στη Λογιστική . Αυτό εξηγεί τις πολλές περιπτώσεις τύπου III τις οποίες συναντάμε (Τομείς όπως συναλλαγές σε ξένο νόμισμα , αλλαγές στη λογιστική πολιτική ή τους τόκους έξοδα) . Οι περιπτώσεις οι οποίες χαρακτηρίζονται ως τύπο σύνδεσης IV ή V , οφείλονται σε διάφορες αιτίες όπως επειδή οι εταιρείες δεν θέλουν να πρέπει να συντάξουν διαφορετικές καταστάσεις για φορολογικούς σκοπούς , είτε για φοροαπαλλαγές . Οι περιπτώσεις τύπου I – Αποσύνδεση οφείλονται στην ύπαρξη διαφορετικών κανόνων όπως στη περίπτωση των προβλέψεων και των προστίμων όπου υπάρχουν περιπτώσεις στις οποία ποσά τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά δεν εκπίπτονται από τη φορολογία .

Οι ερευνητές καταλήγουν ότι στη πράξη παρότι υπάρχει επιρροή της φορολογίας ,ωστόσο παρατηρείται ότι μεγάλες επιχειρήσεις ακολουθούν απαραίτητες λογιστικές πολιτικές με σκοπό να περιορίσουν την επιρροή αυτή στις ενοποιημένες τους καταστάσεις.

5.1.1.5. Συμπεράσματα

Οι ερευνητές καταλήγουν ότι η ύπαρξη περισσότερων περιπτώσεων τύπου I και II στην Αμερική με την Αγγλία , και περισσότερων περιπτώσεων τύπου IV και V στη Γερμανία δείχνει ότι η επιρροή της φορολογίας στην Αγγλία και την Αμερική είναι μικρότερη από ότι στη Γερμανία (Με τη Γαλλία να βρίσκεται κάπου στη μέση) .

5.1.2. Νορβηγία

Το 2006 οι Christopher Nobes και Hans Robert Schwencke εφαρμόσουν το μοντέλο το οποίο έχουν προτείνει οι Margaret Lamb, Christopher Nobes και Alan Roberts με κάποιες μικρές αλλαγές (Προσθέτουν τους λογαριασμούς Χρεόγραφα, και απομείωση της αξίας ενσώματων παγίων) πάνω στο λογιστικό και φορολογικό σύστημα της Νορβηγίας τα τελευταία 30 χρόνια, τα αποτελέσματα δημοσιεύονται στο paper τους “Modeling the links between tax and financial reporting : A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption”. Τα αποτελέσματα της έρευνας συνοψίζονται από το παρακάτω πίνακα :

Πίνακας 4:Αποτελέσματα έρευνας Nobes et al (2006)

| Λογιστικός τομέας | 1998 | 1995 | 2003 |
|--|-----------|--------|--------|
| Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | I | II |
| Απομείωση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | I | I |
| Αποσβέσεις | IV | I | I |
| Προσαρμοσμένες αποσβέσεις | IV | - | - |
| Μισθώσεις | II | II | II |
| Επιχορηγήσεις | I | I | I |
| Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης | III† | III† | I |
| Αποθέματα : Ροη αποθεμάτων | II | I | I |
| Αποθέματα :Άλλα θέματα | IV | I | I |
| Μακροχρόνιες συμβάσεις | III† | I | I |
| Τόκοι έξοδα :Κεφαλαιοποίηση | III† | III† | I |
| Τόκοι έξοδα :Άλλα θέματα | III | III | III |
| Χρηματοοικονομικά μέσα | I | I | I |
| Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα | III/ III† | III/I | III/I |
| Απομείωση υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων | IV | I | I |
| Προβλέψεις | III†/I | III†/I | III†/I |

| | | | |
|---------------------------------------|-----|-----|---|
| Συνταξιοδοτικά προγράμματα | I | I | I |
| Αλλαγές στη πολιτική και ουσιώδη λάθη | III | III | I |
| Φορολόγηση Ομίλων | I | I | I |
| Πρόστιμα | I | I | I |

Η έρευνα έδειξε λοιπόν ότι μέσα σε αυτά τα 30 χρόνια οι τομείς οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως τύπος I –Αποσύνδεση αυξήθηκαν ενώ οι τομείς οι οποίοι χαρακτηρίζονταν ως τύπος IV ή III† μειώθηκαν .

Αυτό συνέβη για μια σειρά από λόγους :

- Από το 1989 και μετά οι λογιστικοί κανόνες άρχισαν να ορίζονται από το Norwegian Accounting Standards Board (NASB) , ενώ μέχρι πριν ορίζονταν από το Υπουργείο.
- Το 1992 έγινε μια σημαντική αναμόρφωση του Φορολογικού κώδικα , η φορολογία , σταμάτησε να αναγνωρίζει κέρδη ή ζημίες τα οποία δεν αντιστοιχούσαν σε κάποια πραγματική συναλλαγή (πχ από απομείωση περιουσιακών στοιχείων , ή από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προβλέψεις)
- Την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ από την ΕΕ το 2005
- Την ψήφιση νόμου το 2005 με τον οποίο , ο φόρος σταματούσε να υπολογίζεται από τα αποτελέσματα τα οποία παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

5.1.3.Ιταλία

Ενώ το 2013 οι Giovanna Gavana , Gabriele Guggiolo και Anna Marenzi με το paper “Evolving connections between tax and financial reporting in Italy” εφάρμοσαν το ίδιο μοντέλο για να μελετήσουν τις σχέσεις φορολογίας – λογιστικής στην Ιταλία . Συγκεκριμένα μελέτησαν στο Ιταλικό σύστημα τη σχέση μεταξύ ΔΛΠ και Ιταλικής φορολογίας (Για το έτος 2008 όταν και έγιναν αλλαγές στο φορολογικό νόμο ώστε να αναγνωριστεί από το νόμο η φορολογική συνάφεια των ΔΛΠ) και μεταξύ των Ιταλικών Λογιστικών Προτύπων⁸ και Ιταλικής φορολογίας (Για τα έτη 2005 και 2008) .

Τα αποτελέσματα συνοψίζονται στο παρακάτω πίνακα :

Πίνακας 5:Αποτελέσματα έρευνας Gavana et al (2013)

| Λογιστικός τομέας | ΔΛΠ 2008 | ΙΛΠ 2005 | ΙΛΠ 2008 |
|--|----------|----------|----------|
| Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | III† | III† |

⁸ Η συντομογραφία ΙΛΠ θα χρησιμοποιείται ώστε να περιγράψει τα Ιταλικά Λογιστικά Πρότυπα

| | | | |
|--|------|-------|-------|
| Απομείωση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | I | I |
| Αποσβέσεις | IV | IV | IV |
| Προσαρμοσμένες αποσβέσεις | - | I | - |
| Μισθώσεις | III | III | III |
| Προβλέψεις | I | I | I |
| Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης | III† | III† | III† |
| Αποθέματα : Ροη αποθεμάτων | III | III† | III† |
| Αποθέματα : Άλλα θέματα | IV | IV | IV |
| Μακροχρόνιες συμβάσεις | II | III† | IV |
| Τόκοι έξοδα :Κεφαλαιοποίηση | III† | III† | III† |
| Τόκοι έξοδα :Άλλα θέματα | I | I | I |
| Χρηματοοικονομικά μέσα | I | III† | III† |
| Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα | I | I | I |
| Απομείωση υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων | I | IV | IV |
| Επιχορηγήσεις | I | I | I |
| Συνταξιοδοτικά προγράμματα | I | III | III |
| Αλλαγές στη πολιτική και ουσιώδη λάθη | I | I/III | I/III |
| Φορολόγηση Ομίλων | I | I | I |
| Πρόστιμα | I | I | I |

Η έρευνα κατέληξε ότι στην Ιταλία η αλληλεπίδραση μεταξύ ΔΛΠ και φορολογίας χαρακτηρίζεται από μεγάλο βαθμό αποσύνδεσης . Αυτό οφείλεται σε μια σειρά από παράγοντες όπως το ότι η Ιταλική φορολογία απαιτεί πραγματοποίηση κέρδους ή ζημίας έτσι ώστε να αναγνωριστεί φορολογικά ενώ τα ΔΛΠ αναγνωρίζουν κέρδη από αποτίμηση στην εύλογη αξία ή ζημίες από απομείωση. Ένας άλλος παράγοντας είναι οι περιορισμοί οι οποίοι θέτει η Ιταλική φορολογία σε ότι αφορά κατηγορίες εξόδων (Προβλέψεις , τόκοι έξοδα) τα οποία θα εκπέσουν . Ωστόσο ο χαρακτηρισμός πολλών τομέων σαν τύπο III δείχνει ότι η λογιστική έχει αρχίσει να επηρεάζει τη φορολογία

Όσον αφορά τη σχέση ΙΛΠ – φορολογίας, η έρευνα έδειξε ότι υπάρχει μεγάλος βαθμός επιρροής της φορολογίας στις καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται με τα ΙΛΠ. Η ύπαρξη τύπου συνδέσεων IV και III†, δείχνει ότι πολλές επιχειρήσεις είτε εφαρμόζουν φορολογικούς κανόνες για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων είτε εφαρμόζουν λογιστικούς οι οποίοι θα αποφέρουν καλύτερα φορολογικά αποτελέσματα. Πρέπει να σημειωθεί ότι η μόνη διαφορά που υπάρχει μεταξύ των ετών 2005 και 2008 για τα ΙΛΠ είναι στο τομέα των μακροχρόνιων συμβάσεων, η αλλαγή οφείλεται στην αλλαγή στη φορολογική νομοθεσία ώστε να προσαρμοστεί στα ΔΛΠ, η φορολογία απαιτεί πλέον τη χρησιμοποίηση του ποσοστού ολοκλήρωσης για την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων έτσι και οι επιχειρήσεις ακολουθούν τους κανόνες της φορολογίας.

5.2. Μελέτη της σχέσεως φορολογίας και λογιστικής στην Ελλάδα.

Σαν έτος σύγκρισης θα πάρουμε το 2014 χρονιά κατά την οποία άρχισαν να ισχύουν τόσο ο νέος ΚΦΕ όσο και τα νέα ΕΛΠ.

Οι λογαριασμοί στους οποίους θα μελετήσουμε ακολουθώντας τη πιο πρόσφατη μελέτη των Gavana et al είναι οι εξής :

Πίνακας 3 . Λογαριασμοί οι οποίοι θα μελετηθούν

| | |
|----|--|
| 1. | Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων |
| 2. | Απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων |
| 3. | Αποσβέσεις |
| 4. | Χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις |
| 5. | Προβλέψεις |
| 6. | Κόστη Έρευνας και ανάπτυξης |
| 7. | Αποτίμηση Αποθεμάτων |
| 8. | Μακροχρόνιες συμβάσεις |
| 9. | Τόκοι Έξοδα |
| 10 | Χρηματοοικονομικά μέσα |
| 11 | Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα |
| 12 | Απομείωση υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων |
| 13 | Επιχορηγήσεις |
| 14 | Παροχές σε εργαζομένους |
| 15 | Αλλαγές πολιτικής και ουσιώδη λάθη |
| 16 | Φορολόγηση Ομίλων (scope of the group) |
| 17 | Πρόστιμα , Δωρεές δαπάνες ψυχαγωγίας |

Για κάθε λογαριασμό του πίνακα 3 θα αναφερθούν οι φορολογικοί και λογιστικοί κανόνες οι οποίοι ίσχυαν για το έτος 2014 . Για τα ΔΛΠ θα χρησιμοποιήσουμε σαν μέτρο σύγκρισης τα ισχύοντα ΔΛΠ , όσον αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα χρησιμοποιήσουμε τα πρότυπα τα οποία ψηφίστηκαν με το Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ενώ για τους φορολογικούς κανόνες θα χρησιμοποιήσουμε τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ ο οποίος ισχύει με τη ψήφιση του Ν.4172/13 καθώς και όποιες διευκρινιστικές πράξεις

έχουν εκδοθεί . Πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι κάποιες περιπτώσεις οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν με περισσότερους από έναν τύπους σύνδεσης θα χαρακτηριστούν στο πιο κατάλληλο τύπο.

1. Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ως ενσώματες ακινητοποιήσεις ορίζονται τα υλικά πάγια τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν από την εταιρεία για λειτουργικούς σκοπούς και για περισσότερες της μιας χρήσης. Η αρχική αναγνώριση γίνεται στη τιμή κτήσης προσαυξημένη με δαπάνες οι οποίες αυξάνουν την μελλοντική οικονομική αξία του παγίου. (Τυχόν άλλες δαπάνες αυξάνουν τα έξοδα της χρήσης) .Η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται είτε στη τιμή κτήσης μειωμένη κατά τις αποσβέσεις είτε στην εύλογη αξία .

ΕΛΠ : Σύμφωνα με το άρθρο 18 των ΕΛΠ ο ορισμός για το τι είναι ενσώματο πάγιο είναι ίδιος , η αρχική αναγνώριση αντιμετωπίζεται ομοίως όπως τα ΔΛΠ , όμως όσον αφορά τη μεταγενέστερη αποτίμηση εφόσον δεν μπορεί η εύλογη αξία να μετρηθεί αξιόπιστα η αποτίμηση γίνεται στην μέθοδο του κόστους.(Άρθρο 24).

ΚΦΕ: Σύμφωνα με το άρθρο 24 στο κόστος κτήσης συμπεριλαμβάνεται το κόστος και βελτίωσης ανανέωσης ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος και πάνω σε αυτά υπολογίζονται αποσβέσεις .

Συμπεράσματα : Στη συγκεκριμένη περίπτωση έχουμε 2 σελ κανόνων , Λογιστικής και φορολογίας , με διαφορετικό σκοπό όσον αφορά τους κανόνες της λογιστικής (ΔΛΠ – ΕΛΠ) ο σκοπός τους είναι η πιστή παρουσίαση των ενσώματων παγίων – περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας για αυτό ασχολούνται με λεπτομέρεια για το τι αποτελεί ενσώματο πάγιο και ποια κόστη πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης και ποια όχι , ενώ όσον αφορά τη φορολογία σκοπός είναι ο προσδιορισμός του ποσού το οποίο θα αποσβεσθεί , το τι θα πάει στο κόστος κτήσης αναφέρεται πολύ λίγο στο άρθρο 24 , άρα η συγκεκριμένη περίπτωση και για τα ΕΛΠ και για τα ΔΛΠ χαρακτηρίζεται από Τύπο σύνδεσης I- Αποσύνδεση.

2. Απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά κάθε χρονιά αν υπάρχουν ενδείξεις (βασισόμενη σε εσωτερική και εξωτερική πληροφόρηση) ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει απομειωθεί . Η τυχόν ζημιά από την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά (Εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία οπότε θα αναγνωριστεί σαν ζημιά αναπροσαρμογής) . Επιπλέον σε κάθε μελλοντική χρήση θα πρέπει να εξετάζεται η περίπτωση η ζημιά απομείωσης να έχει μειωθεί.

ΕΛΠ: Σε αντίθεση με τα ΔΛΠ πριν αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης ενός παγίου πρέπει να εξετάζεται αν θα είναι μόνιμη ή όχι .Με τα ΕΛΠ μόνο αν είναι μόνιμη αναγνωρίζεται. (Άρθρο 18 παρ.3)

Φορολογία : Σύμφωνα με τη διευκρινιστική ΠΟΛ. 1059/2015 στα έσοδα και έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία , δεδομένου ότι δεν προκύπτει κανένα έσοδο από κάποια επιχειρηματική συναλλαγή.

Συμπεράσματα : Από τη στιγμή που η ζημιά από την απομείωση δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία η συγκεκριμένη περίπτωση και για τα ΕΛΠ και για τα ΔΛΠ χαρακτηρίζεται σαν Αποσύνδεση (Τύπος I) .Όπως και πριν πρόκειται για διαφορά σκοπού, τα πρότυπα ενδιαφέρονται για τη παρουσίαση των στοιχείων του

ενεργητικού στις τρέχουσες αξίες ενώ η φορολογική νομοθεσία δεν αναγνωρίζει μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές.

3. Αποσβέσεις

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 το πάγιο πρέπει να αποσβένεται αναλογικά σε σχέση με την ωφέλιμη ζωή του . (Η ωφέλιμη ζωή του παγίου βασίζεται σε εκτιμήσεις της διοίκησης η οποία μαζί με τη μέθοδο της απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζεται διαρκώς).

ΕΛΠ: Το άρθρο 18 των ΕΛΠ δεν παρουσιάζει διαφορές σε σχέση με τα ΔΛΠ , ειδικά για τα άυλα πάγια ενώ με τα ΔΛΠ αν δεν μπορούσε να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή τους δεν αποσβένονταν με τα ΕΛΠ αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή τους υπόκεινται σε δεκαετή απόσβεση. Ο χρόνος έναρξης υπολογισμού των αποσβέσεων ορίζεται ως ο χρόνος που τα πάγια είναι έτοιμα για χρήση .

ΚΦΕ: Σύμφωνα με το άρθρο 24 οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν με βάση συγκεκριμένους ανά κατηγορία παγίου φορολογικούς συντελεστές και για τα άυλα πάγια εφόσον δεν προκύπτει διαφορετικά εντός 10 ετών . Επίσης ο χρόνος έναρξης των αποσβέσεων ορίζεται ως ο επόμενος μήνας από τη κτήση του παγίου .

Συμπεράσματα : Εδώ η διαφορά προέρχεται από τον υπολογισμό της απόσβεσης , τα πρότυπα βασίζονται σε εκτιμήσεις της διοίκησης σε αντίθεση με τη φορολογική νομοθεσία η οποία ορίζει κάποιους συγκεκριμένους συντελεστές ανά κατηγορία παγίου .Η διαφορά αυτή καθιστά τους λογιστικούς και τους φορολογικούς κανόνες ξεχωριστούς έτσι η συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να χαρακτηριστεί σαν περίπτωση Ι – Αποσύνδεση.

4. Χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 για τον εκμισθωτή το ποσό της μίσθωσης εμφανίζεται σαν απαίτηση και το ποσό των τόκων της μίσθωσης σαν έσοδα επομένων χρήσεων ενώ για τον μισθωτή το πάγιο αναγνωρίζεται και εμφανίζεται αντίστοιχη υποχρέωση η οποία θα μειώνεται με το ποσό του μισθώματος το οποίο θα αφορά το κεφάλαιο. Το ΔΛΠ 17 ορίζει κάποιες περιπτώσεις ώστε να χαρακτηριστεί μια μίσθωση σαν χρηματοοικονομική (Το πάγιο να έρχεται στο τέλος της μίσθωσης στη κυριότητα του μισθωτή , δίνεται δυνατότητα αγοράς του παγίου σε τιμή χαμηλότερη της αγοραίας στο τέλος της μίσθωσης, η διάρκεια της μίσθωσης να περιλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της ζωής του παγίου, η παρούσα αξία των μισθωμάτων να είναι μεγαλύτερη ή ίση από την αγοραία , το πάγιο να είναι ειδικής φύσεως έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από το μισθωτή).

ΕΛΠ: Με το άρθρο 18 των ΕΛΠ ουσιαστικά ή αντιμετώπιση των μισθώσεων είναι ίδια με την αντιμετώπιση από τα ΔΛΠ. Ομοίως και για τις προϋποθέσεις .

ΚΦΕ: Σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης οι φορολογικές αποσβέσεις εκπίπτουν από το μισθωτή. Η μίσθωση σύμφωνα με τον ΚΦΕ θεωρείται χρηματοδοτική όταν ικανοποιούνται κάποια από τα παρακάτω κριτήρια όπως η κυριότητα του παγίου περιέρχεται στο μισθωτή στο τέλος της μίσθωσης , η σύμβαση να περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για εξαγορά εξοπλισμού , η περίοδος της μίσθωσης να καλύπτει το 90% της οικονομικής διάρκειας της ζωής , η παρούσα αξία των μισθωμάτων να ανέρχεται στο 90% της αγοραίας αξίας και τα περιουσιακά στοιχεία να είναι ειδικής φύσεως έτσι ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούνται μόνο από το μισθωτή.(άρθρο 24)

Συμπεράσματα : Παρότι θα μπορούσε να κατηγοριοποιηθεί ως συμφωνία , η λεπτομέρεια η οποία δίνεται στις διατάξεις κάθε κανόνα τα κάνει να ξεχωρίζουν –

αποσυνδέονται . Συγκεκριμένα στις προϋποθέσεις του ΚΦΕ τίθενται και ποσοστά κάτω από τα οποία δεν αναγνωρίζεται χρηματοοικονομική μίσθωση

5. Προβλέψεις

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση από γεγονότα του παρελθόντος η οποία θα οδηγήσει σε εκροή πόρων στο μέλλον . Η πρόβλεψη καταχωρείται όταν υπάρχει δέσμευση από την επιχείρηση ,ότι είναι πιθανό να προκύψει εκροή πόρων και το ποσό αυτό μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται στην ημερομηνία του ισολογισμού ενώ για σημαντικά ποσά επιτρέπεται η αποτίμηση της πρόβλεψης σε παρούσα αξία.

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 22 οι προβλέψεις αφού αναγνωριστούν επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους είτε στη παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να χρειαστεί για ότι διακανονισμό τους αν η επιμέτρηση με βάση τη παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα αποτελέσματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ΚΦΕ: Οι προβλέψεις δεν εκπίπτονται εκτός των περιπτώσεων του άρθρου 26 το οποίο ορίζει ότι για προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις χρηματικού ποσού μέχρι 1000 € και για χρονικό διάστημα μέχρι 12 μήνες μπορεί να εκπέσει πρόβλεψη μέχρι το 100% του ποσού ενώ για μεγαλύτερα ποσά ανάλογα και με το διάστημα κατά το οποίο έχουν μείνει ανείσπρακτες μπορεί να σχηματιστεί πρόβλεψη από το 50 % έως και το 100% του ποσού. Επιπλέον ο ΚΦΕ ορίζει κάποιες περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να γίνει πρόβλεψη στις επισφαλείς απαιτήσεις όπως όταν καλύπτονται από ασφαλιστικές εγγυήσεις.

Συμπεράσματα : Από τη στιγμή που οι εκτός της περίπτωσης των επισφαλών απαιτήσεων οι περισσότερες προβλέψεις δεν εκπίπτονται , η συγκεκριμένη περίπτωση χαρακτηρίζεται σαν περίπτωση I- Αποσύνδεση και για τις 2 περιπτώσεις. Πάλι όπως είδαμε και πριν πρόκειται για διαφορές σκοπού με τα πρότυπα θα αναγνωριστούν προβλέψεις με στόχο την πιο πιστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ωστόσο οι προβλέψεις αυτές να μην αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία.

6. Κόστη Έρευνας και ανάπτυξης

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 τα έξοδα έρευνας πρέπει να εξοδοποιούνται ενώ τα κόστη ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα να κεφαλαιοποιούνται .

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 18 , υπάρχουν προϋποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες οι δαπάνες ανάπτυξης θεωρούνται άυλα πάγια αλλιώς θεωρούνται σαν έξοδο.

ΚΦΕ: Με το άρθρο 22Α του ΚΦΕ οι δαπάνες τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όταν πραγματοποιούνται προσαυξημένες κατά 30%. Αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα 3 έτη. Επιπλέον ο ΚΦΕ ορίζει και περαιτέρω διαδικασίες έτσι ώστε να εκπέσουν οι δαπάνες αυτές

Συμπεράσματα: Ο τύπος σύνδεσης I – Αποσύνδεση είναι ο πιο κατάλληλος τύπος για να περιγράψουμε τις σχέσεις των δυο προτύπων με τη φορολογία. Για τη κάθε περίπτωση έχουμε 2 σετ κανόνων με διαφορετικό σκοπό. Η φορολογική νομοθεσία εκπίπτει τα έξοδα με σκοπό να δώσει κίνητρα στις επιχειρήσεις να επενδύσουν σε έρευνα και ανάπτυξη .

7. Αποτίμηση Αποθεμάτων

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 , μετά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης , τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και

καθαρής ρευστοποιήσιμης αξία. Για να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των αποθεμάτων χρησιμοποιείται είτε η μέθοδος FIFO είτε η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου.

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 20 η αντιμετώπιση είναι ίδια με των ΔΛΠ.

ΚΦΕ: Σύμφωνα με το άρθρο 25 , τα αποθέματα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής , όμως θέτει σαν περιορισμό ότι δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί διαφορετική μέθοδος αποτίμησης για 4 έτη μετά τη πρώτη φορά εφαρμογής της μεθόδου που χρησιμοποιεί η εταιρεία.

Συμπεράσματα : Από τη στιγμή που οι μέθοδοι που επιτρέπονται είναι ίδιες και από τη φορολογία αλλά και από τη λογιστική και από τη στιγμή που στο άρθρο 24 του ΚΦΕ αναφέρει ότι η αποτίμηση γίνεται με βάση τους ισχύοντες κανόνες της λογιστικής η συγκεκριμένη περίπτωση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί καλύτερα σαν Υπερίσχυση Λογιστικής – περίπτωση III και για τα 2 σετ προτύπων. (Εναλλακτικά θα μπορούσαμε να τη περιγράψουμε σαν αποσύνδεση από τη στιγμή που υπάρχει ειδικός όρος στον ΚΦΕ , ώστε να μη γίνεται αλλαγή της βάσης για 4 χρόνια όπως είπαμε και στην αρχή της ενότητας αυτής η κατηγοριοποίηση σε αρκετές περιπτώσεις δεν μπορεί να είναι απόλυτη)

8 .Μακροχρόνιες συμβάσεις

ΔΛΠ: Όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα , τα έσοδα και τα έξοδα της σύμβασης αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση που πραγματοποιούνται ενώ τα έσοδα μόνο αν είναι βέβαιο ότι θα ανακτηθούν τα κόστη. Σε περίπτωση που εκτιμηθεί ζημία από τη σύμβαση πρέπει να αναγνωριστεί άμεσα. (ΔΛΠ 11)

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 25 τα έσοδα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης όταν μπορεί να θεωρηθεί πιθανή η εισροή του οφέλους ενώ αν δεν μπορεί να θεωρηθεί πιθανή χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης εφόσον δεν επηρεάζονται ουσιωδώς τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΦΕ: Στις διατάξεις του ΚΦΕ δεν προβλέπεται κάτι συγκεκριμένο για την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων από τις κατασκευαστικές συμβάσεις.

Συμπεράσματα : Υπάρχει απουσία κάποιου φορολογικού κανόνα για το συγκεκριμένο ζήτημα , άρα πρόκειται για περίπτωση III.

9. Τόκοι Έξοδα

ΔΛΠ: Το κόστος δανεισμού (Τόκοι και λοιπές δαπάνες) πρέπει να αναγνωρίζεται στα έξοδα της χρήσης . Το κόστος δανεισμού για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια .(ΔΛΠ 23)

ΕΛΠ: Βάσει του άρθρου 22 οι τόκοι δανεισμού πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα εκτός από τις περιπτώσεις ιδιοπαραγόμενου παγίου οπού μπορεί να επιβαρύνουν το κόστος (Άρθρο 18) και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος κτήσης των αποθεμάτων επιβαρύνεται με τόκους επειδή μεσολαβεί μεγάλο διάστημα μέχρι να καταστούν ετοιμοπαράδοτα (Άρθρο 20) .

ΚΦΕ: Σύμφωνα με το άρθρο 49 , οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων δεν υπερβαίνουν το 25% των φορολογητέων κερδών προ τόκων φόρων και αποσβέσεων. Επιπλέον για να αναγνωριστούν οι δαπάνες των τόκων πρέπει το ποσό των καταγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών

τόκων να μην υπερβαίνει το 1 εκατομμύριο Ευρώ το χρόνο . Ενώ κάθε δαπάνη τόκων η οποία δεν εκπίπτει μπορεί να μεταφερθεί για 5 χρόνια .

Συμπεράσματα: Οι κανόνες των προτύπων και της φορολογίας είναι ξεχωριστοί με διαφορετικό σκοπό , η φορολογία έχει στόχο να αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις από τον υπερβολικό δανεισμό με την αναγνώριση για έκπτωση μόνο μέχρι ένα συγκεκριμένο ποσοστό τόκων , ενώ οι κανόνες των προτύπων έχουν σκοπό να αποδώσουν το δανεισμό της εταιρείας.

10. Χρηματοοικονομικά μέσα

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 η αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού μέσου γίνεται με την υπογραφή της σύμβασης. Αρχικά το χρηματοοικονομικό μέσο αναγνωρίζεται στην αξία κτήσης προσαυξημένο με τα έξοδα αγοράς και πληρωμής.

ΕΛΠ: Τα ΕΛΠ με το άρθρο 19 δεν παρουσιάζουν διαφορές σε σχέση με το ΔΛΠ 39

ΚΦΕ: Σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΚΦΕ για τις εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΛΠ τα έσοδα και έξοδα που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των μέσων σύμφωνα με τα ΔΛΠ .

Συμπεράσματα : Δεδομένου ότι ο ΚΦΕ ορίζει στο άρθρο 47 ότι αυτή γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ , η λογιστική υπερισχύει - περίπτωση III. Δεδομένου ότι οι διατάξεις των ΔΛΠ και ΕΛΠ δεν παρουσιάζουν διαφορές στη μεταχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων , η σύνδεση ΕΛΠ – φορολογίας μπορεί και αυτή να χαρακτηριστεί σαν περίπτωση III .

11.Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

ΔΛΠ: Την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα με το οποίο λειτουργεί η εταιρεία με βάση τη τιμή ισοτιμίας την ημερομηνία του ισολογισμού , ενώ τα μη νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με βάση την τιμή ισοτιμίας κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης. (ΔΛΠ21)

ΕΛΠ: Με το Άρθρο 27 τα ΕΛΠ ενσωματώνουν το ΔΛΠ 21. Η αντιμετώπιση είναι ίδια.

Φορολογία: Το συγκεκριμένο ζήτημα ρυθμίστηκε από τη ΠΟΛ.1132/2015, και διευκρινίστηκε περαιτέρω με το έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Εσόδων με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ. Β. 1027291 ΕΞ2016/17.2.16 . Έτσι οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση καθώς δεν συνιστούν πραγματική συναλλαγή , οι πιστωτικές διαφορές δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος καθώς η αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε και τα έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι πιστωτικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο όταν οι σχετικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις διακανονιστούν . (taxheaven.gr)

Συμπεράσματα : Από τη στιγμή που τα έσοδα και έξοδα δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογία μέχρι να πραγματοποιηθούν , και οι δυο τύποι σύνδεσης είναι τύπου I- Αποσύνδεση και πάλι όπως είδαμε και στην περίπτωση των απομειώσεων , η αποσύνδεση προέρχεται από διαφορές σκοπού μεταξύ των φορολογικών κανόνων και των λογιστικών. Η φορολογία δεν αναγνωρίζει για έκπτωση ή για φορολογία κάτι μη πραγματοποιημένο , το οποίο όμως πρέπει να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

12. Απομείωση υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων

ΔΛΠ: Αν υπάρχει ένδειξη για απομείωση της υπεραξίας από την απόκτηση μιας επιχείρησης (Κάθε χρόνο πρέπει να γίνεται έλεγχος) . Κατά την ημερομηνία απόκτησης η υπεραξία θα μεριστεί σε Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ), της αποκτώσας η οποίες αναμένεται να ωφεληθούν από τη συνένωση. Έπειτα όταν υπάρξουν ενδείξεις για απομείωση η ΜΔΤΡ θα ελεγχτεί για απομείωση Όταν το ανακτήσιμο ποσό (το υψηλότερο ποσό μεταξύ αξίας λόγω χρήσης και εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης) είναι μικρότερο από την λογιστική αξία θα αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης. Η ανάστροφη της απομείωσης υπεραξίας απαγορεύεται . (ΔΛΠ 36)

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 18 η υπεραξία κάθε χρόνο ελέγχεται για απομείωση όμως τα ΕΛΠ προβλέπουν ότι η ζημία απομείωσης υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

ΚΦΕ: Ομοίως όπως και στην απομείωση των παγίων το θέμα το καλύπτει η ΠΟΛ. 1059/2015 (στα έσοδα και έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία , δεδομένου ότι δεν προκύπτει κανένα έσοδο από κάποια επιχειρηματική συναλλαγή)

Συμπεράσματα : Η σύνδεση και των δυο προτύπων με τη φορολογία περιγράφεται από το τύπο σύνδεσης I, αφού τα έσοδα και έξοδα από την απομείωση της υπεραξίας δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα . (Διαφορές σκοπού όπως στη προηγούμενη περίπτωση)

13. Επιχορηγήσεις

ΔΛΠ: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους και άρα θα εισπράξει το ποσό της επιχορήγησης. Τα ΔΛΠ προβλέπουν 2 εναλλακτικούς τρόπους χειρισμού των επιχορηγήσεων , είτε με αναγνώριση εκτός αποτελεσμάτων μέσω του λογαριασμού «Έσοδα επομένων χρήσεων» ή αφαιρετικά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων , είτε μέσω των εσόδων με πίστωση λογαριασμού εσόδων ή των αφαιρετικά από τα σχετικά έξοδα.

ΕΛΠ: Η επιχορήγηση εμφανίζεται σαν υποχρέωση με το ποσό το οποίο έχει εγκριθεί για είσπραξη. Σε μεταγενέστερες περιόδους θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης σαν έσοδα. (Άρθρο 23)

Φορολογία: Ενώ με το νέο ΚΦΕ θα έπρεπε οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις να προσμετρούνται στον υπολογισμό του εισοδήματος , η ΠΟΛ 1059/18.3.15. μας δίνει διευκρινήσεις για τη φορολογική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων. Τα εισπραττόμενα ποσά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των σχετικών επενδύσεων , επιπλέον οι αποσβέσεις υπολογίζονται αν από την αξία κτήσης αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων , ομοίως οι επιχορηγήσεις για τη κάλυψη δαπανών μειώνουν το κόστος της δαπάνης. (Πηγή enikonomia.gr)

Συμπεράσματα : Όσον αφορά τα ΔΛΠ ο τύπος σύνδεσης είναι Υπερίσχυση Λογιστικής όμως με αντίστροφη επίδραση III΄ , καθώς παρότι δίνουν διαφορετικές επιλογές οι εταιρείες θα ακολουθήσουν την επιλογή η οποία θα αποφέρει τα επιθυμητά φορολογικά αποτελέσματα. Όσον αφορά τα ΕΛΠ και τη σύνδεση τους με τη φορολογία , ο τύπος σύνδεσης που περιγράφει καλύτερα τη σχέση είναι I - αποσύνδεση .

14. Παροχές σε εργαζομένους

ΔΛΠ: Σε περίπτωση συμμετοχής της εταιρείας σε πρόγραμμα παροχών πρέπει να αναγνωριστεί πρόβλεψη για την υποχρέωση που έχει αναλάβει (Προσοχή θέλουν οι περιπτώσεις για αναγνώριση προβλέψεων σε περίπτωση που υπάρχει ηθική

υποχρέωση από συνήθη πρακτική της εταιρείας) . Το ποσό της πρόβλεψης προκύπτει από αναλογιστική μελέτη. (ΔΛΠ19)

ΕΛΠ: Το ποσό της πρόβλεψης που προκύπτει είτε προβλέπεται από τη νομοθεσία (πχ η αποζημίωση για αποχώρηση από υπηρεσία προβλέπεται στο 40% της αποζημίωσης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) είτε προκύπτει από αναλογιστική μέθοδο εφόσον επηρεάζει σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις. (Άρθρο 22)

ΚΦΕ: Όπως είδαμε και πριν με κάποιες εξαιρέσεις για τις επισφαλείς απαιτήσεις, οι προβλέψεις δεν εκπίπτονται (Όσον αφορά τους ίδιους τους εργαζόμενους , σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΕ οι παροχές που λαμβάνει ένας εργαζόμενος σε προγράμματα παροχών δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν φορολογούνται)

Συμπεράσματα : , Για τα ΔΛΠ η συγκεκριμένη περίπτωση χαρακτηρίζεται σαν περίπτωση I - Αποσύνδεσης υπάρχει διαφορά στο σκοπό μεταξύ φορολογίας και λογιστικών προτύπων, ενώ για τα ΕΛΠ από τη στιγμή που ορίζεται στις διατάξεις του ότι το ποσό της πρόβλεψης ορίζεται από την νομοθεσία, ο τύπος σύνδεσης ΕΛΠ – φορολογίας μπορεί να χαρακτηριστεί ως IV – Υπερίσχυση Φορολογίας.

15.Αλλαγές πολιτικής και ουσιώδη λάθη

ΔΛΠ: Σε περίπτωση αναθεώρησης μιας εκτίμησης (Κάτι που μπορεί να γίνει από την ύπαρξη νέων πολιτικών ή μεταβολής των συνθηκών) , η διαφορά από την αναθεώρηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης .Τυχόν ουσιώδη λάθη και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές διορθώνονται μέσω της διόρθωσης του υπολοίπου αρχής του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέον . (ΔΛΠ 8)

ΕΛΠ: Σύμφωνα με το άρθρο 28 των ΕΛΠ , οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις αναγνωρίζονται στη περίοδο που διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν και επηρεάζουν τη περίοδο αυτή αλλά και μελλοντικές κατά περίπτωση, ενώ οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές αναγνωρίζονται σωρευτικά διορθώνοντας τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων , των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης στην έναρξη και λήξη της περιόδου σύγκρισης και της τρέχουσας περιόδου και διορθώνοντας επιπλέον τα έσοδα, έξοδα , κέρδη και ζημίες της περιόδου σύγκρισης.

ΚΦΕ: Ο ΚΦΕ δεν προβλέπει κάτι για αυτή τη περίπτωση ούτε έχει δημοσιευθεί κάποια διευκρινιστική ΠΟΛ.

Συμπεράσματα: Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπάρχει κανόνας της φορολογίας ο οποίος να ρυθμίζει το θέμα, ενώ και για τα 2 σετ προτύπων οι κανόνες είναι αρκετά λεπτομερείς πρόκειται για περίπτωση III – Υπερίσχυση Λογιστικής.

16.Φορολόγηση Ομίλων (scope of the group)

ΔΛΠ: Η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προβλέπεται από τα ΔΛΠ 27 και 28. Το ΔΛΠ 27 ρυθμίζει θέματα για την αντιμετώπιση των ενοποιημένων και ατομικών λογιστικών καταστάσεων και το ΔΛΠ 28 τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Επιπλέον αυτά τα ζητήματα ρυθμίζονται και από το ΔΠΧΑ 3.

ΕΛΠ: Τα ίδια θέματα καλύπτονται από τα άρθρα 31 έως και 36 των ΕΛΠ.

ΚΦΕ: Στο ΚΦΕ το άρθρο 48 ρυθμίζει θέματα σχετικά με ενδοομιλικά μερίσματα και το άρθρο 50 ρυθμίζει θέματα σχετικά με ενδοομιλικές συναλλαγές .

Συμπεράσματα : Όπως στις προηγούμενες περιπτώσεις στις οποίες στις οποίες υπάρχουν 2 ξεχωριστά σετ κανόνων για τη λογιστική αλλά και τη φορολογία , ο τύπος σύνδεσης τόσο για τα ΕΛΠ όσο και για τα ΔΛΠ μπορεί να χαρακτηριστεί τύπος I Αποσύνδεση.

17.Πρόστιμα , Δωρεές, δαπάνες ψυχαγωγίας

ΔΛΠ: Δεν υπάρχει κάποια ιδιαίτερη μεταχείριση.

ΕΛΠ: Δεν υπάρχει κάποια ιδιαίτερη μεταχείριση.

ΚΦΕ: Τα πρόστιμα δεν εκπίπτουν , όπως και οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός αν πρόκειται για οργάνωση εορταστικών εκδηλώσεων οπότε και εκπίπτουν αν δεν υπερβαίνουν το ποσό των 300 € ανά άτομο και στο σύνολο δεν υπερβαίνουν το 0,5 % επί του ακαθάριστου ετήσιου εισοδήματος της επιχείρησης (Άρθρο 23) . Όσον αφορά τις δωρεές το ποσό του φόρου εισοδήματος μειώνεται κατά 10 % για καταθέσεις δωρεών ύψους άνω των 100 € και εφόσον το συνολικό ποσό των δωρεών δεν υπερβαίνει το 5 % του φορολογητέου εισοδήματος.

Συμπεράσματα: Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φορολογικός κανόνας είναι πιο λεπτομερής από το λογιστικό τόσο με τα ΔΛΠ , όσο και με τα ΕΛΠ. Είναι περίπτωση IV – Υπερίσχυση Φορολογίας.

5.3.Ερμηνεία των αποτελεσμάτων

Τα αποτελέσματα μπορεί να συνοψιστούν στο παρακάτω πίνακάκι :

Πίνακας 4 : Αποτελέσματα μελέτης.

| Λογαριασμοί | Τύπος σχέσης ΔΛΠ-ΚΦΕ | Τύπος σχέσης ΕΛΠ-ΚΦΕ |
|--|----------------------|----------------------|
| 1)Αναγνώριση και αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | I |
| 2)Απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων | I | I |
| 3)Αποσβέσεις | I | I |
| 4)Χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις | I | I |
| 5)Προβλέψεις | I | I |
| 6)Κόστη Έρευνας και ανάπτυξης | I | I |
| 7)Αποτίμηση Αποθεμάτων | III | III |
| 8)Μακροχρόνιες συμβάσεις | III | III |
| 9)Τόκοι Έξοδα | I | I |
| 10)Χρηματοοικονομικά μέσα | III | III |
| 11)Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα | I | I |
| 12)Απομείωση υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων | I | I |
| 13)Επιχορηγήσεις | III† | I |
| 14)Παροχές σε εργαζομένους | I | IV |
| 15)Αλλαγή πολιτικής και | III | III |

| | | |
|--|----|----|
| ουσιώδη λάθη. | | |
| 16)Φορολόγηση Ομίλων (scope of the group) | I | I |
| 17)Πρόστιμα , Δωρεές δαπάνες ψυχαγωγίας | IV | IV |

5.3.1. Μελέτη της σχέσης ΔΛΠ- ΚΦΕ

Στη θεωρητική μελέτη η οποία έγινε η διασύνδεση των περισσότερων λογαριασμών με τη φορολογία χαρακτηρίστηκε από το τύπο I – Αποσύνδεση, ο συγκεκριμένος τύπος διασύνδεσης δείχνει ότι η φορολογία δεν επηρεάζει καθόλου την λογιστική και συγκεκριμένα τις οικονομικές καταστάσεις . Οι κανόνες τόσο των ΔΛΠ όσο και του ΚΦΕ παρότι σε αρκετές περιπτώσεις καταλήγουν στα ίδια συμπεράσματα , έχουν διαφορετικό σκοπό , η χρηματοοικονομική λογιστική έχει στόχο να αποτυπώσει καλύτερα τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας ενώ η φορολογία τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος .

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι τα ενσώματα πάγια , στα άρθρα των ΔΛΠ βλέπουμε με λεπτομέρεια πως ορίζεται το πάγιο , πως θα αναγνωριστεί , πως θα υπολογιστούν οι αποσβέσεις με σκοπό τη καλύτερη απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις ενώ με το ΚΦΕ έχουμε αναλυτικές διατάξεις για τον υπολογισμό των αποσβέσεων και το χρόνο τον οποίο θα αποσβεστούν τα πάγια .

Ένας άλλος λόγος για τον οποίο είχαμε αποσύνδεση ήταν η μη αναγνώριση από τη φορολογία των εσόδων από επιμέτρηση στην εύλογη αξία. (Απομείωση υπεραξίας και απομείωση ενσώματων ακινητοποιήσεων) και των εσόδων και εξόδων από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα . Η απεικόνιση των στοιχείων στην εύλογη αξία αλλά και των εσόδων και εξόδων από τις συναλλαγές σε τρέχουσα νομισματική ισοτιμία απεικονίζει καλύτερα τη τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας , όμως σύμφωνα με τη νομοθεσία δεν μπορεί να προσμετρηθούν μη πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα για τον υπολογισμό του φόρου. Ο διαφορετικός σκοπός φαίνεται επίσης και στη περίπτωση των τόκων ,όπου η νομοθεσία ορίζει κάποια σαφή όρια στο ποσό των τόκων οι οποίοι εκπίπτουν φορολογικά με σκοπό να αποτρέψει τον υπερβολικό δανεισμό των επιχειρήσεων .

Ταυτόχρονα βλέπουμε αρκετές περιπτώσεις τύπου III΄ και III , κάτι που φαίνεται να δείχνει ότι τα ΔΛΠ έχουν αρχίσει να επηρεάζουν τη φορολογία . Πράγματι πολλές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης , παραπέμπουν άμεσα στις διατάξεις των ΔΛΠ . Είναι λογικό αν αναλογιστεί κανείς ότι ο ΚΦΕ ψηφίστηκε το 2014 μετά από πιέσεις των δανειστών , με βασικό στόχο να απλοποιηθεί η φορολογία στην Ελλάδα και να γίνουν οι Ελληνικές επιχειρήσεις πιο ανταγωνιστικές στην προσέλκυση διεθνών επενδυτών.

5.3.2.Μελέτη της σχέσης ΕΛΠ – ΚΦΕ

Από τη στιγμή που τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν βασιστεί στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι λογικό στις περισσότερες κατηγορίες η διασύνδεση να είναι τύπου I . Όπως και ο ΚΦΕ και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού των προτύπων που ίσχυαν σύμφωνα με το ΕΓΛΣ των οποίων το βασικό πρόβλημα ήταν ότι δεν αναθεωρούνταν ώστε να συμβαδίζουν με τις

σύγχρονες τάσεις στη λογιστική επιστήμη. Τα νέα πρότυπα απευθύνονταν κυρίως στις μικρές επιχειρήσεις με σκοπό να μειώσουν το λογιστικό κόστος και παράλληλα να βελτιωθεί η ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων (Αντίστοιχα με τη βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων με τα ΔΛΠ).

Όπως και πριν η Αποσύνδεση δείχνει ότι η φορολογία δεν επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, ενώ και πάλι έχουμε αρκετές περιπτώσεις τύπου III, γεγονός που δείχνει ότι και τα ΕΛΠ επηρεάζουν τη φορολογία (Οι φορολογικές διατάξεις παραπέμπουν άμεσα στα ΔΛΠ, στις περισσότερες περιπτώσεις έχουμε συμφωνία των διατάξεων ΔΛΠ-ΕΛΠ).

Οι μόνες διαφορές είναι και στα σημεία όπου υπάρχουν βασικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ – ΔΛΠ, στις υποχρεώσεις και στις παροχές στους εργαζομένους μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία. Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις ενώ τα ΔΛΠ δίνουν εναλλακτικές λύσεις για το χειρισμό τους, με τα ΕΛΠ υπάρχει μόνο ένας τρόπος χειρισμού διαφορετικός από το ΚΦΕ με αποτέλεσμα ο τύπος σύνδεσης να χαρακτηρίζεται από τύπο I – Αποσύνδεση. Ενώ για τις παροχές στους εργαζομένους, οι διατάξεις των ΕΛΠ ορίζουν σαφώς ότι η πρόβλεψη η οποία πρέπει να σχηματιστεί ορίζεται από τη φορολογία, άρα χαρακτηρίζεται ως τύπος IV.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στόχος της παρούσας διπλωματικής ήταν η μελέτη του βαθμού στον οποίο η φορολογία επηρεάζει τη λογιστική και ιδιαίτερα τις οικονομικές καταστάσεις .

Στο κεφάλαιο 2 είδαμε τις σημαντικότερες εξελίξεις στη φορολογία και τη λογιστική επιστήμη στην Ελλάδα, και είδαμε πως μέχρι και την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ , η λογιστική στην Ελλάδα επηρεαζόταν σε μεγάλο βαθμό από τη φορολογική νομοθεσία.

Στο κεφάλαιο 3 είδαμε τις διαφορές ανάμεσα στα πρότυπα τα οποία έχουν εφαρμοστεί στην Ελλάδα από τη δεκαετία του '80 και μετά και είδαμε πόσο διαφορετικά αντιμετωπίζουν ουσιώδη θέματα με σκοπό να κατανοήσουμε πόσο δύσκολο ήταν για τους επαγγελματίες του χώρου να προσαρμοστούν στο νέο σύστημα.

Στο κεφάλαιο 4 είδαμε μια σειρά από έρευνες οι οποίες έγιναν πριν και μετά την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΛΠ και είδαμε ότι παρά τα προβλήματα οι έρευνες έδειξαν ότι η προσπάθεια εφαρμογής κρίθηκε επιτυχημένη.

Τέλος στο κεφάλαιο 5 με βάση τη μελέτη των λογιστικών και φορολογικών κανόνων σε ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις τομείς , είδαμε ότι η Λογιστική φαίνεται να μην επηρεάζεται από τη φορολογία . Στους περισσότερους τομείς οι κανόνες οι οποίοι ισχύουν για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είτε με τα ΔΛΠ είτε με τα ΕΛΠ , είναι ξεχωριστοί και ανεξάρτητοι από αυτούς της φορολογίας . Μάλιστα σε πολλές περιπτώσεις ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος παραπέμπει ευθέως στις διατάξεις των ΔΛΠ, δείχνοντας ότι η Λογιστική επηρεάζει τη φορολογία .

Το 2005 η ΕΕ αποφάσισε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ . Το κίνητρο πίσω από την απόφαση ήταν η βελτίωση (σε αξιοπιστία , πληρότητα , πιστή παρουσίαση) της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με απώτερο σκοπό να γίνουν οι εταιρείες πιο ανταγωνιστικές στη προσέλκυση διεθνών επενδυτών. Σύμφωνα με τη παρούσα διπλωματική η λογιστική έχει αποσυνδεθεί από τη φορολογία . Οι κανόνες με τους οποίους συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις είναι διαφορετικοί από τους φορολογικούς , πετυχαίνοντας έτσι το στόχο τον οποίο είχε θέσει η ΕΕ . Το λογιστικό σύστημα της Ελλάδας το οποίο για χρόνια ανήκε στο Γαλλογερμανικό μοντέλο , τώρα παρουσιάζει περισσότερες ομοιότητες με το Αγγλοσαξονικό.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

²Ένας σταθμός της ιστορίας της λογιστικής που αξίζει να αναφερθεί πριν αρχίσουμε να βλέπουμε την εξέλιξη της φορολογίας και της λογιστικής στην Ελλάδα, είναι η εφεύρεση της διπλογραφικής μεθόδου. Ελλείπει άλλου γραπτού κειμένου η εφεύρεση της διπλογραφίας θεωρείται ότι έγινε το 1494 μ.χ. από το μοναχό Luka De Borgo Paciollo, όταν και συνέγραψε το βιβλίο “Summa de arithmetica geometrica proportioni e proportionalita” (Cipolla Carlo M. 1974). Στο βιβλίο αυτό ο Paciollo περιγράφει τη μέθοδο που χρησιμοποιούσαν πολλοί έμποροι της εποχής για τη τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων (Wikipedia.org).

Στη διπλογραφική μέθοδο κάθε λογιστικό γεγονός συνεπάγεται δυο κινήσεις μια χρέωση και μία πίστωση, (πχ μια πληρωμή με μετρητά σε προμηθευτή, συνεπάγεται μια χρέωση του λογαριασμού προμηθευτές και μία πίστωση του λογαριασμού ταμείο).

Τα πλεονεκτήματα της διπλογραφικής μεθόδου έναντι της απλογραφικής(accountlearning.blogspot.gr) :

- Επιτρέπει την ευκολότερη διαχείριση των λογιστικών πληροφοριών και τη λήψη των αποφάσεων.
- Βοηθάει τον έλεγχο για πιθανά σφάλματα (είτε πρόκειται για λάθη των χρηστών είτε οφείλονται σε απάτη) στις λογιστικές εγγραφές

Επιτρέπει τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος

⁷Cases of linkage between tax and financial reporting

| | |
|---|--|
| Disconnection (Case I) | The different tax and financial reporting rules (or different options) are followed for their different purposes. ^a |
| Identity (Case II) | Identity between specific (or singular) tax and financial reporting rules. |
| Accounting Leads (Case III) | A financial reporting rule is followed for financial reporting purposes, and also for tax purposes. This is possible because of the absence of a sufficiently specific (or singular) tax rule. |
| Accounting Leads (but with reverse effect) (Case III †) | Financial reporting rules contain options or allow interpretations, some of which lead to lower or to later profit than others do. This is a |

| | |
|------------------------|---|
| | motivation for choosing these options so that they will then also be used for tax purposes, in the absence of a specific or singular tax rule. |
| Tax Leads (Case IV) | A tax rule or option is followed for tax purposes, and also for financial reporting purposes. This is possible because of the absence of a sufficiently specific (or singular) financial reporting rule |
| Tax Dominates (Case V) | A tax rule or option is followed for tax and financial reporting purposes instead of a conflicting financial reporting principle . |

^a Such disconnection will be recognized when distinct, independent and detailed tax and financial reporting operational rules exist. Even if measurement outcomes are essentially the same, the particular arena may still be characterized as Case I; the independence and completeness of the sets of rules ‘disconnects’ tax and accounting in an operational sense.
Source: Adapted from Lamb et al. (1998).

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μονογραφίες – Βιβλία :

Cipolla Carlo M. (1974), «*Οικονομική Ιστορία της Ανθρωπότητας*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

Μπάλλας Απόστολος – Χέβας Δημοσθένης (2008), «*Χρηματοοικονομική Λογιστική*», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

Βασίλειος Φ. Φίλιος (1998) «*Ιστορία της νεότερης Ελληνικής Λογιστικής*» Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική

Γρηγοράκος Θ., 2008, «*Ανάλυση- ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*», 13η έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

Ναούμ Χ., «*Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική* », (Αθήνα, 1994).

Γκίνογλου Δ. , «*Φορολογική Λογιστική :Εφαρμογές* » (Εκδόσεις Ανικούλα 2004)

Ντζανάτος Δ. «*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*» (E-book 2015)

Άρθρα σε συλλογικούς τόμους :

Lamb – Nobes- Roberts (1998) «*International variations in the connections between tax and financial reporting*»

Nobes – Schwencke (2006) «*Modeling the links between tax and financial reporting : A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption*»

Gavana –Guggiola - Marenzi (2013) «*Evolving connections between tax and financial reporting in Italy*»

Konstantinos P. Papadatos1, Athanasios P. Bellas (2011) «*Applying IFRS Mandatory: Evidence from Greek Listed Companies*» (*European Research Studies, Volume XIV, Issue (4)*)

Floropoulos, J. (2003) «*IAS. First time users: some empirical evidence from Greek companies*»(2nd *Conference of the Hellenic Financial and Accounting Association (HFAA)*).

Περιοδικές εκδόσεις :

Λογιστής τεύχος 514 (1998)

Ιστοσελίδες :

grant-thornton.gr/

soel.gr

wikipedia.org

accountlearning.blogspot.gr/2010/06/importance-and-advantages-of-double.html

smallbusiness.chron.com/benefits-doubleentry-accounting-23836.html

investinganswers.com

accountacygreece.gr

orion-audit.gr

epeixirisi.gr

enikonomia.gr

taxheaven.gr

imerisia.gr

vima.gr