



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΝΕΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ»



ΚΟΛΛΙΑ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

ΚΑΤΣΟΥΛΑΚΗ ΗΛΙΑΝΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2016

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται την ανάλυση και προσαρμογή του νέου λογιστικού και φορολογικού πλαισίου στην ελληνική οικονομία.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζει την έννοια της λογιστικής επιστήμης, τους σκοπούς και τις διακρίσεις της καθώς και το ελληνικό λογιστικό σχέδιο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το σκεπτικό ανάπτυξης των πληροφοριακών συστημάτων στην λογιστική επιστήμη. Ο σκοπός ύπαρξης της ψηφιακής σύγκλισης στη λογιστική και οι σύγχρονες τάσεις οργάνωσης του λογιστικού γραφείου.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα υποκείμενα φορολογίας εισοδήματος και η φορολογία στη σημερινή οικονομική κατάσταση της χώρας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται διεθνή λογιστικά πρότυπα και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις επιχειρήσεις.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η σύγχρονη φορολογία, οι προκαταβολές φόρου, ο νόμος 4172/2013 φορολογία εισοδήματος και ο νόμος 4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».

ABSTRACT

This thesis deals with the analysis and adaptation of new accounting and tax framework in the Greek economy.

The first chapter presents the concept of accounting science, objectives and discrimination as well as the Greek chart.

The second chapter presents the concept of development of information systems in accounting science. The purpose of existence of digital convergence in accounting and modern organizational trends of the accounting office.

the personal income tax, the taxable income tax and tax on the country's current economic situation is presented in the third chapter.

The fourth chapter presents international accounting standards and international financial reporting standards in business.

The fifth chapter presents the current taxation, tax payments, the income tax law 4172/2013 and the Law 4308/2014 "GREEK ACCOUNTING STANDARDS, RELATED ARRANGEMENTS AND OTHER PROVISIONS".

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
ABSTRACT.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ.....	7
Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	7
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	7
1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	8
1.3 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	9
1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	11
1.5 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	16
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ.....	16
2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ- ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ- ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	16
2.1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	19
2.1.2 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ - Ο ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΛΟΓΙΣΤΗ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ(Ν.2515/1997).....	22
2.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ...	23
2.3 ΜΟΡΦΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ.....	26
2.4 ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ 33	
2.4.1 Ο ΣΥΓΧΡΟΝΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ & ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ.....	35
2.4.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ.....	40
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	40
3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	40
3.2 ΦΟΡΟΙ.....	42
3.3 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	44
3.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	52

3.4.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	52
3.4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΓΓΑΜΩΝ – ΑΝΗΛΙΚΩΝ.....	54
3.4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΣΧΟΛΑΖΟΥΣΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ.....	56
3.4.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	56
3.5 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ.....	59
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	59
4.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ.....	59
4.2 ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	62
4.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	63
4.4 ΚΥΡΙΑ ΎΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	65
4.4.1 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC) ..	66
4.4.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB)	68
4.5 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	70
4.5.1 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ.....	70
4.5.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ.....	71
4.5.3 ΑΡΧΗ ΔΕΛΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ — ΕΞΟΔΩΝ.....	71
4.5.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	72
4.5.5 ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	72
4.5.6 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΛΟΤΗΤΑ	72
4.5.7 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ.....	73
4.5.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ.....	73
4.6 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	73
4.6.1 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	74
4.6.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	76
4.7 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ.....	83

5.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 2015-16	83
5.2 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	83
5.3 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ.....	84
5.4 ΝΟΜΟΣ 4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».....	89
5.5 ΝΟΜΟΣ 4172/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	93
5.6 ΑΛΛΑΓΕΣ	97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	99
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	101

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η Λογιστική αποτελεί σύστημα γνώσεων, μέσα στα πλαίσια των οικονομικών, νομικών και κοινωνικών κανόνων, με γενικά παραδεκτές βασικές αρχές και μεθόδους επισημάνσεως, αναλύσεως, καταγραφής ή υπολογισμού, παρακολουθήσεως και παρουσιάσεως λογιστικών πληροφοριών¹.

Οι λογιστικές πληροφορίες, αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού και επιτρέπουν σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν, να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και την κοινωνική οικονομική πολιτική.

Η λογιστική με την σύγχρονη έννοια, εμφανίζεται την περίοδο της Αναγέννησης και κυρίως στις πόλεις της Β. Ιταλίας, της Γαλλίας κ.λπ., οι οποίες χαρακτηρίζονταν ως οι πιο οικονομικά ανεπτυγμένες. Στην αρχαιότητα η λογιστική συναντάται στους Βαβυλώνιους, τους Αιγύπτιους, τους Αρχαίους Έλληνες, τους Ρωμαίους και αφορά την δημόσια οικονομία τους. Παράδειγμα άσκησης της λογιστικής επιστήμης ήταν η είσπραξη φόρων, οι πληρωμές των υπαλλήλων του κράτους, κ.λπ.².

Στην χώρα η εμφάνιση της λογιστικής έγινε με εμφάνιση του πρώτου νομοθετήματος περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων στις αρχές της δεκαετίας του '50³.

¹ <http://apothetirio.teiep.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/5117/log20030010.pdf?sequence=1>

² <http://apothetirio.teiep.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/5117/log20030010.pdf?sequence=1>

³ Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος : Δικαιολογητικά για την Άδεια Ασκήσεως Επαγγέλματος , Ιωάννινα 2002

1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Βασικός σκοπός της λογιστικής είναι η μελέτη της οικονομικής πορείας μιας δραστηριότητας, η οποία μπορεί να είναι είτε ατομική, είτε εταιρική μέχρι και διαχείριση δημόσιων υπηρεσιών.

Η λογιστική απευθύνεται τόσο σε εσωτερικούς όσο και εξωτερικούς χρήστες⁴.

Τους εσωτερικούς χρήστες αποτελούν αυτοί που παίρνουν μέρος στην διοίκηση και διαχείριση του οικονομικού οργανισμού και ερευνούν για την λήψη σωστών αποφάσεων για την δραστηριότητα του. Πρόκειται για τους διευθυντές, λογιστές, διαχειριστές, κ.λπ. του οικονομικού οργανισμού.

Οι εξωτερικοί χρήστες, είναι αυτοί που δεν συμμετέχουν στην διοίκηση και διαχείριση του οικονομικού οργανισμού, αλλά μελετούν την πορεία του, για διαφορετικούς ο καθένας λόγους. Εξωτερικοί μελετητές μπορεί να είναι:

- Το Δημόσιο, για την άσκηση οικονομικής, κοινωνικής και δημοσιονομικής πολιτικής
- Το προσωπικό του οικονομικού οργανισμού, για την αίσθηση μεγαλύτερης οικονομικής ασφάλειας
- Οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα, για χορηγήσεις δανείων, εγγυήσεων, εξοφλήσεις αξιών κ.λπ.
- Τα επαγγελματικά σωματεία και Επιμελητήρια, που είναι σχετικά με τον κλάδο στον οποίο ανήκει ο οργανισμός, για την όσο το δυνατόν καλύτερη επίλυση των προβλημάτων του κλάδου
- Τα εργατικά σωματεία, για την επίλυση εργατικών θεμάτων

⁴ www.interbooks.gr/pdf/003-101/003-101ch2.pdf

- Η Τοπική Αυτοδιοίκηση, για την μελέτη και επίλυση τοπικών προβλημάτων
- Οι προμηθευτές, δανειστές, πελάτες, για την ρύθμιση των σχέσεών τους με τον οργανισμό⁵.

1.3 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η Λογιστική διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τα κριτήρια τα οποία πληρεί. Ανάλογα με το περιεχόμενό της διαχωρίζεται σε Γενική και Ειδική Λογιστική.

Στην γενική λογιστική παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτους και εμφανίζεται η δομή και συγκρότηση της περιουσίας της. Επίσης, εμφανίζεται η διαχείριση ή η εκμετάλλευση της κατά είδος αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων, καθώς και τα συνολικά αποτελέσματα από την δραστηριότητα της⁶.

Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μετατροπές και οι συνθέσεις των αποθεμάτων, εσόδων, εξόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων. Με αυτόν τον τρόπο προσδιορίζεται αναλυτικά το κόστος των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης και των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Επίσης πραγματοποιείται και έλεγχος για την αποτελεσματικότητα κάθε επιχείρησης. Η αναλυτική λογιστική μπορεί να διαχωριστεί σε επιμέρους κατηγορίες με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

α) Ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ο οικονομικός οργανισμός υπάρχει διάκριση σε Εμπορική Λογιστική, Βιομηχανική, Τραπεζική, Λογιστική Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου κ.α.

⁵ www.interbooks.gr/pdf/003-101/003-101ch2.pdf

⁶ https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/ECON1209/SHMEIOSEIS%20DIALEXEON/THEORIA%20LOGISTIKHS_KYKLOMA_KAX_2.pdf

β) Σύμφωνα με την νομική μορφή του φορέα η επιστήμη της λογιστικής διακρίνεται σε Λογιστική Εταιρειών, Λογιστική Ατομικών Επιχειρήσεων, Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων κ.α. Στην πραγματικότητα τα δύο παραπάνω κριτήρια συνδυάζονται⁷.

γ) Ανάλογα με την φύση του φορέα της διακρίνεται σε Ιδιωτική και Δημόσια και

δ) Με βάση την οικονομική επιστήμη σε μικροοικονομική και μακροοικονομική. Η μικροοικονομική λογιστική αποτελείται από την Χρηματοοικονομική, την Διοικητική, την Επιχειρηματική καθώς και την Κυβερνητική. Από την άλλη πλευρά, η μακροοικονομική λογιστική υποδιαιρείται σε λογιστική οικονομικού εισοδήματος, εισροών- εκροών, χρηματικών ροών καθώς και σε λογιστική ισοζυγίου πληρωμών.

Μια ακόμη διάκριση της λογιστικής στον μικροοικονομικό τομέα είναι αυτή ανάμεσα στην Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική.

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική είναι ένα σύνολο πληροφοριών που περιγράφουν τις πηγές προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας. Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι σχεδιασμένη ώστε να βοηθάει τους επενδυτές και πιστωτές να αποφασίζουν σωστά για την τοποθέτηση των κεφαλαίων τους⁸.

Η Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη συγκέντρωση, την ανάλυση, την προετοιμασία και την παρουσίαση δεδομένων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, έτσι ώστε να χρησιμοποιηθούν από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο της με σκοπό να

⁷ http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AretakiEleni,KatakiArgyro/attached-document-1413739620-258012-11279/AretakiEleni_KatakiArgyro2014.pdf

⁸ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

εξασφαλισθεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων.

Η πληροφορία που επεξεργάζεται η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιείται για την υποστήριξη των διοικητικών λειτουργιών, οι οποίες συνοπτικά μπορούν αφορούν την λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, την διοίκηση της καθημερινής λειτουργίας και τον έλεγχο. Σημειώνεται επίσης, ότι στον ευρύτερο κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής υπάγεται και η Λογιστική Κόστους (ή Κοστολόγηση ή Αναλυτική Λογιστική)⁹.

1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι βασικές λογιστικές αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι οι ακόλουθες:

• *Η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας.* Αυτή η βασική λογιστική αρχή θεωρεί τη λογιστική μονάδα ως ανεξάρτητη σε σχέση με τους φορείς της. Λογιστική μονάδα είναι αυτή που έχει αυτοτελές σύστημα λογιστικών βιβλίων.

• *Η αρχή της χρηματικής μέτρησης.* Η βασική λογιστική αρχή της χρηματικής μέτρησης προβλέπει την καταχώρηση εκείνων μόνο των λογιστικών γεγονότων, τα οποία αποδίδονται σε χρηματικές μονάδες, καθώς επίσης ως μέσα δράσης μίας λογιστικής μονάδας και υποχρεώσεις αυτής, τα οποία αποδίδονται σε χρήμα.

• *Η αρχή της αντικειμενικότητας.* Η βασική λογιστική αρχή της αντικειμενικότητας υποχρεώνει στην αντικειμενική απόδειξη του ύψους της αξίας των μέσων δράσης και των υποχρεώσεων μίας λογιστικής μονάδας. Αντικειμενικά αποδεικνυόμενο ύψος αξίας θεωρείται αυτό που

⁹ <http://www.exelixis.eu/index.php?act=viewCat&catId=96>

αποδεικνύεται με παραστατικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις, συμβόλαια)¹⁰.

• *Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας.* Αυτή η βασική λογιστική αρχή θεωρεί ότι η νομισματική μονάδα δεν δέχεται πληθωριστικές ή αντιπληθωριστικές πιέσεις αλλά η αξία της παραμένει σταθερή στη διάρκεια μίας λογιστικής χρήσης.

• *Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης.* Η βασική λογιστική αρχή της πλήρους αποκάλυψης υποχρεώνει να εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία διαμορφώνουν πλήρη και σαφή εικόνα της λογιστικής μονάδας.

• *Η αρχή του ιστορικού κόστους.* Η βασική λογιστική αρχή του ιστορικού λογιστικού κόστους υποχρεώνει να εμφανίζονται τα μέσα δράσης και υποχρεώσεις της επιχείρησης στην αξία απόκτησης τους. Εξαιρέση της βασικής λογιστικής αρχής αποτελεί η περίπτωση των Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης για τις οποίες η ελληνική λογιστική νομοθεσία απαιτεί την εφαρμογή της βασικής λογιστικής αρχής του ελάχιστου κόστους δηλαδή την αποτίμηση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του ιστορικού και του τρέχοντος κόστους.

• *Η αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας.* Με βάση αυτή τη βασική λογιστική αρχή η ζωή της επιχείρησης θα πρέπει να θεωρείται ότι ξεκινά από τη σύσταση αυτής και ότι τελειώνει με τη λύση και εκκαθάρισή της. Οποιοσδήποτε άλλος διαχωρισμός της διάρκειας ζωής της επιχείρησης είναι τεχνητός και αποσκοπεί στην λύση συγκεκριμένων λογιστικών προβλημάτων (βασική λογιστική αρχή της περιοδικότητας).

• *Η αρχή της περιοδικότητας.* Με βάση αυτή τη βασική λογιστική αρχή η ζωή της επιχείρησης χωρίζεται σε ίσα χρονικά διαστήματα (λογιστική χρήση) με σκοπό τον ετήσιο υπολογισμό των αποτελεσμάτων

¹⁰ Gibson C. And P. Boyer, 2009 Financial Statement Analysis, Massachusetts.

της λογιστικής μονάδας και την κατάρτιση της χρηματοοικονομικής της κατάστασης.

• Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων. Σύμφωνα με αυτή τη λογιστική αρχή το έσοδο πραγματοποιείται όταν ικανοποιούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, ο κύκλος των διαδικασιών δημιουργίας εσόδων έχει τελειώσει ή σχεδόν τελειώσει και δεύτερον, έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή-ανταλλαγή.

• Η αρχή της αναγνώρισης των εξόδων. Με βάση αυτή τη βασική λογιστική αρχή για να αναγνωριστεί ένα έξοδο θα πρέπει να συνδέεται έμμεσα ή άμεσα με τη δημιουργία εσόδων.

• Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων για την εξαγωγή αποτελέσματος. Αυτή η λογιστική αρχή υποχρεώνει να συσχετίζονται τα έσοδα με τα έξοδα ώστε να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα το οποίο πέτυχε η λογιστική μονάδα στη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης.

• Η αρχή της συντηρητικότητας. Τις περισσότερες φορές οι διευθυντές λογιστηρίου ή οι οικονομικοί διευθυντές βρίσκονται στο δίλημμα επιλογής μίας μεθόδου μεταξύ περισσότερων επιστημονικών και αποδεκτών από τη νομοθεσία μεθόδων. Στις περιπτώσεις αυτές η βασική λογιστική αρχή της συντηρητικότητας υποχρεώνει στην επιλογή εκείνης της μεθόδου που θα μας δώσει τα συντηρητικότερα αποτελέσματα. Δηλαδή, το Ενεργητικό στην χαμηλότερη δυνατή αξία του, το Παθητικό στην υψηλότερη δυνατή αξία του, τα έσοδα στην χαμηλότερη δυνατή αξία τους και τα έξοδα στην υψηλότερη δυνατή αξία τους¹¹.

• Η αρχή της συγκρισιμότητας. Η εφαρμογή αυτής της βασικής λογιστικής αρχής υποχρεώνει στην δημοσίευση των λογιστικών δεδομένων, στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης, τουλάχιστον δύο

¹¹http://eclass.uth.gr/eclass/modules/document/file.php/ANTMB171/%CE%95%CE%BD%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%2002%CE%B7/enotita2_logistiki_monada.pdf

συνεχόμενων ετών, ώστε ο τρίτος ενδιαφερόμενος να δύναται να εξάγει συμπεράσματα για την διαχρονική πορεία της επιχείρησης.

• *Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.* Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων υποχρεώνει, κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων, την εφαρμογή των ίδιων μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν την προηγούμενη λογιστική χρήση, ώστε να μην αλλοιώνεται η διαχρονική χρηματοοικονομική εικόνα της λογιστικής μονάδας. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει πως, εάν κριθεί απαραίτητο, δεν μπορεί η λογιστική μονάδα να αλλάξει τις χρησιμοποιούμενες στο παρελθόν μεθόδους. Θα πρέπει όμως η μεταβολή αυτή και οι συνέπειές της να φαίνονται μέσα στις οικονομικές καταστάσεις.

• *Η αρχή της ουσιαστικότητας των λογιστικών πληροφοριών.* Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις είναι συνοπτικές για να μπορεί ο τρίτος ενδιαφερόμενος εύκολα να καταλαβαίνει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Συνεπώς οι πληροφορίες οι οποίες θα περιλαμβάνονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι οι σημαντικότερες¹².

1.5 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ - Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980. Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του Νόμου 1041/1980, «Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, από το οποίο πραγματοποιείται η τυποποίηση των

¹²

http://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/ECON166/1.%20%CE%A7%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE/Hrimatooikononiki_Logistiki_WORD.pdf

υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

- Ø Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης
- Ø Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης
- Ø Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Ø Προσάρτημα, το οποίο δημοσιεύεται με την υποβολή του στην αρμόδια Δημόσια Αρχή και είναι διαθέσιμο
- Ø Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης που δεν δημοσιεύεται με κανέναν τρόπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ- ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ-ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Η λογιστική επιστήμη **ορίζεται** ως ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την αναγνώριση, την μέτρηση, την συστηματική καταχώρηση, των λογιστικών πληροφοριών, που αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές μιας οικονομικής μονάδας και οργανισμού. Αποσκοπεί στο να βοηθήσει τα ενδιαφερόμενα μέρη να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι η επιστήμη που έχει χαρακτηριστεί ως η γλώσσα του εμπορίου. Είναι η γλώσσα μέσω της οποίας επικοινωνούν οι συγκεντρωθείσες επιχειρηματικές πληροφορίες σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο εμπορικό και κοινωνικό περιβάλλον¹³.

Σύμφωνα με το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, η λογιστική πληροφορία είναι «το αποτέλεσμα της ανάλυσης και ερμηνείας της τέχνης της καταχώρησης, της συστηματικής ταξινομήσεως και κατατάξεως και της συνοπτικής απόδοσης των συναλλαγών και γεγονότων που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα και έχουν οικονομικό χαρακτήρα, ενώ χρησιμοποιούνται για την λήψη αποφάσεων». Ο Σύλλογος των Αμερικανών Λογιστών έχει ορίσει την λογιστική πληροφορία σαν το «αποτέλεσμα της διαδικασίας αναγνωρίσεως, μετρήσεως και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, μέσω του οποίου επιτρέπεται η πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και η βέλτιστη λήψη αποφάσεων από αυτούς που την χρησιμοποιούν». Σύμφωνα με τον

¹³ <http://docplayer.gr/10993596-Periehomena-abstract-5-1-1-eisagogika-gia-to-e-g-l-s-6-1-2-skopioutita-ergasias-7-1-3-oui-ergasias-7.html>

καθηγητή Δαμασκηνίδη, η λογιστική είναι « η ιδιόρρυθμος τεχνική μέσω της οποίας επιδιώκεται και επιτυγχάνεται η συστηματική ταξινόμηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως και του επενδεδυμένου ιδίου και ξένου κεφαλαίου, η παρακολούθηση των μεταβολών κατά την διάρκεια της χρήσης των στοιχείων του κεφαλαίου και η τελική εξαγωγή και εξακρίβωση του οικονομικού αποτελέσματος ενός οικονομικού οργανισμού». Σύμφωνα με τον καθηγητή Β. Σαρσέντη, η λογιστική επιστήμη ορίζεται ως «το επιστημονικό γνωσιολογικό σύστημα, με βασικό περιεχόμενο την μεθοδευμένη συγκέντρωση, ταξινόμηση και συγκριτική ανάλυση των οικονομικών μεγεθών και την απεικόνιση της πορείας των οικονομικών μονάδων». Με άλλα λόγια η λογιστική αποτελεί την πηγή συστηματικής ιστορικής πληροφόρησης στην επιχειρηματική δραστηριότητα¹⁴.

Ο Σύλλογος Αμερικανών Λογιστών έχει ορίσει την λογιστική σαν «την διαδικασία της αναγνωρίσεως, μετρήσεως και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, η οποία επιτρέπει την πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και την λήψη αποφάσεων από τους χρησιμοποιούντες τις πληροφορίες αυτές».

Η λογιστική αποσκοπεί στην παροχή πληροφοριών που πληρούν τις εξής προϋποθέσεις:

1. έχουν ποσοτικοποιηθεί και εκφραστεί σε χρηματικούς όρους
2. έχουν παραχθεί με την εφαρμογή των γενικά ακολουθημένων λογιστικών αρχών και κανόνων
3. βοηθούν την διοίκηση των επιχειρήσεων στην διαδικασία λήψης οικονομικών αποφάσεων
4. εμφανίζονται και δημοσιοποιούνται με την μορφή των λογιστικών καταστάσεων ή εκθέσεων

¹⁴ <http://docplayer.gr/10993596-Periehomena-abstract-5-1-1-eisagogika-gia-to-e-g-l-s-6-1-2-skopiuotita-ergasias-7-1-3-oui-ergasias-7.html>

Η λογιστική ενδιαφέρεται για κάθε οικονομική μονάδα και κάθε οικονομικό οργανισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθός του, ή την ιδιότητα του φορέα(αν είναι δημόσιος ή ιδιωτικός), το αντικείμενο δράσης του(παραγωγή προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών), ή την νομική τους μορφή(φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Όλες οι οικονομικές μονάδες λόγω των οικονομικών πληροφοριών που χρειάζονται για να λειτουργήσουν, χρησιμοποιούν την λογιστική. Άρα συμπερασματικά μπορούμε να πούμε πως οι οικονομικές μονάδες αποτελούν το αντικείμενο της λογιστικής.

Οι αντικειμενικοί σκοποί της λογιστικής είναι:

Ø ο προσδιορισμός της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, δηλαδή των στοιχείων της περιουσίας και του κεφαλαίου

Ø η παρακολούθηση των διαφόρων μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και του κεφαλαίου της επιχείρησης

Ø ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων από την επιχειρηματική δράση του οικονομικού φορέα, δηλαδή τα κέρδη και τις ζημιές που προκύπτουν από τον συσχετισμό των εσόδων και των δαπανών της οικονομικής χρήσης

Ø ο έλεγχος της διαχειριστικής και διοικητικής ευθύνης

Ø η παροχή πληροφοριών για την λήψη οικονομικών αποφάσεων από την διοίκηση κάθε επιχείρησης

Ø ο έλεγχος της διαχείρισης και η απόδοση των ευθυνών¹⁵

Οι κυριότερες δραστηριότητες και εργασίες της λογιστικής, είναι:

- καταγραφή και καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών
- συστηματική κατάταξη και ταξινόμηση των στοιχείων αυτών
- συνοπτική απόδοση και ανακεφαλαίωση των οικονομικών στοιχείων
- διοχέτευση των οικονομικών στοιχείων στα ενδιαφερόμενα μέρη

¹⁵ <http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/1124/1/022012199.pdf>

- ανάλυση και ερμηνεία των στοιχείων αυτών
- πρόβλεψη μελλοντικών στοιχείων, βάση των μέχρι τώρα στοιχείων
- λήψη αποφάσεων με την επιλογή της ορθολογικής οικονομικής λύσης, μεταξύ των πολλών άλλων εναλλακτικών λύσεων

Η λογιστική μπορεί να ορισθεί και να εξετασθεί από δύο σκοπιές. Από την μία είναι αυτή που δίνει έμφαση και αναλύει τις λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από την χρησιμοποίηση της λογιστικής τεχνικής. Από την άλλη είναι αυτή που δίνει έμφαση στους ανθρώπους που ασχολούνται με την διαδικασία και την τεχνική της λογιστικής, δηλαδή στις δραστηριότητες των λογιστών. Το δεύτερο αποτελεί ανάλυση και της παρούσας αναφοράς και θα ασχοληθούμε λεπτομερειακά παρακάτω¹⁶.

Στην πρώτη περίπτωση η λογιστική έχει ορισθεί ως ο κλάδος εκείνος που παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αποτελεσματική λειτουργία και την εκτίμηση της αποδοτικότητας της επιχειρήσεως. Άρα η λογιστική χρησιμοποιείται σαν εργαλείο στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων, εφόσον παρέχει και αναλύει τις διάφορες πληροφορίες που απαιτούνται στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Δεν θα ήταν δυνατή η λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων χωρίς τις λεπτομερείς ποσοτικές πληροφορίες που μας παρέχει η λογιστική. Με βάση τις πληροφορίες που παίρνουμε, ελαττώνεται η αβεβαιότητα για την πρόβλεψη του μέλλοντος και λαμβάνουμε αποφάσεις σχεδόν υπό συνθήκες βεβαιότητας.

2.1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Έχει διαπιστωθεί από ευρήματα που έχουν ανακαλυφθεί, ότι πολλοί αρχαίοι λαοί, είχαν συστηματοποιήσει την διαφύλαξη των

¹⁶ <http://digilib.teiimt.gr/jspui/bitstream/123456789/1124/1/022012199.pdf>

συναλλακτικών γεγονότων, καταγράφοντάς τα, σε πέτρινες πλάκες, σε παπύρους, σε αγγεία κα. Παρά όμως από τα ευρήματα που βρέθηκαν, δεν μπορεί να υποστηριχθεί πως οι καταχωρήσεις αυτές αποτελούσαν τις λεγόμενες λογιστικές εγγραφές. Ένας πολύ σημαντικός λόγος που συνέβαλε σε αυτό, ήταν το μεγάλο κόστος των υλικών αυτών που χρησιμοποιούνταν για τις καταχωρήσεις αυτές.

Η ανάπτυξη της λογιστικής ξεκινάει με την οικονομική άνθηση και ακμή των σημαντικών ιταλικών και φλαμανδικών πόλεων και την ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου. Τότε αρχίζει η δημιουργία της λογιστικής θεωρίας και εμφανίζονται οι πρώτοι λογιστικοί κανόνες και γίνονται οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές. Ακόμα γίνονται προσπάθειες συστηματοποίησής τους για την παρακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας των τραπεζών και άλλων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων, των εμπορικών εταιριών που ιδρύθηκαν με άδεια των κυβερνήσεων της Μ. Βρετανίας και της Ολλανδίας, της δραστηριοποίησης της Καθολικής Εκκλησίας και των μοναστηριών, καθώς και του ιδιώτη επιχειρηματία. Η επινόηση της διπλογραφικής μεθόδου ενώ ήταν δημιούργημα της αναπτυσσόμενης οικονομικής δραστηριότητας, βοήθησε ακόμα περισσότερο παρέχοντας την δυνατότητα συστηματικής κατατάξεως των οικονομικών γεγονότων και υπολογισμού του αποτελέσματος της δραστηριότητας¹⁷.

Στα μέσα του 14^{ου} αιώνα δημοσιεύεται στην Βενετία το έργο του μοναχού Fra Luca Paciolo με τίτλο ‘Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita’, όπου για πρώτη φορά καταγράφονται οι αρχές της διπλογραφικής μεθόδου και οι βασικοί λογιστικοί κανόνες. Τα στοιχεία αυτής της περιόδου είναι ότι πρώτον, οι καταχωρούμενες στα λογιστικά βιβλία εγγραφές δεν αφορούσαν μόνο τις συναλλαγές που σχετίζονταν με την επιχείρηση, αλλά περιελάμβαναν και συναλλαγές

¹⁷ docplayer.gr/10831482-Tehnologiko-ekpaideytiko-idryma-kavalas-sholi-dioikisis-o

σχετικές με την εξωεπιχειρησιακή περιουσία του επιχειρηματία, δηλαδή υπήρχε ταύτιση μεταξύ των δραστηριοτήτων επιχειρηματία και επιχείρησης. δεύτερον η τήρηση των λογαριασμών ήταν κατά το μεγαλύτερο μέρος περιγραφική, λόγω της ανυπαρξίας ενιαίας νομισματικής μονάδας που να χρησιμοποιείται ως κοινό μέσο ανταλλαγής, καθώς και ως μέτρο για τον προσδιορισμό της αξίας των ανταλλασόμενων αγαθών. Τρίτον βαρύτητα δίδοταν στο τεχνικό μέρος της λογιστικής και λιγότερο στην προσπάθεια δημιουργίας θεωρίας και ενός συνόλου αρχών γενικής εφαρμογής.

Επόμενο βήμα αποτέλεσε η δημοσίευση του έργου του Edmond Desgranges με τον τίτλο “ La tenue des livres rendue facile”, με το οποίο επινοείται ένα σύστημα παραλλαγής του διπλογραφικού συστήματος(ημερολόγιο-καθολικό) και προτείνει την χρησιμοποίηση πέντε λογαριασμών: ταμείο, εμπορεύματα, γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα, κέρδη και ζημιές. Το σύστημα αυτό δεχόταν ότι οι λογαριασμοί αντιπροσωπεύουν πρόσωπα συναλλασσόμενα με τον επιχειρηματία.

Αργότερα δημιουργήθηκαν οι λεγόμενες υλιστικές σχολές, που ασχολήθηκαν με την ανάπτυξη του μηχανισμού αυξομείωσης των περιουσιακών στοιχείων σε συσχέτιση προς τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων και την διάκριση των λογαριασμών, βάση της σχέσης της επιχειρηματικής κυκλοφορίας: Ακαθάριστα έσοδα μείον Δαπάνες εκμετάλλευσης = Αποτέλεσμα περιόδου¹⁸.

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα η λογιστική επιστήμη εξελίχθηκε σημαντικά με την εμφάνιση της Επιστημονικής Διοίκησης των Οργανισμών και την

18

<http://repository.library.teimes.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3353/LOG%20%CE%9A%CE%9F%CE%A5%CE%A4%CE%A1%CE%9F%CE%A5%CE%9B%CE%97%20-%20%CE%A0%CE%91%CE%9D%CE%9F%CE%A5%20-%20%CE%A7%CE%99%CE%9D%CE%9F%CE%A0%CE%A9%CE%A1%CE%9F%CE%A5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

διάδοση των αρχών της. Η εφαρμογή των αρχών της επιστημονικής διοίκησης στηριζόταν στην ύπαρξη οργανωμένου λογιστηρίου. Η ανάγκη για αξιόπιστες και ομοιογενείς οικονομικές πληροφορίες, προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί, οδήγησε σε πληρέστερη και συστηματική οργάνωση της λογιστικής επιστήμης.

Κυρίαρχα στοιχεία της παραπάνω περιόδου, είναι τα εξής:

- η ανάπτυξη και η εξάπλωση του θεσμού της ανώνυμης εταιρίας, ως μέσου άντλησης κεφαλαίων
- η ανάπτυξη των βιομηχανικών επιχειρήσεων
- η αύξηση της παραγωγικότητας και η μείωση του κόστους παραγωγής
- η συστηματοποίηση της φορολογίας εισοδήματος
- η επέκταση και η νομοθετική κατοχύρωση του θεσμού του εξωτερικού ορκωτού ελεγκτή
- η ανάπτυξη των χρηματιστηριακών συναλλαγών σε τίτλους ανώνυμης εταιρίας
- η δημοσίευση οικονομικών στοιχείων σε τακτική και επαναλαμβανόμενη βάση, ώστε να υπάρχει επαρκής πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού¹⁹.

2.1.2 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ - Ο ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΛΟΓΙΣΤΗ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ(Ν.2515/1997)

Λογιστής - Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες

¹⁹

<http://repository.library.teimes.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3353/LOG%20%CE%9A%CE%9F%CE%A5%CE%A4%CE%A1%CE%9F%CE%A5%CE%9B%CE%97%20-%20%CE%A0%CE%91%CE%9D%CE%9F%CE%A5%20-%20%CE%A7%CE%99%CE%9D%CE%9F%CE%A0%CE%A9%CE%A1%CE%9F%CE%A5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων. Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας²⁰.

Για την άσκηση του επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού απαιτείται ειδική άδεια η οποία χορηγείται από την Κεντρική Διοίκηση του Ο.Ε.Ε. ή την αρμόδια Τοπική Διοίκηση Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Ε.Ε. Στους κατόχους της ως άνω αδείας χορηγείται δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας, το οποίο ανανεώνεται κατ' έτος. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού διακρίνεται σε άδεια Λογιστή – Φοροτεχνικού Α', Β', Γ' και Δ' τάξεως.

2.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι πληροφορίες που παρέχει η λογιστική είναι χρήσιμη για δύο κατηγορίες ανθρώπων, κατά πρώτον για τους ανθρώπους που είναι μέσα στην επιχείρηση και ενδιαφέρονται άμεσα για αυτή και κατά δεύτερον για ανθρώπους που είναι έξω από αυτή. Ειδικότερα οι τελευταίοι μπορεί να είναι μέτοχοι, πιστωτές, τράπεζες, προμηθευτές, επενδυτές και

²⁰ https://www.e-forologia.gr/attachments/site/adeia_logisti_forotexni.doc

χρηματοδότες κα. Η χρησιμοποίηση των λογιστικών πληροφοριών μέσα στην επιχείρηση γίνεται από τον πρόεδρο αυτής, τους διευθυντές των διαφόρων τμημάτων και κάθε άλλο υπεύθυνο, για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Οι αποφάσεις αυτές λαμβάνονται ώστε να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί της διοίκησης.

Ιδιαίτερα η λογιστική είναι αναγκαία προκειμένου να επιτευχθούν:

1. καλύτερος προγραμματισμός και έλεγχος της καθημερινής λειτουργίας της επιχείρησης

2. μακροχρόνιος προγραμματισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης με την θέσπιση μακροχρόνιων στόχων και σχεδιασμός των επενδυτικών προγραμμάτων και της στρατηγικής δράσης, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι που έχουν τεθεί, καθώς και ο απολογιστικός έλεγχος των προγραμμάτων αυτών

3. άσκηση εσωτερικού ελέγχου

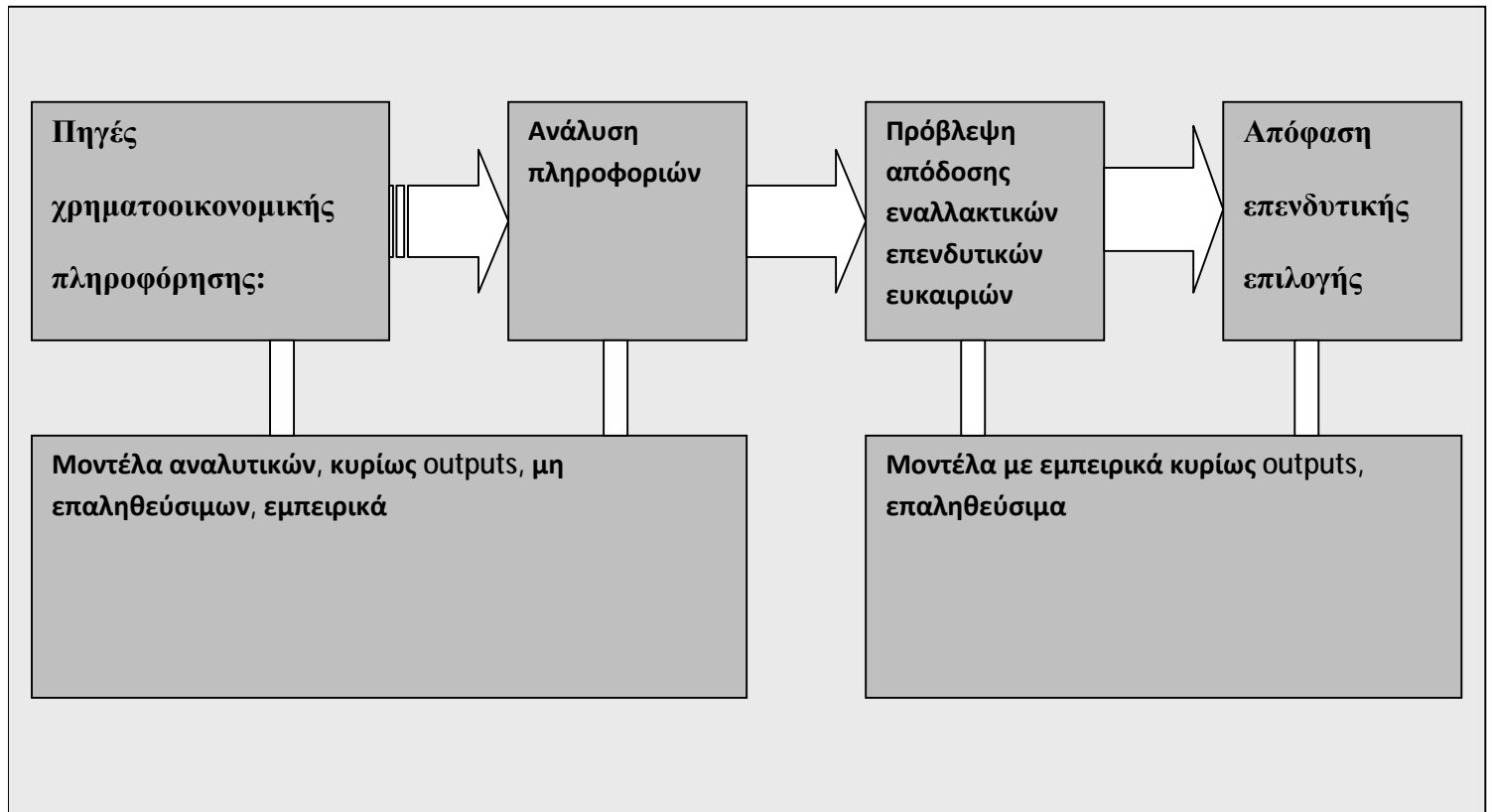
4. άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης

5. κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών, ώστε να ασκηθεί σωστή τιμολογιακή πολιτική

6. έλεγχος και ανάλυση του κόστους, ώστε να διερευνηθούν τα επί μέρους στοιχεία κόστους και να επιτευχθεί ο καλύτερος συνδυασμός των στοιχείων αυτών ²¹

Όλα τα παραπάνω, ειδικά στις μέρες μας, κάνουν την λογιστική εργασία πολύ σημαντική και απαραίτητη. Και αυτό καθώς όλες οι αποφάσεις που καλείται να πάρει μια διοίκηση οποιουδήποτε οικονομικού οργανισμού, γίνεται μέσω των λογιστικών πληροφοριών που η λογιστική επιστήμη παρέχει σ' αυτήν. Για να γίνει πιο κατανοητό το τελευταίο αναλύουμε την διαδικασία λήψης των αποφάσεων, ενός οργανισμού.

²¹ accfin.teiep.gr/epaggelmatika-dikaiomata



ΣΧΗΜΑ 1: Η διαδικασία λήψης αποφάσεων

Από τα παραπάνω βλέπουμε πως οι πηγές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, των ατόμων που ενδιαφέρονται για αυτή, παίρνονται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, όπως είναι ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης, το προσάρτημα, οι τυχόν παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών κτλ. Ο σύγχρονος λογιστής καλείται, μέσα από τις καταστάσεις αυτές, να τις μελετήσει και να τις αναλύσει, ώστε να εξάγει χρήσιμες οικονομικές πληροφορίες. Τα στοιχεία αυτά δίνονται στην εκάστοτε διοίκηση, που σε συνδυασμό με την με την εξέταση των εναλλακτικών λύσεων, αποφασίζει την ορθή επενδυτική επιλογή, με βάση τα στοιχεία που έχουν τεθεί.

Η συνεχής διαδικασία αποφάσεων για την εύρεση των άριστων χρήσεων και πηγών κεφαλαίων, αντανακλάται σε συναλλαγές όπως οι αγορές μηχανημάτων, το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, η συσσώρευση αποθεμάτων κ.τ.λ. οι οποίες αντιπροσωπεύουν δεσμεύσεις

κεφαλαίων. Οι επενδύσεις αυτές βασίζονται σε αποφάσεις να χρησιμοποιηθούν, στους τομείς αυτούς, κεφάλαια της επιχείρησης που θα μπορούσαν όμως να διατεθούν και κάπου αλλού. Αντίστροφα, η πώληση αποθεμάτων, τα κέρδη λειτουργίας, ο τραπεζικός δανεισμός, η παράταση της παρεχόμενης από τους προμηθευτές πίστωσης κ.τ.λ. αποτελούν πηγές κεφαλαίων, γιατί παρέχουν ή αυξάνουν τα μέσα για επένδυση. Όμως οι επενδύσεις και η εύρεση κεφαλαίων για επενδύσεις δεν αποτελούν τις μοναδικές δυνατές αποφάσεις κεφαλαίων. Συχνά οι αποφάσεις της Διοίκησης καταλήγουν σε μείωση περιουσιακών στοιχείων ή σε από-επενδύσεις, όπως είναι η πώληση οικοπέδων και κτιρίων, η μείωση των αποθεμάτων κ.α. που αντιπροσωπεύουν αποδέσμευση κεφαλαίων για άλλους σκοπούς.

Κάθε διοίκηση οποιασδήποτε επιχείρησης και ειδικότερα ο manager αυτής, ορίζει ποια κεφάλαια έχουν σημασία γι' αυτόν και σ' αυτά επικεντρώνεται προσοχή και ανάλυση. Ειδικότερα η διαδικασία της ανάλυσης για την λήψη των αποφάσεων πραγματώνονται με την σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην αρχή και στο τέλος της χρήσης. Οι διάφοροι λογαριασμοί των δύο ισολογισμών αντιπροσωπεύουν τις διάφορες κεφαλαιακές ροές, ως αποτέλεσμα των αποφάσεων της διοίκησης στην περίοδο αυτή. Πρέπει να ανιχνευθούν και να ερμηνευθούν οι διάφορες αλλαγές των λογαριασμών²².

2.3 ΜΟΡΦΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

Όπως είπαμε παραπάνω, Λογιστική είναι η τεχνική εκείνη, που εκτελεί το σύνολο των πράξεων που απαιτούνται πάνω σε ένα ζήτημα, ώστε να εξαχθεί το ζητούμενο αποτέλεσμα. Με άλλα λόγια λογιστική είναι η επιστήμη των λογαριασμών, η τέχνη στο να καταστρώνει

²² repository.library.teimes.gr/xmlui/bitstream/handle/.../1609/dikseo_0530.pdf?

χρεωπιστωτικούς ή άλλους λογαριασμούς, που συνδεόμενοι μεταξύ τους δίνουν λογικό αποτέλεσμα. Η λογιστική χρησιμοποιεί διάφορους μεθόδους για την παρατήρηση των οικονομικών φαινομένων.

Ο φυσικός χώρος που διατίθεται από την επιχείρηση για να γίνουν όλες αυτές οι διεργασίες, είναι το λογιστήριο. Αυτός ο οικονομικός τομέας μιας επιχείρησης, ασχολείται με όλα τα στοιχεία που αφορούν την επιχείρηση, μετατρέποντάς τα αυτά σε οικονομικά στοιχεία. Τα οικονομικά στοιχεία επεξεργάζεται η λογιστική μέσω του λογισμού.

Η Λογιστική διακρίνεται, βασικά σε δύο κατηγορίες, στην Διοικητική Λογιστική (MANAGEMENT ACCOUNTING) και στην Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική (FINANCIAL OR GENERAL ACCOUNTING)²³.

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική προετοιμάζει τις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλαδή τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως, κατάσταση πηγών και διαθέσεως κεφαλαίων κ.λ.π. καθώς και την δημοσίευσή τους, για να χρησιμοποιηθούν από ανθρώπους που βρίσκονται βασικά εκτός επιχείρησης π.χ. προμηθευτές, μέτοχοι, τράπεζες, δανειστές, επενδυτές, κυβερνητικές υπηρεσίες κ.λ.π.

Η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με την εσωτερική αναδιάρθρωση, την χρησιμοποίηση των στοιχείων από τους MANAGERS και άλλους υπεύθυνους, με σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της επιχειρήσεως καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με αυτά τα στοιχεία κόστους, μας βοηθούν να καταρτίσουμε προβλέψεις για το μέλλον, του ίδιου του κόστους, αλλά και άλλων μεγεθών της επιχείρησης, τα οποία είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων (DECISION MAKING).

²³ <https://docman.gr/download.html?document=310>

Η Διοικητική Λογιστική, που είναι μία σχετικά νέα επιχειρησιακή μεθοδολογία, έχει επιφορτισθεί με την παροχή λογιστικών πληροφοριών προς την διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Την πληροφόρηση αυτή χρειάζονται τα στελέχη, προκειμένου να προγραμματίσουν την επιχειρηματική δράση, ελέγξουν τις δραστηριότητες και να αξιολογήσουν τις χρηματοοικονομικές συνέπειες των πράξεων που σχεδιάζουν. Η λειτουργία αυτής της Λογιστικής έγκειται στην παραγωγή πληροφοριών μέσα στην επιχείρηση, για την υποβοήθηση της λήψης αποφάσεων στα επίπεδα της παραγωγής, του MARKETING, της αξιολόγησης των επενδύσεων (INVESTMENT ANALYSIS) και της ανάληψης νέων δραστηριοτήτων. Παράλληλα μέρος της αποστολής της είναι και η σχεδίαση (PLANNING) αποτελεσματικών συστημάτων ελέγχου (CONTROL) σχετικά με την πορεία του προγραμματισμού και της γενικότερης απόδοσης της επιχείρησης²⁴.

Η λογιστική των λογαριασμών αναπτύσσεται μέσα στον χώρο του λογιστηρίου με τους 4 παρακάτω αναφερόμενους σκοπούς:

1. Ο προσδιορισμός της Περιουσιακής κατάστασης.
2. Η παρακολούθηση των οικονομικών σχέσεων με τρίτους.
3. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
4. Η άσκηση ελέγχου.

Η λογιστική των λογαριασμών είναι μία διεύθυνση του οικονομικού τομέα που έχει το δικό της οργανόγραμμα. Στο παρακάτω δείχνει την θέση της Λογιστικής μέσα στον οικονομικό χώρο.

²⁴ mbhomeworks.blogspot.com/2012/02/blog-post_3317.html

ΘΕΣΗ ΣΤΟΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΧΩΡΟ

<u>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ</u>						
Επιστημονική Διοίκηση						
Των ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ μονάδων						
Προγραμματισμός		Λογιστική		Κοστολόγηση		Στατιστική
Επεξεργασία αριθμών και προγραμμάτων		Συγκέντρωση Κατάταξη Συσχέτιση των συναλλαγών		Λήψη αποφάσεων		Μεθοδική αξιοποίηση των αριθμητικών δεδομένων

Για να διακρίνουμε τους λογαριασμούς χρησιμοποιούμε τον Γενικό Κανόνα Κλειδί που μας δείχνει ποίοι λογαριασμοί ανήκουν στο ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ και ποίοι λογαριασμοί ανήκουν στο ΠΑΘΗΤΙΚΟ

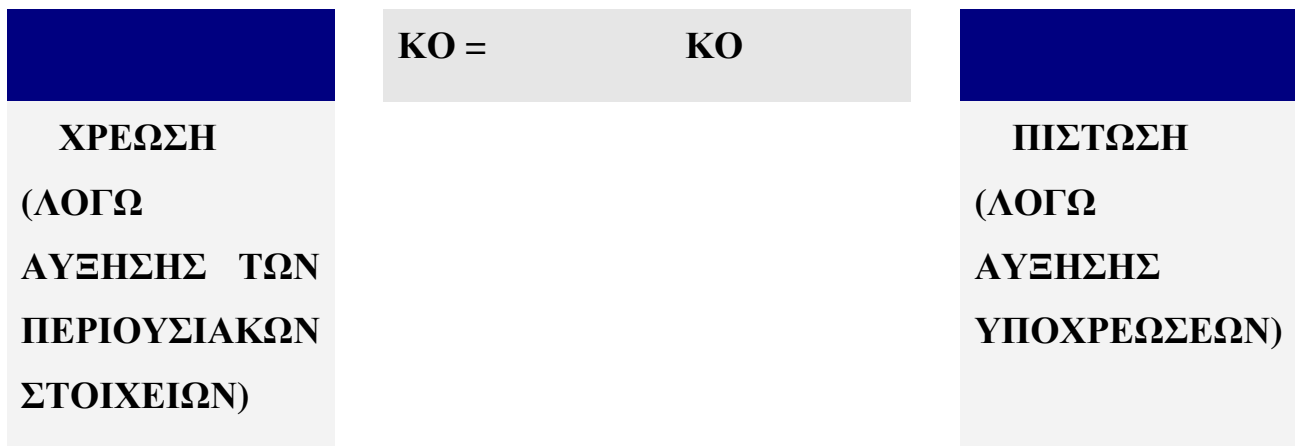
ΠΙΣΤΩΣΗ
(ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ)

ΕΞΟΔΑ

ΕΝΕΡΓΗΤΙ ΠΑΘΗΤΙ

ΧΡΕΩΣΗ
(ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ)

ΕΞΟΔΑ



Ο κανόνας της λογιστικής που δηλώνει ότι σε κάθε περίπτωση ισχύει ότι:

Κάθε λογαριασμός που λαμβάνει χρεώνεται ενώ κάθε λογαριασμός που δίνει πιστώνεται.

ΣΧΗΜΑ 2: Η Θέση της λογιστικής στον οικονομικό χώρο

Στην συνέχεια θα παραθέσουμε μερικές πιο εξειδικευμένες και σύγχρονες λογιστικές διακρίσεις, βάση των προσπαθειών που γίνονται για αποτελεσματική οργάνωση των επιχειρήσεων:

Λογιστική Κόστους: είναι ο κλάδος που ασχολείται με τον προσδιορισμό, τον έλεγχο και την ανάλυση του κόστους, με σκοπό να ενημερώσει την διοίκηση και να υποβοηθήσει στον προγραμματισμό και στον έλεγχο των παραγωγικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης²⁵.

Ανεξάρτητα από την φύση του οικονομικού οργανισμού, η Λογιστική κόστους ασχολείται με τις παρακάτω δραστηριότητες:

1. Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών που έχουν παραχθεί. Σήμερα προϋπολογίζουμε το κόστος, δηλαδή εκτιμούμε από πριν ποιο περίπου θα είναι το μελλοντικό κόστος (ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ STANDARD COST).

²⁵ digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/2229/1/022009203.pdf

2. Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό.

3. Την καταχώρηση του κόστους στα βιβλία, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.

4. Την παρουσίαση του κόστους στους MANAGERS από την μία μεριά, για να πάρουν αποφάσεις και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους.

.Μηχανογραφημένη λογιστική: ο κλάδος αυτός ασχολείται με την οργάνωση των υπηρεσιών του λογιστηρίου, που με την κλασική δομή τους, περιλαμβάνουν την συγκέντρωση, την ταξινόμηση, την αξιολόγηση, την καταχώρηση, τον έλεγχο των λογιστικών πληροφοριών και την παρουσίαση αυτών με βάση τον ΚΒΣ. Με τον τρόπο αυτό κάθε οικονομικός οργανισμός, χρησιμοποιεί λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, ώστε να συλλέγονται άμεσα και έγκαιρα οι οικονομικές πληροφορίες και να επεξεργάζονται.

.Φορολογική λογιστική: ο κλάδος αυτός ασχολείται με την μελέτη των διατάξεων και των νόμων που αφορούν την φορολογία των φυσικών και των νομικών προσώπων, καθώς και τις επιπτώσεις από την εφαρμογή τους πάνω στις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, είτε ως νομικά, είτε ως φυσικά πρόσωπα²⁶.

.Λογιστική εταιριών: ο κλάδος αυτός ασχολείται με την καταγραφή των νομικών και των οικονομικών γεγονότων, αφού οι λογιστικές εγγραφές που γίνονται αναφέρονται διαρκώς στις διατάξεις του γενικού ή του ειδικού για τις εταιρίες δικαίου, αλλά και στις ιδιαίτερες συμφωνίες που περιλαμβάνονται στο καταστατικό των εταιριών. Τα βασικά γεγονότα που συναντώνται στις εταιρίες, μεταξύ των άλλων, αφορούν,

²⁶ nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2010/FaitaAggeliki,TleNazim/.../Faita2010.pdf

την σύσταση, τις πράξεις μεταξύ των μετόχων και της εταιρίας, την διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης, τις μεταβολές του μετοχικού κεφαλαίου των εταιριών, την λύση και την εκκαθάριση μιας εταιρίας.

· **Λογιστική ανθρωπίνου δυναμικού**

· **Λογιστική πληθωρισμού**

· **Λογιστική ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

· **Περιβαλλοντική λογιστική**

· **Ελεγκτική:** αποτελεί στις μέρες μας, έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή των οικονομικών ελέγχων. Έχει ως αντικείμενο τον ανεξάρτητο έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές- λογιστές, καθώς και τις διαδικασίες και τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν στην διάρκεια ενός διαχειριστικού έτους, από μια οικονομική μονάδα. Ο ορισμός της ελεγκτικής, είναι: «αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, προσφέροντας μια συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, των εσωτερικών ελέγχων και των διαδικασιών διοίκησης(Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου:ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ)». «ο όρος καθιερώθηκε από τους Αγγλοσάξονες ως Internal Auditing, αναφέρεται στην υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικών Ελέγχων, δηλ. τις επιμέρους λειτουργίες και να προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες(Πρότυπα για την

επαγγελματική εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου:ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ)»²⁷.

2.4 ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ

Σήμερα η λογιστική επιστήμη ανταποκρινόμενη στις σύγχρονες τάσεις, αντιμετωπίζει λογιστικά προβλήματα και αναζητεί λύσεις σε θέματα, όπως:

.Η μεταβολή της αγοραστικής αξίας της νομισματικής μονάδας, αλλά και των τιμών των επιμέρους στοιχείων που κατέχει μια επιχείρηση

.Η ίδρυση και η λειτουργία επιχειρήσεων σε διαφορετικά μέρη, που βρίσκονται όμως κάτω από ενιαία οικονομική διοίκηση-κατεύθυνση

.Η ύπαρξη ποιοτικών μεταβλητών, όπως το ηθικό και η εκπαίδευση των εργαζομένων, που δεν είναι δυνατόν να εκφραστούν με ποσοτικά κριτήρια

.Η υποκίνηση συμμετοχής των εργαζομένων

.Η ύπαρξη διαφορετικών ομάδων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων με διαφορετικές πληροφοριακές ανάγκες, που δημιουργεί προβλήματα ως προς τον τρόπο ανταπόκρισης και ικανοποίησης από την επιχείρηση

.Η κοινωνική και περιβαλλοντική διάσταση της λογιστικής

Για την λειτουργία γραφείων παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών απαιτείται άδεια η οποία χορηγείται από το Ο.Ε.Ε. με την προϋπόθεση ότι ο υπεύθυνος ή οι υπεύθυνοι του ως άνω γραφείου και τα μέλη αυτού είναι κάτοχοι αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή – φοροτεχνικού. Επί ανωνύμων εταιρειών

²⁷ nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2010/FaitaAggeliki,TleNazim/.../Faita2010.pdf

απαιτείται η πλειοψηφία των μετόχων να είναι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού.

Στο Ο.Ε.Ε. τηρείται μητρώο αδειών άσκησης επαγγέλματος κατά τάξεις και σε ιδιαίτερο τμήμα αυτού καταχωρούνται οι άδειες λειτουργίας γραφείων παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών.

Οικονομολογικό επάγγελμα (σύμφωνα με το Π.Δ. 475/1991) συνιστούν οι κατ' επάγγελμα ασκούμενες δραστηριότητες, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την εφαρμογή των πορισμάτων της οικονομικής επιστήμης και πρακτικής στους διάφορους τομείς της εθνικής και διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας ή και την ανάπτυξη της οικονομικής επιστήμης και σκέψης.

Ειδικότερα οι δραστηριότητες του οικονομολογικού επαγγέλματος είναι:

1. Η ανάλυση, επεξεργασία και ερμηνεία οικονομικών φαινομένων, η σύνταξη και η υποβολή μελετών και εκθέσεων προς τους φορείς της οικονομικής δραστηριότητας,

2. Η παροχή συμβουλών σε κάθε είδους οικονομικά θέματα προς τους φορείς της οικονομικής δραστηριότητας του ιδιωτικού και του δημόσιου φορέα,

3. Η παροχή υπηρεσιών οργάνωσης και διεύθυνσης των οικονομικών δραστηριοτήτων σε επιχειρήσεις και φορείς,

4. Η παροχή υπηρεσιών οργάνωσης, διεύθυνσης, εποπτείας, λογιστικών υπηρεσιών, ο σχεδιασμός, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων,

5. Η παροχή φοροτεχνικών υπηρεσιών,

6. Η επεξεργασία, ανάλυση, ερμηνεία και αξιοποίηση στατιστικών στοιχείων στην οικονομία γενικότερα,

7. Ο έλεγχος της διαχείρισης των οικονομικών καταστάσεων, βιβλίων και στοιχείων φορέων οικονομικής δραστηριότητας του ιδιωτικού και δημοσίου τομέα,

8. Η διδασκαλία της οικονομικής επιστήμης σε εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Στα μέλη του Ο.Ε.Ε. χορηγείται ειδική άδεια άσκησης του οικονομολογικού επαγγέλματος καθώς και δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας από την Κεντρική Διοίκηση του Ο.Ε.Ε. ή τις Τοπικές Διοικήσεις του Ο.Ε.Ε.

Για τη λειτουργία γραφείων παροχής οικονομολογικών υπηρεσιών απαιτείται άδεια, η οποία χορηγείται από το Ο.Ε.Ε. Στο Ο.Ε.Ε. τηρείται μητρώο αδειών άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος και σε ιδιαίτερο τμήμα αυτού καταχωρούνται οι άδειες λειτουργίας των γραφείων παροχής οικονομολογικών υπηρεσιών²⁸.

2.4.1 Ο ΣΥΓΧΡΟΝΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ & ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ

Συχνά αναφέρεται ότι το λογιστήριο είναι η καρδιά της επιχείρησης. Η πραγματική πρόκληση όμως για τους λογιστές είναι να μετακομίσουν στο μυαλό της επιχείρησης. Να μην εκτελούν μηχανικά εγγραφές και υπολογισμούς, αλλά να βοηθάνε στην σωστή ανάπτυξη της εταιρείας ή του οργανισμού που ανήκουν, εξυπηρετώντας ταυτόχρονα το Δημόσιο συμφέρον. Το θέμα της δράσης σύμφωνα με το δημόσιο συμφέρον τίθεται σαν βασικός στόχος από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών.

Οι κύριες δραστηριότητες των σύγχρονων λογιστών θα μπορούσαν να συνοψιστούν στις εξής:

²⁸ nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2010/FaitaAggeliki,TleNazim/.../Faita2010.pdf

- Δημιουργία προστιθέμενης αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρησιμοποίησης πόρων (οικονομικών ή μη)
- Ικανοποίηση των νομίμων ενδιαφερόντων των συναλλασσομένων με την επιχείρηση (μέτοχοι, εργαζόμενοι, προμηθευτές, Κράτος, πελάτες, τρίτοι)
- Ανάλυση και ερμηνεία πληροφοριών για την λήψη βραχυπρόθεσμων ή στρατηγικών αποφάσεων
- Προετοιμασία και επικοινωνία προς τρίτους οικονομικών αποτελεσμάτων με βάση λογιστικές αρχές (ΔΛΠ, φορολογικές, εθνικές)
- Έλεγχος κόστους μέσω μεθόδων κοστολόγησης, προϋπολογισμών και προβλέψεων
- Διαχείριση κινδύνων (risk management) και προστασία περιουσιακών στοιχείων
- Στα παραπάνω θα μπορούσαν να προστεθούν και άλλα κύρια αντικείμενα (π.χ. εξοικονόμηση πόρων μέσω ανάλυσης και βελτιστοποίησης διαδικασιών) ή διοικητικά καθήκοντα (HR, IT) τα οποία χρεώνονται σε πολλές περιπτώσεις στον λογιστή.

Ένα λογιστικό γραφείο ή μια λογιστική εταιρία, αποτελεί γραφείο και εταιρία παροχής υπηρεσιών, αντίστοιχα. Η μορφή του μπορεί να είναι είτε αυτή του επιτηδευματία, είτε του νομικού προσώπου, όπως πχ. της ανώνυμης εταιρίας ή της ΕΠΕ ή της ΟΕ. Η λειτουργία ενός τέτοιου γραφείου στηρίζεται στο ανθρώπινο δυναμικό του, το οποίο μέσα από τις εξειδικευμένες γνώσεις του και την πλούσια εμπειρία του, συνθέτει την υπηρεσιακή δομή του γραφείου²⁹.

Τα στελέχη ενός λογιστικού γραφείου, ειδικά τα τελευταία χρόνια εκμεταλλεύονται στο έπακρο τις τεχνολογικές μεταβολές και

²⁹ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosilli, Αθήνα

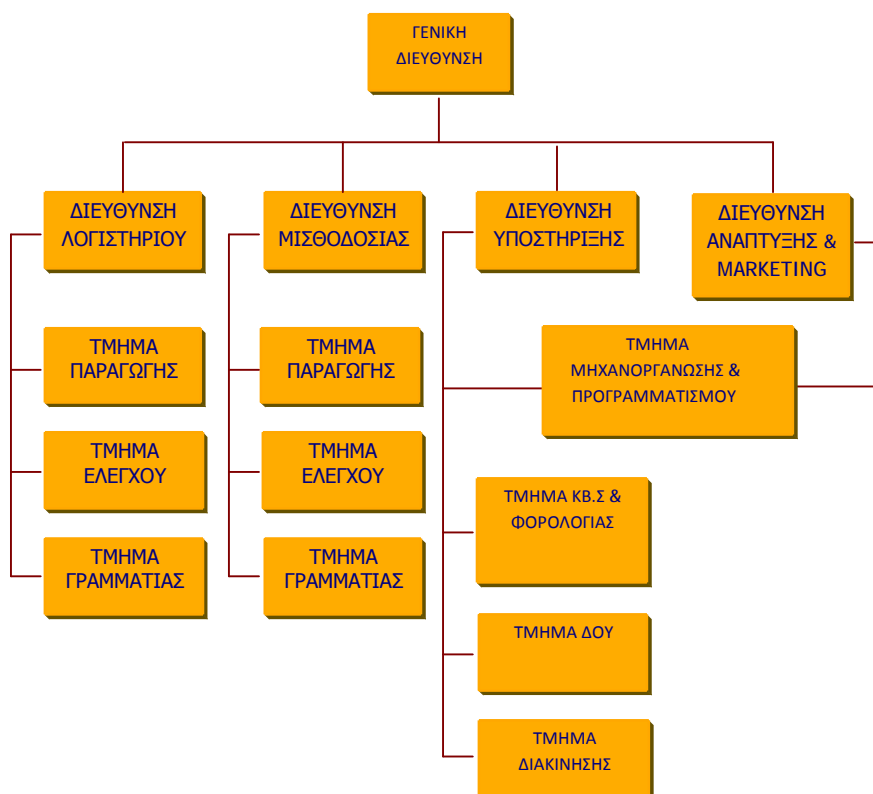
κατακτήσεις, καθώς κάνουν πιο εύκολη την δουλειά τους και κερδίζουν πολύτιμο χρόνο. Για παράδειγμα όταν η λογιστική επιστήμη πέρασε από την χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων, στην μηχανογραφημένη λογιστική τήρηση, αυτό είχε ως συνέπεια την αυτοματοποίηση των συναλλαγών, χωρίς την σπατάλη χρόνου για την εξαγωγή του αποτελέσματος.

2.4.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Μια τυπική εταιρία που παρέχει όλες τις λογιστικές εργασίες, αποτελείται από τα εξής τμήματα:

- .Εξυπηρέτηση πελατών ή marketing
- .Λογιστική εκτέλεση εργασιών ή τμήμα παραγωγής
- .Οικονομικές υπηρεσίες

Οργανόγραμμα της TAXIS ΑΕ³⁰



ΣΧΗΜΑ 3⁰: Οργανόγραμμα λογιστικής εταιρίας

Στο τμήμα εξυπηρέτησης πελατών συνήθως αποτελούν άτομα με ένα καλό θεωρητικό υπόβαθρο γνώσεων στην λογιστική. Είναι τα άτομα που έρχονται σε επαφή με τον πελάτη και αποτελούν τον συνδετικό κρίκο μεταξύ λογιστικής εταιρίας και πελάτη.

Το τμήμα της λογιστικής εκτέλεσης των εργασιών αποτελεί η ουσία των παρεχόμενων υπηρεσιών της εταιρίας. Είναι τα άτομα που ασχολούνται με την λογιστική ενημέρωση των φορολογικών

³⁰ το όνομα της εταιρίας είναι φανταστικό

υποχρεώσεων των πελατών τους. Συγκεντρώνουν, ταξινομούν, καταγράφουν και καταχωρούν τα παραστατικά των επιτηδευματιών και των επιχειρήσεων. Γενικότερα διεκπεραιώνουν όλες τις απαραίτητες λογιστικές εργασίες σύμφωνα με τον ΚΒΣ.

Στις οικονομικές υπηρεσίες ανήκει το λογιστήριο της εταιρίας, το οποίο ασχολείται με την λογιστική ενημέρωση των στοιχείων της εταιρίας.

Μπορεί να υπάρχει και ανεξάρτητο τμήμα διοίκησης, με τον τίτλο της γενικής διεύθυνσης, το οποίο θα ασκεί το management της εταιρίας³¹.

³¹ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosilli, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρος εισοδήματος με τη μορφή του φόρου επιτηδεύματος επιβλήθηκε το 1830 από τον πρώτο βασιλιά των Ελλήνων τον Όθωνα με ψήφισμα του νομοθετήματος την 4-2-1830. Στηρίζονταν σε ενδείξεις (τεκμήρια) και επιβαλλόταν στο κέρδος από την άσκηση κάθε επιτηδεύματος αφού είχε αφαιρεθεί το ενοίκιο του εργαστηρίου.

Στην τελική της μορφή το 1867, αυτή η φορολογία επιβαλλόταν όχι μόνο στους αυτοαπασχολούμενους επιτηδευματίες αλλά και στους μισθωτούς στους οποίους ο φόρος παρακρατείτο από την πηγή κατά την καταβολή των μισθών από τον εργοδότη.

Το 1909 καθιερώθηκε γενικά φόρος επί του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων. Λόγω όμως των αντιδράσεων που προκάλεσε, με αφορμή το ανακριτικό σύστημα του φορολογικού ελέγχου που εισήγαγε, αρχικά είχε ανασταλεί η εφαρμογή του και στη συνέχεια καταργήθηκε με τον νόμο ΓΩΛ' (3830). Ο νόμος αυτός εισήγαγε και πάλι στη φορολογική νομοθεσία τις ενδείξεις για τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος³².

Σταθμό στην ελληνική δημοσιονομική ιστορία αποτελεί η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας που πραγματοποιήθηκε από τον τότε υπουργό οικονομικών Μιλτιάδη Νεγρεπόντη επί κυβερνήσεως Ελ. Βενιζέλου το 1919. Η φορολογική μεταρρύθμιση απέβλεπε στην άρση των αδικιών και της αταξίας που ίσχυε στο προϋπάρχον φορολογικά σύστημα. Έτσι, στο πεδίο φορολογίας εισοδήματος εισάγεται με τον νόμο 1640/1919 το μικτό σύστημα φορολογίας του καθαρού εισοδήματος. Επιβάλλεται

³² epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2016/pdf/various/&filename...pdf

ετήσιος φόρος εισοδήματος, σε κάθε είδος καθαρού εισοδήματος με την γενική του μορφή για πρώτη φορά στη χώρα μας. Με βάση τη δομή και τη συγκρότηση του αυτό το νομοθέτημα αποτελεί τον προπάτορα νόμο της σημερινής νομοθεσίας που διέπει τη φορολογία εισοδήματος.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της φορολογίας του εισοδήματος σε αυτή την πρώτη φάση της εφαρμογής είναι η διαφοροποίηση των πηγών προέλευσης των εσόδων σε επτά κατηγορίες Α' - Ζ' και η φορολόγηση της αναλυτικής χωριστά κατά κατηγορία εσόδου και με την επιβολή συμπληρωματικού φόρου στο συνολικό προσωπικό εισόδημα που αποκτήθηκε από φυσικά πρόσωπα.

Μετά τον Β' παγκόσμιο πόλεμο αρχίζει να διαφοροποιείται η φορολόγηση των αναλυτικών κατηγοριών προσόδων μέχρι το έτος 1955 όπου ψηφίστηκε το νομοθέτημα ν.δ. 3323/1955 με το οποίο καθιερώθηκε η αρχή του «ενιαίου φόρου» ή του «προσωπικού φόρου» στο εισόδημα των φυσικών προσώπων.

Το φορολογικό καθεστώς έχει ως βάση τις ίδιες πηγές Α' - Ζ' εισοδήματος όμως για την φορολόγηση τους οι επιμέρους πηγές δεν αποτελούν αντικείμενο ανεξάρτητης φορολογίας. Το καθαρό εισόδημα μετά από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων από όλες τις πηγές υπολογίζεται συνολικά. Το υποκείμενο του φόρου φορολογείται για το συνολικό του εισόδημα³³.

Σημαντική μεταβολή στη διάρθρωση των μορφών του εισοδήματος επήλθε το 1989 με το νόμο 1828/1989 με εισήγηση της επιτροπής που συγκροτήθηκε από τον αναπληρωτή υπουργό οικονομικών Δημ. Τσοβόλα. Ειδικότερα οι κατηγορίες του εισοδήματος περιορίστηκαν σε

³³ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

6, Α'- ΣΤ' γιατί οι ομοειδής κατηγορίες Α', Β' συγχωνεύτηκαν σε μία κατηγορία, την Α'.

Το 1992 με το νόμο 2065/1992 αυτές οι 6 κατηγορίες εισοδήματος αναριθμήθηκαν με την ίδια αντιστοιχία που είχαν πριν από 1989. Το 1994 ψηφίστηκε ύστερα από επιτροπή που συγκροτήθηκε από τον υφυπουργό οικονομικών Δημ. Γεωργακόπουλο και αποτελεί πραγματικότητα το όραμα όσων εργάστηκαν στην Διεύθυνση φορολογίας εισοδήματος με το νόμο 2238/1994, ΦΕΚ 151/16-6-94 τεύχος Α' το οποίο κωδικοποιεί και πάλι τις παλαιότερες διατάξεις και τους νόμους και τους εμπλουτίζει και αποτελεί σήμερα τη νομική βάση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σύμφωνα με τις επιταγές των διατάξεων των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 76 του συντάγματος.

Με το νόμο αυτό κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις της νομοθεσίας που κάλυπτε τα πεδία της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με τα βασικά (ν.δ. 3323/1995 και ν.δ. 3843/1958 καθώς και τα συναφή νομοθετήματα)³⁴.

3.2 ΦΟΡΟΙ

Φόρος είναι η υποχρεωτική εισφορά που επιβάλλεται από το κράτος και την οποία καταβάλει κάθε πολίτης. Σκοπός της επιβολής των φόρων είναι η κάλυψη των αναγκών του κράτους και όχι η αύξηση της περιουσίας του. Η φορολογία μπορεί να στηρίζεται είτε σε κοινωνικούς σκοπούς (όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας) είτε οικονομικούς σκοπούς (σε περιόδους γενικών οικονομικών κρίσεων π.χ.

³⁴ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

η αύξηση της τιμής του πετρελαίου) είτε σε νομικούς και δημοσιονομικούς . Στους φόρους δεν συγκαταλέγονται:

1. τα τέλη,
2. οι ποικίλες εισφορές,
3. τα έσοδα του κράτους από κρατικές επιχειρήσεις,
4. οι χρηματικές ποινές,
5. τα έσοδα από κρατικά μονοπώλια,
6. τα εκπαιδευτικά τέλη,
7. οι προσωπικές υπηρεσίες.

Οι φόροι επιβάλλονται και εισπράττονται σύμφωνα με ορισμένους νόμους ή με ισοδύναμη προς αυτούς νομική διάταξη και απόφαση οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης.

Οι φόροι διακρίνονται σε:

α) Άμεσους φόρους: οι φόροι που επιβαρύνουν συγκεκριμένα πρόσωπα ή συγκεκριμένες πράξεις. Σε αυτούς εντάσσονται:

- φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων
- φόρος μεταβίβασης ακινήτων
- φόρος κληρονομιών, γονικών παροχών κ.τ.λ.

β) Έμμεσους φόρους: οι φόροι που επιβαρύνουν αδιάκριτα το καταναλωτικό κοινό χωρίς να εξετάζουν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Σε αυτούς εντάσσονται:

- φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α)
- φόρος καπνού, οινοπνεύματος κ.τ.λ.

Φορολογικό σύστημα είναι εκείνο που με βάση ένα σύνολο αρχών καθορίζει τους φόρους που πρέπει να καταβληθούν. Μ' άλλα λόγια, οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα αποτελούν το φορολογικό της σύστημα.

Με το φορολογικό σύστημα καθορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις των πολιτών, καθώς και ο τρόπος βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων.

Το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας εξαρτάται και διαμορφώνεται ανάλογα με τις οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές συνθήκες που επικρατούν στη συγκεκριμένη χώρα. Η επίδραση των κοινωνικοοικονομικών συνθηκών στα φορολογικά συστήματα είναι ιδιαίτερα εμφανής μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσομένων χωρών. Στις αναπτυγμένες χώρες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι (π.χ. φόρος εισοδήματος) οι οποίοι λαμβάνουν υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα και η φορολογία είναι προοδευτική (η φορολογητέα ύλη διαιρείται σε κλιμάκια και όσο αυξάνεται η φορολογητέα ύλη ισχύει διαφορετικός και μεγαλύτερος φορολογικός συντελεστής).

Σε μια προηγμένη χώρα όπου συνήθως το κατά κεφαλήν εισόδημα είναι μεγάλο, η προοδευτική φορολογία είναι και αποδοτική και δίκαιη.

Αντίθετα, στις αναπτυσσόμενες χώρες (μικρό κατά κεφαλήν εισόδημα) η φορολογία στρέφεται κυρίως στους έμμεσους φόρους, οι οποίοι είναι φόροι καταναλωτικής δαπάνης.

Το φορολογικό σύστημα, όπως όλοι οι δημόσιοι θεσμοί, δεν διαμορφώνεται τυχαία αλλά επιβάλλεται με βάση ορισμένους κανόνες (αρχές ή αξιώματα) διεθνώς αναγνωρισμένους οι οποίοι είναι απόρροια επιστήμης και πείρας αλλά και προσαρμοσμένοι στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου³⁵.

3.3 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

α) Γενικά

³⁵ Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

Υποκείμενα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, απέκτησαν εισόδημα, το οποίο κατά τις διατάξεις του νόμου αποτελεί αντικείμενο του φόρου, με τις πιο κάτω διακρίσεις:

Υποκείμενα του φόρου είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν:

-ατομικώς ή από την δραστηριότητα που ασκούν

-από κοινού με άλλα πρόσωπα, στις περιπτώσεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64(κοινωνία που εκμεταλλεύεται αυτοκίνητα Δ.Χ κ.λπ.).

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα του φόρου ανεξάρτητα από το φύλο, την ηλικία ή την δικαιοπρακτική τους ικανότητα.

Όσο αφορά την ιθαγένεια, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένειά του. Τούτο με την επιφύλαξη βέβαια των διατάξεων, τυχόν, σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού Κράτους, του οποίου την ιθαγένεια έχει ο φορολογούμενος³⁶.

Όσο αφορά την κατοικία, σε φόρο υπόκειται για τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Και αυτό, επίσης, με την επιφύλαξη διατάξεων, τυχόν σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, στο οποίο προέκυψε το εισόδημα που απέκτησε ο κάτοικος της Ελλάδας. Και στις δύο περιπτώσεις επιβάλλεται η φορολογία, αλλά προβλέπεται αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μέχρι όμως το ποσό του ελληνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της αλλοδαπής.

³⁶ Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2η έκδοση, 2010

Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρούνται κάτοικοι της Ελλάδας.

β) Τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος

Ο όρος εισόδημα εμφανίζεται με διάφορες έννοιες, όπως εθνικό εισόδημα, ατομικό εισόδημα, οικογενειακό, τεκμαρτό, ακαθάριστο, καθαρό και φορολογητέο.

Εισόδημα είναι η απόδοση των συντελεστών της παραγωγής, του μισθωτού από την εργασία του, του εισοδηματία από την ενοικίαση ακινήτων, του εμπόρου από τα κεφάλαια του και την εμπορική του δραστηριότητα κλπ.

Βασικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος είναι η ροή και η συνέχεια των εσόδων καθώς και η πηγή απόκτησης εσόδων. Το εισόδημα διακρίνεται από οποιαδήποτε άλλα έσοδα που αποκτούν οι φορολογούμενοι τα οποία αποτελούν αντικείμενο φορολογίας περιουσίας ή δαπάνης. Έτσι για παράδειγμα η πώληση ενός διαμερίσματος από τον ιδιοκτήτη του δεν αποτελεί εισόδημα αλλά μεταβίβαση του περιουσιακού του στοιχείου, μετατροπή του σε χρηματική αξία, ένα «εφάπαξ» έσοδο, γι' αυτό και αποτελεί αντικείμενο φορολογίας ακινήτων(περιουσίας) και όχι εισοδήματος. Αντίθετα η ενοικίαση αυτού του διαμερίσματος από τον ιδιοκτήτη του, αποτελεί απόδοση του περιουσιακού του στοιχείου και είναι πηγή εσόδων, το εισόδημα(ενοίκιο)έχει συνέχεια και ροή γι' αυτό και λαμβάνεται σαν αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος(πηγή: από ακίνητα)³⁷.

³⁷ Βασίλειος Π.Γαλάνης: «Leasing, Factoring, Forfaiting, Franchising, Venture Capital» Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης (2000).

Το ίδιο διακρίνουμε π.χ. στην περίπτωση πώλησης ενός Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου από τον ιδιοκτήτη του και στις πωλήσεις αυτοκινήτων ενός επιχειρηματία, εμπόρου μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, όπου οι συγκεκριμένες πωλήσεις αποτελούν αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας με σκοπό την επίτευξη κερδών (εισόδημα από την πηγή εισοδήματος «εμπορικές επιχειρήσεις»³⁸

γ)Το ατομικό εισόδημα

Στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων (φυσικό πρόσωπο = συγκεκριμένος άνθρωπος) μας ενδιαφέρει η εξέταση του ατομικού εισοδήματος του φυσικού προσώπου και όχι το εισόδημα που αποκτάται από ενώσεις προσώπων (π.χ. εταιρείες).Επίσης στο φορολογικό μας σύστημα, δεν αποτελεί αντικείμενο φόρου το οικογενειακό εισόδημα, αλλά τα επιμέρους εισοδήματα των μελών της οικογένειας. Το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά . Αν τα εισοδήματα των μελών μιας οικογένειας ελαμβάνοντο συνολικά, αθροιστικά, η φορολογητέα ύλη θα ήταν

μεγαλύτερη και ο φόρος που θα εξαγόταν θα ήταν μεγαλύτερος, λόγω του

υπολογισμού του με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων που ισχύει. Όμως το εισόδημα του ενός συζύγου προσθέτεται στο εισόδημα του άλλου και φορολογείται

³⁸ Κορομηλάς Γ., Αργυρός Η., Αλωνιάτης Α., Φορολογικό σεμινάριο 2012

μαζί, όταν αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο³⁹.

Όσο αφορά το εισόδημα των ανήλικων τέκνων δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου προσθέτεται στο όνομα του πατέρα του. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή αν αυτός έχει χάσει την γονική μέριμνα, προσθέτεται και φορολογείται στο όνομα της μητέρας του. Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, φορολογείται στο όνομα του γονέα που παραχώρησε αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται χωριστά το εισόδημα των ανήλικων άγαμων τέκνων που προέρχεται από:

α'-από την προσωπική τους εργασία ή

β'-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από κληρονομιά ή δωρεά, εκτός από τις χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, ή

γ'-από σύνταξη που τους απονεμήθηκε, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους, ή

δ'-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από γονική παροχή ή δωρεά, εφόσον κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τον ανήλικο έχει αποβιώσει ο γονιός που έχει παραχωρήσει τα περιουσιακά στοιχεία.

³⁹ Κωνσταντίνος Καραμάνης – Βασίλης Παπαδάκης: «Η Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές», Αθήνα 2008.

ε’-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο με βάση δικαστική απόφαση ως υποκατάστατο των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων, που άνηκαν στο ανήλικο και εκποιήθηκαν.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, υποβάλλεται, από τον νόμιμο αντιπρόσωπο του ανηλίκου, χωριστή φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα το ποσό της διατροφής που επιδικάζεται ή συμφωνείται σε συμβολαιογράφο και καταβάλλεται σε ανήλικο παιδί.

Αντίθετα, το ποσό της διατροφής, που επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε και καταβάλλεται σε σύζυγο αποτελεί εισόδημά του(της)⁴⁰.

δ) Πραγματικό εισόδημα-τεκμαρτό εισόδημα

Πραγματικό εισόδημα είναι αυτό που αποδεδειγμένα αποκτά ο φορολογούμενος, ενώ το τεκμαρτό εισόδημά του συνάγεται, τεκμαίρεται με βάση άλλα δεδομένα κατοχής περιουσιακών στοιχείων και δαπάνες που προϋποθέτουν την ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος. Το εισόδημα αυτό, ως προς το ύψος του ορίζεται με βάση σχετικούς πίνακες(π.χ. τεκμήριο δαπάνης με βάση την κατοχή Ε.Ι.Χ αυτοκινήτου) ή προσδιορίζεται με βάση το ύψος των δαπανών που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος ανεξάρτητα από το πραγματικό του εισόδημα (π.χ. αγορά ακινήτου). Εδώ παρατηρούμε την εισαγωγή, εμμέσως, στην φορολογία εισοδήματος και άλλων δεικτών φοροδοτικής ικανότητας, όπως του δείκτη περιουσίας(ιδιοκατοίκηση) ή το δείκτη δαπάνης (αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων).

⁴⁰ Κωνσταντίνος Καραμάνης – Βασίλης Παπαδάκης: «Η Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές», Αθήνα 2008.

ε) Το δηλούμενο εισόδημα

Ανάλογα με τις περιπτώσεις της φορολογικής νομοθεσίας ο φορολογούμενος υποχρεούται να δηλώσει τα εισοδήματά του. Το δηλούμενο εισόδημα είναι αυτό που δηλώνει υπεύθυνα ο φορολογούμενος στην ετήσια φορολογική του δήλωση. Η ειλικρίνεια και ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης ελέγχεται. Το δηλούμενο εισόδημα δεν είναι κατά ανάγκη και το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου. Αυτό εξαρτάται από την ροπή του φορολογούμενου για φοροδιαφυγή. Το δηλούμενο εισόδημα ελέγχεται λογιστικά, εξωλογιστικά και συγκριτικά με το τεκμαρτό εισόδημα ή με άλλους παράγοντες όπως αντικειμενικά κριτήρια, αντικειμενικούς προσδιορισμούς αξίας ακινήτων κλπ.

Η δήλωση των εισοδημάτων γίνεται τον επόμενο χρόνο από αυτόν που αποκτήθηκαν(οικονομικό έτος).

στ) Το ακαθάριστο και το καθαρό εισόδημα

Όταν λέμε ακαθάριστο εισόδημα, εννοούμε το πρωτογενές εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος πριν από τις προβλεπόμενες από την σχετική νομοθεσία κρατήσεις, μειώσεις, εκπτώσεις (π.χ. κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων μισθωτού, έξοδα επιχείρησης κλπ.).

Ενώ όταν λέμε καθαρό εισόδημα, εννοούμε αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των προβλεπόμενων κρατήσεων, μειώσεων, εκπτώσεων, εκτός της παρακράτησης ή προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

ζ) Το φορολογητέο εισόδημα

Το καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου δεν είναι πάντα και η φορολογητέα ύλη επί της οποίας θα επιβληθεί ο φόρος.

Η φορολογική νομοθεσία προβλέπει μια σειρά φοροαπαλλαγών που είναι δυνατόν να περιορίσουν σημαντικά την φορολογητέα ύλη, δηλαδή, το φορολογητέο του εισόδημα.

Οι φοροαπαλλαγές αυτές γίνονται για κοινωνικούς και οικονομικούς λόγους.

Οι κοινωνικοοικονομικοί λόγοι που συνιστούν τις απαλλαγές του καθαρού

εισοδήματος από τον φόρο, διαφέρουν κατά περίπτωση.

Η απαλλαγή για ποσά δωρεών που διαθέτει ο φορολογούμενος είτε στο δημόσιο είτε σε ιερούς ναούς, ενισχύουν τους δωρητές και τους κοινωφελείς ή πολιτιστικούς τους σκοπούς.

Η φορολογική αυτή παρέμβαση στον καθορισμό της φορολογητέας ύλης του εισοδήματος του φυσικού προσώπου είναι πάρα πολύ σημαντική γιατί δίνει τις δυνατότητες άσκησης φορολογικής πολιτικής με κοινωνικό πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη την ειδική θέση του κάθε φορολογούμενου και των αναγκών του (π.χ. αυξημένα αφορολόγητα ποσά για τα ανήλικα παιδιά ή παιδιά του φορολογούμενου που σπουδάζουν ή επί πλέον αφορολόγητο ποσό για αναπηρία πάνω από 67%).

Επομένως, φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου, των προβλεπόμενων από το νόμο αφορολόγητων ποσών δαπανών.

Με το νόμο 3091/2002 ένα μεγάλο μέρος ποσών δαπανών του φορολογούμενου που μείωνε το καθαρό του εισόδημα, τώρα μειώνει τον αναλογούντα φόρο του όπως για παράδειγμα δαπάνες για πληρωμή ενοικίου του ιδίου ή των παιδιών του που σπουδάζουν, νοσήλια, τόκοι δανείου για απόκτηση α' κατοικίας, δαπάνες για δίδακτρα φροντιστηρίων μαθημάτων μέσης εκπαίδευσης και ξένης γλώσσας κλπ.

Η φορολογική νομοθεσία, ανάλογα με την ασκούμενη φορολογική πολιτική της κάθε κυβέρνησης, κατά καιρούς διαφοροποιεί τις δαπάνες αυτές.

η) Ο χρόνος απόκτησης εισοδήματος

Γίνεται συνήθως αποδεκτό ότι σαν χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ένα διαχειριστικό έτος. Για τα φυσικά πρόσωπα συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος ανεξάρτητα αν αποκτήθηκε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους ή μηνών του έτους.

Ειδικές ρυθμίσεις προβλέπονται σε ειδικές περιπτώσεις εισοδημάτων που έχουν σχέση με την πηγή εισοδήματος ή τον τρόπο απόκτησης του (π.χ. αναδρομικά μισθωτού μετά από δικαστική απόφαση ή διαχειριστική περίοδος επιχειρήσεων που δεν συμπίπτει με το ημερολογιακό ή το γεωργικό έτος⁴¹).

3.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.4.1. ΓΕΝΙΚΑ

Υποκείμενα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

⁴¹ Παπαδάτος Κωνσταντίνος (2010): « Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) στην ελληνική οικονομία». Διδακτορική Διατριβή Πανεπιστήμιο Πατρών, τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

1. Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, απέκτησαν εισόδημα, το οποίο κατά τις διατάξεις του νόμου αποτελεί αντικείμενο του φόρου, με τις πιο κάτω διακρίσεις:

Υποκείμενα του φόρου είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν

- Ατομικώς ή από τη δραστηριότητα που ασκούν
- Από κοινού με άλλα πρόσωπα, στις περιπτώσεις
- της παραγράφου 7 του άρθρου 67 (κοινωνία που εκμεταλλεύεται αυτοκίνητα Δ.Χ., συστεγαζόμενα φαρμακεία) καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 588/1977, για τα κέρδη από ΕΠΕ που εκμεταλλεύεται λεωφορεία ενταγμένα σε ΚΤΕΛ, τα οποία ανήκουν στους εταίρους τους.

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα του φόρου ανεξάρτητα από το φύλο, την ηλικία ή την δικαιοπρακτική τους ικανότητα.

Όσον αφορά στην ιθαγένεια, σε φόρο υπόκεινται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια του. Τούτο, με την επιφύλαξη των διατάξεων, τυχόν, σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, του οποίου την ιθαγένεια έχει ο φορολογούμενος.

Όσον αφορά στην κατοικία, σε φόρο υπόκεινται για τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Κι' αυτό, επίσης, με την επιφύλαξη των διατάξεων, τυχόν σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, στο οποίο προέκυψε το εισόδημα που απόκτησε ο κάτοικος της Ελλάδας. Και στις δυο περιπτώσεις επιβάλλεται η φορολογία, αλλά προβλέπεται αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μέχρι όμως το ποσό του ελληνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της αλλοδαπής.

Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρούνται κάτοικοι της Ελλάδας⁴².

3.4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΓΓΑΜΩΝ – ΑΝΗΛΙΚΩΝ

Ειδική φορολογική μεταχείριση¹ επιφυλάσσεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι έγγαμοι ή ανήλικοι.

Καταρχήν, το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά. Όμως το εισόδημα του ενός συζύγου προσθέτεται στο εισόδημα του άλλου και φορολογείται μαζί, όταν αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον σύζυγο.

Η χωριστή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των συζύγων κάμπτεται στις περιπτώσεις που, από λόγους εύνοιας προς την οικογένεια, αναγνωρίζονται ορισμένα στοιχεία που μειώνουν τη φορολογική επιβάρυνση, τα οποία συντρέχουν στο πρόσωπο του ενός συζύγου μεταφέρονται, επειδή το εισόδημα του δεν επαρκεί, για να ελαφρύνουν φορολογικά τον άλλον σύζυγο. Επίσης, και στις περιπτώσεις που η ελάφρυνση του εισοδήματος περιορίζεται, γιατί έχει τεθεί όριο στο ποσό που εκπίπτει από το εισόδημα ή το φόρο και των δυο συζύγων.

Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του

⁴² Παπαδάτος Κωνσταντίνος (2010): « Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) στην ελληνική οικονομία». Διδακτορική Διατριβή Πανεπιστήμιο Πατρών, τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

ανήλικου προσθέεται στο όνομα του πατέρα του. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή αν αυτό έχει χάσει τη γονική μέριμνα, προσθέεται και φορολογείται στο όνομα της μητέρας του. Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από τις χαριστική παροχή² που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, φορολογείται στο όνομα του γονέα που παραχώρησε αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται ξεχωριστά το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται:

Ø Α – από την προσωπική τους εργασία ή

Ø Β' - από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από κληρονομιά ή δωρεά, εκτός από τις χαριστικές παροχές³ που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, ή

Ø Γ' - από σύνταξη που τους απονεμήθηκε, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους, ή

Ø Δ – περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από γονική παροχή ή δωρεά, εφόσον κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τον ανήλικο έχει αποβιώσει ο γονιός που έχει παραχωρήσει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

Ø Ε – από περιουσιακά στοιχεία που αντικαθιστούν άλλα που περιήλθαν στο ανήλικο ως υποκατάστατο των πιο πάνω Α - 'δ περιουσιακών στοιχείων.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, υποβάλλεται, από το νόμιμο αντιπρόσωπο του ανήλικου, χωριστή φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα⁴ το ποσό της διατροφής που επιδικάζεται ή συμφωνείται συμβολαιογραφικός και καταβάλλεται σε ανήλικο παιδί.

Αντίθετα, το ποσό της διατροφής, που επιδικάζεται ή συμφωνήθηκε και καταβάλλεται σε σύζυγο αποτελεί εισόδημα του (της).

3.4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΣΧΟΛΑΖΟΥΣΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

Η σχολάζουσα κληρονομιά, η κληρονομιά στην οποία ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή είναι γνωστός αλλά δεν την έχει αποδεχτεί, με την αυτονόητη προϋπόθεση ότι η κληρονομιά αυτή, ως ομάδα περιουσίας αποτελεί πηγή εισοδήματος (π.χ. υπάρχουν προσοδοφόρα ακίνητα, τα οποία διαχειρίζεται ο οριζόμενος από το δικαστήριο κηδεμόνας) και για αυτά τα εισοδήματα είναι υποκείμενο του φόρου⁴³.

3.4.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Υποκείμενα του φόρου είναι και τα νομικά πρόσωπα των ομόρρυθμων ή αστικών εταιρειών κερδοσκοπικών ή μη.

Επίσης, υποκείμενα του φόρου είναι και οι ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα που αποτελούν αστική εταιρεία κερδοσκοπική ή μη, ή κοινωνία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή κοινοπραξία ή αφανή εταιρεία, με τις προϋποθέσεις που αναφέρει στα άρθρα 10 και 28 του νόμου 2238/1994.

Τα φυσικά πρόσωπα διατηρούν ακέραιη τη φορολογική τους υποχρέωση για το εισόδημα που τους αντιστοιχεί, με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους, στους ακόλουθους φορείς:

- I. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται επιβατηγά ή φορτηγά δημόσιας χρήσης, μέχρι δυο οχήματα,
- II. Προσωπικές εταιρείες, με ένα (1) αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης,

⁴³ Κωνσταντίνος Τσόλης – Βασίλειος Φ.Φίλιος , «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική (2004).

- III. Συστεγαζόμενα φαρμακεία, μεταξύ φαρμακοποιών,
- IV. Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που έχουν συσταθεί με το νόμο 588/1977, από μετόχους ΚΤΕΛ για την εκμετάλλευση λεωφορείων του,
- V. Ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου – στις οποίες περιλαμβάνονται ανήλικοι -, για το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που ως ποσοστό των κερδών τους φορολογείται στα φυσικά πρόσωπα (μέχρι τρία) που έχουν την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου ή μεγάλους κοινοπραξίας, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους, καθώς και σε
- VI. Συνιδιοκτήτες που συνεκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι και δέκα όρους ολικής χωρικότητας, στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικότητα επαγγελματίες αλιείς⁴⁴.

3.5 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδημάτων των φυσικών προσώπων καλούμε το αξιόλογο μέγεθος της φορολογητέας ύλης που θα ληφθεί υπόψη για την μεταφορά των πόρων των ιδιωτικών οικονομιών προς την δημόσια οικονομία.

Είναι κατ' αρχήν το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει κατά κανόνα μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος και το οποίο αποκτιέται από τα υποκείμενα του φόρου που αναφέραμε.

Ως εισόδημα θεωρούμε τον «καρπό» που προκύπτει από την εκμετάλλευση των συντελεστών παραγωγής,(έδαφος, εργασία, κεφάλαιο)

⁴⁴ Πρωτοψάλτης Ν. - Βουστούρης Π. (2002) « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

μόνο του ή σε συνδυασμό με τους άλλους μέσα σε μία χρονική περίοδο συνήθως υπερδωδεκάμηνη.

Χαρακτηριστικό αυτής της εκμετάλλευσης είναι ότι το βασικό μέγεθος του συντελεστή ή των συντελεστών της παραγωγής στην αρχή και το τέλος αυτού του χρονικού διαστήματος παραμένει αμετάβλητο ποσοτικά⁴⁵.

⁴⁵ Πρωτοψάλτης Ν. - Βουστούρης Π. (2002) « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

4.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών και οι υπερατλαντικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων δημιούργησαν την ανάγκη υιοθέτησης ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, προκειμένου να καταστεί εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών. Έτσι, η Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε υποχρεωτικό, όλες οι **κοινοτικές** επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καταρτίζουν υποχρεωτικά τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁴⁶.

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (International Accounting Standards - IAS) και τα **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης** (International Financial Reporting Standards – IFRS) αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών, κανόνων και διαδικασιών, καθολικά αποδεκτών, για την πλήρη και ομοιόμορφη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές και τα γεγονότα της επιχείρησης θα παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η ορθή διατύπωση των οικονομικών δεδομένων μιας επιχειρηματικής μονάδας, σε μια σειρά από

⁴⁶ Βλάχος Χρήστος – Λούκα Λουκάς : « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα 2007.

οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε ο χρήστης να είναι σε θέση να διαμορφώσει σαφή αντίληψη της πραγματικής οικονομικής της κατάστασης, να προσδιορίσει τις δυνατότητες ανάπτυξής της, της μελλοντικές προοπτικές της, καθώς και τους θετικούς και αρνητικούς παράγοντες που επηρεάζουν την εξέλιξή της και τη θέση της στην αγορά. Εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους χαρακτήρα. Είναι δηλαδή, ένα σύνολο γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών και μεθόδων, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον ορθό υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητας μιας επιχείρησης, καθώς και στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, με έναν αυστηρά περιορισμένο, ομοιόμορφο και αξιόπιστο τρόπο⁴⁷.

Διευκρινίζεται πως για την περίοδο 1973 – 2000, την περίοδο δηλαδή που η IASC ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των προτύπων, τα πρότυπα που εκδίδονταν είχαν το όνομα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS). Ωστόσο από τον Απρίλιο του 2001, δηλαδή από τη στιγμή που η IASB ανέλαβε την ευθύνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων αντικαθιστώντας την IASC, τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται φέρουν τον τίτλο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ - International Financial Reporting Standards – IFRS). Παρόλα αυτά η IASB δέχεται ως νόμιμα τα λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδόθηκαν από την IASC. Συνολικά η IASC κατά την περίοδο 1973 – 2000 εξέδωσε 41 ΔΛΠ. Ωστόσο από τον Απρίλιο του 2001, όταν ανέλαβε η IASB, κάποια από τα ΔΛΠ επανεξετάστηκαν και τροποποιήθηκαν, κάποια αντικαταστάθηκαν από

⁴⁷ Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Νικόλαος, Κ.Βρουστούρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες» ,εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., ΣΟΕΛ 2008.

καινούρια ΔΠΧΠ και κάποια καινούρια ΔΠΧΠ αναπτύχθηκαν για να καλύψουν συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα που δεν είχαν εξεταστεί από τα προγενέστερα ΔΛΠ της IASC.

Σήμερα χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους. Αυτό θα συμβαίνει για μεγάλο χρονικό διάστημα, μέχρι δηλαδή την πλήρη αντικατάσταση των εβρισκόμενων σε ισχύ ΔΛΠ από τα νέα ΔΠΧΠ. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δεν έχουν αντικατασταθεί, ισχύει το ίδιο με τα πιο πρόσφατα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η δημιουργία και η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι ένα σημαντικό βήμα για την παροχή αξιόπιστης και συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης, αφού η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας και για το λόγο αυτό οφείλουν :

- Να είναι εύχρηστα, επίκαιρα και λειτουργικά.
- Να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο, για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης.
- Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους, ώστε να μην υπάρχουν περιθώρια για λάθη ή παρανοήσεις.
- Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων.
- Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση των λογιστικών καταστάσεων⁴⁸.

⁴⁸ Πρωτοψάλτης Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Ναυτεμπορική αρ.φύλ22491, Μάρτιος 2004.

4.2 ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί πολύ το ενδιαφέρον για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εξαιτίας σημαντικών αλλαγών στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, που είχαν ως συνέπεια το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας να αποκτήσει ιδιαίτερο βάρος.

Μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιουργήθηκε η σύγχρονη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια απευθύνθηκε, μέσω της Κεφαλαιαγοράς, στο ευρύ επενδυτικό κοινό.

Συγκεκριμένα, στις αρχές της δεκαετίας του '70, το εμπόριο και γενικότερα η οικονομία, άρχισαν να αποκτούν όλο και περισσότερο πολυεθνικό χαρακτήρα. Μάλιστα, ο πολυεθνικός αυτός χαρακτήρας δεν περιορίστηκε μόνο στον τομέα του εμπορίου, αλλά και στις επενδύσεις και στην άντληση κεφαλαίων. Έτσι, στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης των κεφαλαιαγορών και ολόκληρης της οικονομίας, ξεκίνησε η ανάπτυξη των διεθνών αγορών χρήματος και κεφαλαίου, η επιχορήγηση των διεθνών επενδύσεων και γενικότερα η ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην αλλοδαπή.

Ωστόσο, το διαφορετικό λογιστικό καθεστώς και οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται σε κάθε χώρα, αποτελούσαν ανασταλτικό παράγοντα για τις επιχειρήσεις, αφού για να εισέλθουν στις διεθνείς χρηματαγορές ήταν αναγκασμένες να συντάσσουν πολλαπλές οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το λογιστικό καθεστώς της κάθε χώρας⁴⁹.

⁴⁹ Τσόλης Κ. - Φίλιος Β. (2008): «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Επίσης, έντονα προβλήματα αντιμετώπισαν και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν θυγατρικές σε διάφορες χώρες στο εξωτερικό, αφού δαπανούσαν χρόνο και χρήμα, για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων για όλες τις εταιρίες του ομίλου.

Εκτός όμως από τις επιχειρήσεις, προβλήματα αντιμετώπισαν και οι επενδυτές, οι οποίοι άρχισαν να έχουν διεθνή προσανατολισμό, επενδύοντας κεφάλαια όχι μόνο σε εγχώριες αλλά και αλλοδαπές επιχειρήσεις. Η έλλειψη όμως μιας διεθνούς κοινής λογιστικής προκάλεσε προβλήματα στους επενδυτές, αφού ήταν δύσκολο να συγκρίνουν τις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, αφού το λογιστικό καθεστώς ήταν διαφορετικό από χώρα σε χώρα, με αποτέλεσμα να μην αποκτούν αξιόπιστη, σωστή και ακριβή πληροφόρηση.

Κατά συνέπεια, άρχισε να γίνεται έντονη η ανάγκη για διεθνή λογιστική εναρμόνιση, τόσο για τους επενδυτές όσο και για τις οικονομικές μονάδες. Έτσι λοιπόν, κάτω από την πίεση για κοινή διεθνή λογιστική γλώσσα, έκαναν την εμφάνιση τους η IASC και τα ΔΛΠ⁵⁰.

4.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη για διεθνή λογιστική τυποποίηση. Έγινε λοιπόν αντιληπτό ότι βασική προϋπόθεση για την κατάρτιση ομοιόμορφων, αληθινών και αξιόπιστων καταστάσεων, δεν είναι οι κανόνες περί καταρτίσεώς τους, αλλά η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου τους και του τρόπου λειτουργίας των λογαριασμών από τους οποίους διαμορφώνονται.

⁵⁰ Σακέλλης Ε. (2002): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα.

Επιπλέον έγινε αντιληπτό ότι με την τυποποίηση της λογιστικής εργασίας, της λογιστικής απεικόνισης εξασφαλίζεται η αξιόπιστη σύγκριση του οικονομικού αποτελέσματος τόσο για την ίδια την επιχείρηση όσο και για τον κλάδο στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται.

Οι πρώτες προσπάθειες τυποποίησης της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το 1934 δημιουργήθηκε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία στη συνέχεια εξελίχθηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό, που στόχο είχε τη λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για τη διάθεση μεγάλων κονδυλίων για την έρευνα και τη λειτουργία των σχετικών οργάνων. Για το λόγο αυτό το 1938 η SEC δίνει τις αρμοδιότητές της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια μπορούσε να διαθέσει αλλά και θα διέθετε την απαιτούμενη ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών. Παρ' όλα αυτά, δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα για τη λογιστική τυποποίηση, αλλά τη λύση δίνει το 1972 το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ, το FASB (Financial Accounting Standards Board).

Στα υπόλοιπα κράτη επικρατούσαν τα τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις ανάγκες κάθε χώρας, που ήταν ανάλογες με την οικονομική της ανάπτυξη και το πολιτικό της σύστημα. Το 1973 δημιουργήθηκε στο Λονδίνο η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), από αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Το 1997 το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο ενθάρρυνε την υποστήριξη των ΔΛΠ, ενώ το 1999 ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Διεργησιών. Στις αρχές του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο

στη σύνοδο της Λισσαβόνας διαπιστώνει την ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών προτύπων στην Ευρωζώνη και αποφασίζει την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων σε κεφαλαιαγορές ευρωπαϊκών επιχειρήσεων έως το 2005. Το ίδρυμα IASC συνδέεται με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), ενώ παράλληλα παραμένει ανεξάρτητος ρυθμιστής προτύπων λογιστικής, με έδρα το Λονδίνο, και μέχρι το 2001 εξέδωσε σαράντα πρότυπα (ΔΛΠ – International Accounting Standards). Το 2001 η IASC ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικανικού FASB άλλαξε την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του 2001 σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), η οποία και επικύρωσε τα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα καθώς και τις διερμηνείες της ΜΕΔ. Μετά τον Μάρτιο του 2002 τα εφεξής εκδιδόμενα πρότυπα μετονομάζονται ΔΠΧΠ⁵¹.

4.4 ΚΥΡΙΑ ΌΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου, που πραγματοποιήθηκε το Μάιο του 2000, τα μέλη της IASC δημιούργησαν μια νέα οργανωτική δομή, η οποία μέχρι και σήμερα απαρτίζεται κυρίως από τέσσερα όργανα : την IASB, την IASCF, την SAC και την IFRIC. Η IASB αποτελεί ένα ανεξάρτητο σώμα το οποίο αναπτύσσει τα λογιστικά πρότυπα και ορίζεται και επιβλέπεται από μια ομάδα επιτρόπων (trustees), που απαρτίζουν την IASCF. Παράλληλα, η IASB υποστηρίζεται από δύο

⁵¹ Φίλος Ιωάννης (2003): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

όργανα, το Συμβουλευτικό Συμβούλιο (SAC), και την Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC). Αναλυτικότερα:

4.4.1 Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), ιδρύθηκε στις 29/06/1973 ύστερα από συμφωνία 16 επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Αυστραλίας, Καναδά, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, Μεξικού, Ολλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιρλανδίας και ΗΠΑ). Η IASC ήταν ένας ανεξάρτητος ιδιωτικός οργανισμός, ο οποίος ήταν υπεύθυνος για την έκδοση και ανάπτυξη των ΔΛΠ (IAS). Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της IASC είναι :

- Ø Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις.
- Ø Η προώθηση της χρήσης και της κατά γράμμα εφαρμογής αυτών των προτύπων
- Ø Η προσπάθεια σύγκλισης των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Η επιτροπή αποτελείται σήμερα από 22 μέλη, τα οποία ονομάζονται θεματοφύλακες και είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκησή της. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μια ευρεία διεθνής βάση, τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Συγκεκριμένα:

- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από τη Βόρειο Αμερική
- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ευρώπη
- Ø Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού
- Ø Τέσσερις θεματοφύλακες προέρχονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, ώστε να επιτυγχάνεται γεωγραφική ισορροπία.

Η δημιουργία της IASC και τα πρώτα λογιστικά πρότυπα(ΔΛΠ) που εξέδωσε τις δεκαετίες του 1970 και 1980, ήταν ένα σημαντικό βήμα για την διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Παρόλα αυτά, από τα μέσα της δεκαετίας του 1980 , η IASC άρχισε να δέχεται σφοδρή κριτική σχετικά με την ποιότητα των ΔΚΠ που εξέδιδε. Είναι γεγονός πως τα αρχικά ΔΛΠ, επέτρεπαν στις επιχειρήσεις που τα εφάρμοζαν πολλές εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και γενικότερα προσέφεραν μεγάλη ευελιξία. Με άλλα λόγια, η IASC τις δύο πρώτες δεκαετίες της λειτουργίας της, εξέδιδε <<συναινετικά>> λογιστικά πρότυπα που κατά βάση ήταν το σύνολο αποδεκτών λογιστικών πρακτικών διαφόρων χωρών.

Ωστόσο, αφού η IASC ήταν ένας ανεξάρτητος ιδιωτικός οργανισμός, δεν είχε την εξουσία να επιβάλλει την εφαρμογή των ΔΛΠ σε κάποια χώρα. Έπρεπε να πείσει τη διεθνή λογιστική κοινότητα για την αξία των

προτύπων της. Παρόλα αυτά, τα ΔΛΠ που εκδίδονταν από την IASC στις δεκαετίες '70 και '80 ήταν χαμηλής ποιότητας, επέτρεπαν πολλές εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και συνεπώς δεν επέφεραν συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις. Όλα αυτά έκαναν τα ΔΛΠ, τις δεκαετίες '70 και '80 να μην έχουν παγκόσμια αναγνώριση και αποδοχή. Έτσι ως απάντηση στις κριτικές που δέχτηκε, η IASC το 1987 ξεκίνησε ένα σχέδιο με το όνομα Comparability & Improvement Project προκειμένου να βελτιώσει την ποιότητα των ΔΛΠ και συνεπώς την παγκόσμια αποδοχή τους. Τελικά το σχέδιο ολοκληρώθηκε με επιτυχία το 1993 και είχε ως αποτέλεσμα να βελτιώσει σημαντικά την ποιότητα των ΔΛΠ, αφού υιοθετήθηκε μια περισσότερο ομοιόμορφη προσέγγιση στα λογιστικά ζητήματα, εγκαταλείποντας την ευελιξία που τα διέκρινε⁵².

4.4.2 ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB)

Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), του οποίου μητρική εταιρία θεωρείται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), είναι ένα ανεξάρτητο σώμα με έδρα το Λονδίνο, το οποίο έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των ΔΠΧΠ.

Η IASC έχοντας ως στόχο την παγκόσμια αναγνώριση των προτύπων της, αποφάσισε στα τέλη της δεκαετίας του '90, να θέσει σε εφαρμογή ένα σχέδιο που προέβλεπε την ολική ανασυγκρότησή της. Αποτέλεσμα του σχεδίου αυτού ήταν την 01/04/2001 η IASC να δώσει τη θέση της σε ένα νέο οργανισμό την IASB.

⁵² Φίλος Ιωάννης (2003): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Αποτελείται από 14 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μέλη μερικής απασχόλησης (από την 1^η Ιουλίου 2012 τα μέλη θα αυξηθούν σε 16), από τους οποίους ένας ορίζεται ως πρόεδρος και έχει μέχρι δύο αντιπροέδρους. Από τις 2 Ιουλίου 2009 και μετά τα μέλη του IASB διορίζονται αρχικά για 5 έτη, με δυνατότητα ανανέωσης για άλλα τρία έτη. Ο πρόεδρος και οι αντιπρόεδροι μπορούν να διοριστούν και για δεύτερη πενταετή θητεία, με την προϋπόθεση ότι η συνολική διάρκεια δε θα ξεπερνά τα δέκα έτη⁵³.

Τα μέλη του σώματος επιλέγονται από την IASC και κριτήριο της επιλογής είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ, καθώς και των Προσχεδίων των Προτύπων (Exposure Draft). Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, η IASB πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

Οι σκοποί της IASB σύμφωνα με το καταστατικό της είναι :

- Ø Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- Ø Να προωθεί την παγκόσμια εφαρμογή και τήρησή τους.

⁵³ Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

- Ø Να λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες για οικονομική πληροφόρηση που προκύπτουν τόσο για τις μεγάλες όσο και για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις
- Ø Να προωθεί τη σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

4.5 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω⁵⁴.

4.5.1 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα

⁵⁴ Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

των εταιριών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι, κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

4.5.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές της συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό απεικονίζεται στις οικονομικές της καταστάσεις.

4.5.3 ΑΡΧΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ — ΕΞΟΔΩΝ

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Επίσης τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη⁵⁵.

⁵⁵ Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

4.5.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση, λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους.

4.5.5 ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί:

- Μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας.
- Μεταβολή που απαιτείται από τα ΔΛΠ.

4.5.6 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΛΟΤΗΤΑ

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία ίδιας φύσης. Η παράληψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών⁵⁶.

⁵⁶ Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

4.5.7 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, εσόδων-εξόδων, ζημιών-κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο ΔΛΠ 1.

4.5.8 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα⁵⁷.

4.6 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουν μελετηθεί από ειδικούς σε βάθος. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση τους θα διευκολύνει τις

⁵⁷ Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

συγκρίσεις της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν οι συμφωνίες εξαγωγών και συγχωνεύσεων. Σε θεωρητικό επίπεδο έχουν καταγραφεί επιχειρήματα τόσο υπέρ όσο και κατά της εφαρμογής τους.

4.6.1 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Αναλύοντας τα θεωρητικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ διαπιστώνουμε ότι έχουν καταγραφεί τόσο για τους επενδυτές και γενικότερα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσο και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν.

Από την πλευρά των επενδυτών και γενικότερα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων τα πλεονεκτήματα σχετίζονται με την πεποίθηση ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα φέρουν μεγαλύτερη διαφάνεια, συγκρισιμότητα και γενικότερα ποιότητα στις οικονομικές καταστάσεις, με απώτερο σκοπό τη διευκόλυνση των επενδυτικών αποφάσεων.

Επίσης, με την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ οι οικονομικές καταστάσεις έχουν αναβαθμιστεί, αφού είναι περισσότερο ακριβείς, έγκυρες και αξιόπιστες και οι ασυμμετρίες στις πληροφορίες (Info asymmetry) έχουν μειωθεί, η πληροφόρηση των επενδυτών έχει αυξηθεί και συνεπώς το ρίσκο τους κατά τη λήψη των επενδυτικών αποφάσεων έχει μειωθεί [Armstrong et al (2010), Ball (2006) και Palea (2007)]. Επίσης, το γεγονός ότι η λογιστικές πληροφορίες που προσφέρουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν μένουν στάσιμες, αλλά συνεχώς αναβαθμίζονται αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα αφού προσαρμόζονται συνεχώς στα νέα δεδομένα και ακολουθώντας πάντα τις πραγματικές ανάγκες και υπολογίζοντας τις συνθήκες της κεφαλαιαγοράς, όπως αυτή διαμορφώνεται σε διεθνές επίπεδο.

Επιπλέον, η ύπαρξη μιας διεθνούς λογιστικής γλώσσας θα βοηθήσει τους επενδυτές και τους αναλυτές να κατανοήσουν καλύτερα τις οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών επιχειρήσεων, αφού θα μειωθούν σε μεγάλο βαθμό οι δυσκολίες που για πολλά χρόνια αντιμετώπιζαν. Συγκεκριμένα οι επενδυτές και οι αναλυτές θα μπορούν να μελετούν και να συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες εξοικονομώντας χρόνο, αφού πλέον δεν θα είναι απαραίτητη η κατανόηση, ερμηνεία και επεξεργασία διαφορετικών λογιστικών καθεστώτων⁵⁸.

Εκτός όμως από τους επενδυτές και οι ίδιες οι επιχειρήσεις θα ωφεληθούν από τη νέα αυτή λογιστική μετάβαση και αυτό γιατί με τη χρήση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα μειωθεί ο χρόνος και το κόστος που απαιτούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Είναι γνωστό πως οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποκομίσουν οικονομικά, στρατηγικά, εμπορικά οφέλη αναζητούν τρόπους για να εισάγουν τις μετοχές τους σε ξένες χρηματιστηριακές αγορές. Ωστόσο το γεγονός ότι σε κάθε χρηματιστήριο υπήρχαν διαφορετικές απαιτήσεις και κανονισμοί για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ανάγκαζε τις επιχειρήσεις να συντάσσουν διαφορετικά σελτ οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με τις απαιτήσεις του κάθε χρηματιστηρίου. Έτσι η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα μειώσει το χρόνο και το κόστος προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια.

Παράλληλα και οι πολυεθνικές οικονομικές μονάδες που έχουν θυγατρικές σε διάφορες χώρες, αναμένεται να εξοικονομήσουν χρόνο και χρήμα για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

⁵⁸ Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

Συγκεκριμένα η σύνταξη ενός κοινού σετ λογιστικών προτύπων για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, ανεξαρτήτως της χώρας εγκατάστασής τους, θα μειώσει καθοριστικά τις προσαρμογές των λογαριασμών των θυγατρικών πριν την εισαγωγή τους στους ενοποιημένους λογαριασμούς του ομίλου⁵⁹.

Παράλληλα, η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα συμβάλλουν θετικά και στη Διοίκηση των επιχειρήσεων, αφού θα δώσουν την ευκαιρία σε αυτούς που τη διοικούν να συγκρίνουν την απόδοσή της με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου, τόσο σε εγχώριο όσο και σε διεθνές επίπεδο. Κατά συνέπεια, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων θα διευκολυνθούν σημαντικά στη λήψη αποφάσεων.

Ταυτόχρονα η λογιστική μετάβαση πιστεύεται ότι θα αυξήσει την αναγνωρισιμότητα των προϊόντων και των σημάτων κατατεθέντων των επιχειρήσεων και επομένως και τις πωλήσεις τους.

4.6.2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Όπως είναι λογικό μια τέτοια αλλαγή, όπως είναι αυτή των ΔΛΠ δε θα μπορούσε να μη συνοδευτεί και από φόβους, ενστάσεις και ανησυχίες. Η ευρεία εφαρμογή ενός κοινού λογιστικού καθεστώτος, ακόμα και αν πρόκειται για υψηλής ποιότητας πρότυπα όπως είναι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, δε σημαίνει πως από μόνη της θα επιφέρει οφέλη στους επενδυτές και στις επιχειρήσεις. Μπορεί η IASB να είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, όμως δεν μπορεί να αναγνωρίσει την εφαρμογή τους στη πράξη, ούτε να επιβάλλει κυρώσεις στις επιχειρήσεις που δεν τα

⁵⁹ Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

εφαρμόζουν σωστά. Έτσι υπάρχει ο κίνδυνος να εφαρμοστούν μόνο στο όνομα και όχι στην πράξη.

Εκτός όμως από τον κίνδυνο την μη σωστής εφαρμογής τους, η λογιστική αυτή μετάβαση πιθανότατα να επιφέρει γενικότερα προβλήματα τόσο εντός όσο και εκτός των επιχειρήσεων. Δύο από τα σημαντικότερα προβλήματα που θα κληθούν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η πολυπλοκότητα και το υψηλό τους κόστος. Μάλιστα αν υπολογίσουμε και το ότι τα νέα πρότυπα αντιμετωπίζουν ζητήματα από μια γενικότερη ματιά, χωρίς να ρυθμίζουν ιδιαίτερες λεπτομέρειες αυτό κάνει τα πράγματα ακόμα πιο δύσκολα.

Η πολυπλοκότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και η δυσκολία κατανόησης των διατάξεών τους, συνδέεται άμεσα με το κόστος εφαρμογής τους. Το χαμηλό επίπεδο γνώσης του προσωπικού των επιχειρήσεων σε σχέση με τα ΔΛΠ θα της αναγκάσει να υποστούν το κόστος της επιμόρφωσής του ή και να προσλάβουν καινούργιο. Ταυτόχρονα, δεδομένου ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ συνεχώς μεταβάλλονται και τροποποιούνται επιβάλλει τη συνεχή ενημέρωση των επιχειρήσεων και τη διαρκή εκπαίδευση του προσωπικού τους, γεγονός που θα αυξήσει ακόμα περισσότερο το κόστος εφαρμογής τους.

Παράλληλα, αντίστοιχα προβλήματα με τις επιχειρήσεις θα αντιμετωπίσουν και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αφού το χαμηλό επίπεδο γνώσης των ΔΛΠ θα δημιουργήσει την ανάγκη εκπαίδευσης του επενδυτικού και όχι μόνο κοινού, προκειμένου να ανταποκριθούν στις νέες απαιτήσεις και να ερμηνεύουν ορθά τις οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, δεδομένου ότι οι εργαζόμενοι θέλουν να αισθάνονται ασφαλείς σε σχέση με την εργασία τους, η λογιστική αυτή μετάβαση της επιχείρησης στα ΔΛΠ θα ερμηνευτεί από τους εργαζόμενους ως απειλή

για τη θέση τους. Παράλληλα το ενδεχόμενο οι εργαζόμενοι να αναλάβουν καινούρια ή διαφορετικά καθήκοντα, τους δημιουργεί επιπλέον ανασφάλεια, σχετικά με το αν έχουν καλή γνώση του αντικειμένου ή αν θα μπορούν να την αποκτήσουν γρήγορα, έτσι ώστε να ανταποκριθούν στα νέα τους καθήκοντα.

Ακόμα, υπάρχει ο κίνδυνος ότι οι χώρες που είναι περισσότερο ανεπτυγμένες οικονομικά θα αναλάβουν ηγετικό ρόλο στην ανάπτυξη των ΔΛΠ, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τις ανάγκες των υπόλοιπων χωρών. Έτσι αν τα πρότυπα αναπτύσσονται προς όφελος των ανεπτυγμένων χωρών, δε θα ταιριάζουν ή θα είναι άσχετα για τις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες⁶⁰.

4.7 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα στις τρεις παρακάτω περιπτώσεις:

Α) Στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με το άρθρο 4 του κανονισμού 1606/2002/ΕΚ και τον Ν.3229/2004

Β) Στη σύνταξη των ετήσιων ατομικών (απλών) οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών, σύμφωνα με το Ν.3229/2004

Γ) Στη σύνταξη των απλών και ενοποιημένων ενδιάμεσων (τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων) οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το Ν.3301/2004. Με το νόμο αυτό η ελληνική νομοθεσία επέκτεινε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών.

⁶⁰ Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

Επομένως από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις, προκύπτει πως η χώρα μας διαθέτει, από το 2005 και μετά, ένα δυαδικό λογιστικό σύστημα.

Πριν από τη 1^η Ιανουαρίου 2005 όπου και έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες επιχειρήσεις των χωρών της ΕΕ, θα μπορούσαμε να πούμε ότι όσον αφορά τα θέματα λογιστικής τυποποίησης επικρατούσε αταξία και έλλειψη συνοχής. Η κάθε χώρα ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική και πολιτική της κατάσταση, ο βαθμός ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών αλλά και οι επιρροές που είχε από άλλες χώρες, εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα.

Τα πρότυπα από χώρα σε χώρα είχαν διαφορετικό ύφος και ποιότητα, καθώς και σε πολλές περιπτώσεις σχηματίζονταν και για διαφορετικούς σκοπούς. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι δύο ήταν τα βασικά ρεύματα που επηρέασαν τη δημιουργία των προτύπων της κάθε χώρας. Στο ένα στρατόπεδο οι χώρες ενστερνίζονταν τη γαλλογερμανική αντίληψη, όπου οι λογιστικοί κανόνες είναι πολύ λεπτομερείς, κωδικοποιημένοι και υψηλά διαδικαστικοί και σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες, οι οποίες ελέγχουν την κερδοφορία των επιχειρήσεων και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό ρόλο. Η άλλη αντίληψη, αυτή των αγγλοσαξόνων θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού, το οποίο είναι αυτό που καθημερινά παίρνει τις αποφάσεις για την αγορά ή την πώληση μετοχών και προσπαθεί να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις ενός τόσο ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Στην αντίληψη αυτή είναι ελάχιστη η κωδικοποίηση, τα λογιστικά πρότυπα είναι περισσότερο ανεπτυγμένα και ανταποκρίνονται στις ανάγκες των επενδυτών για υψηλής ποιότητας οικονομικές καταστάσεις. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει επηρεάσει πολλές χώρες όπως το Ηνωμένο

Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τον Καναδά και την Αυστραλία, αλλά έχει επηρεαστεί και η ίδια από τα αμερικανικά πρότυπα. Ωστόσο η Ελλάδα όπως και οι περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης (Γερμανία, Γαλλία, Ιταλία, Αυστρία, Βέλγιο κ.α.), έχουν επηρεαστεί κυρίως από το γαλλογερμανικό πρότυπο. Τα ΔΛΠ έχουν στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, ωστόσο είναι επηρεασμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική προσέγγιση που φαίνεται να κατευθύνει την πορεία και το περιεχόμενο των προτύπων⁶¹.

Πριν από την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ, στην Ελλάδα επικρατούσε ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι επίσημος, αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας καθώς και στις αρχές και στους κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Γενικότερα θα λέγαμε ότι πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ, το καθεστώς της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, το διέκρινε η πανσπερμία διατάξεων, που μερικές φορές ήταν αλληλοσυγκρουόμενες, η έλλειψη συνοχής και ο έντονος φορολογικός προσανατολισμός.

Στην κορυφή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ – Greek General Chart of Accounts), που ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα ΠΔ 1123/1980, του οποίου οι διατάξεις σε πολλά σημεία συγκλίνουν με αυτές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η εφαρμογή του έγινε υποχρεωτική με το ΠΔ 186/1992 (άρθρο 7) για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Φυσικά εκτός από το ΕΓΛΣ συναντώνται και τα

⁶¹ Νομική Βιβλιοθήκη, (2006): « Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 2005».

αντίστοιχα κλαδικά σχέδια, όπως για παράδειγμα το τραπεζικό. Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και μετά τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ. Ακολουθεί ο βασικός νόμος για την λειτουργία των Ανωνύμων Εταιριών (Ν 2190/1920), ο οποίος περιέχει τις κύριες διατάξεις λογιστικής τυποποίησης των ΑΕ, όπως για παράδειγμα ποιες είναι οι λογιστικές καταστάσεις, τη δομή του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Είναι γεγονός πως η Ελλάδα με την υιοθέτηση του ΕΓΛΣ και την εισαγωγή των λογιστικών οδηγιών της ΕΕ (4^η και 7^η) στο εσωτερικό της δίκαιο, βελτίωσε σημαντικά το επίπεδο της λογιστικής και εναρμονίστηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό με το γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο. Παράλληλα η εισαγωγή της πληροφορικής και η μηχανογράφηση των λογιστηρίων, έδωσε σύγχρονο χαρακτήρα στη λογιστική της χώρας μας. Μέχρι τότε η βασική προτεραιότητα των λογιστηρίων ήταν να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Στη συνέχεια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ- ΠΔ 186/1992), όπου συναντάμε διατάξεις σχετικά με τον τρόπο τεκμηρίωσης των λογιστικών γεγονότων και τις διατάξεις της λογιστικής τυποποίησης. Τέλος, κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουμε τον κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994) καθώς και μια σειρά μικρότερης σημασίας νομοθετήματα όπως το ΠΔ 299/2003 για τις αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων. Θα πρέπει να τονιστεί η ιδιαίτερη σημασία που είχαν το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, αλλά και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, που προσπαθούσαν να δώσουν λύσεις σε διάφορα λογιστικά θέματα που

προέκυπταν με την πάροδο των χρόνων , προκαλώντας έτσι την εισαγωγή λογιστικών προτύπων⁶².

Η Ελληνική Πολιτεία εναρμονίσθηκε στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αρχικά με τον Ν 2992/2002 και στη συνέχεια με ένα πλήθος άλλων νόμων που προσαρμόζουν την Ελληνική Νομοθεσία στις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Πιο αναλυτικά ο κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1606/2002/ΕΚ/19.07.2002 που αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ ορίζει τα παρακάτω:

- Ø Η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα λαμβάνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα υιοθετούμενα ΔΛΠ δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (άρθρο 3).
- Ø Από 01/01/2005 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετούμενα ΔΛΠ. Τα κράτη-μέλη δύναται να επεκτείνουν την υποχρέωση και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις ενοποιημένες ή και στις ετήσιες καταστάσεις των μη εισηγμένων εταιριών (άρθρο 5).
- Ø Ο παρών Κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέλη του και ισχύει άμεσα σε κράτος-μέλος (άρθρο 11).

⁶² Νομική Βιβλιοθήκη, (2006): « Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 2005».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 2015-16

Για τα νομικά πρόσωπα επέρχονται οι εξής αλλαγές:

- Αυξάνεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος από 26% σε 29%:
- Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., ΕΠΕ, ΙΚΕ)
- Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες, τους συνεταιρισμούς (εκτός των αγροτικών), τις κοινοπραξίες και τις λοιπές νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- Παραμένουν ως έχουν οι συντελεστές και η κλίμακα φορολογίας :
- Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες, τους συνεταιρισμούς (εκτός των αγροτικών), τις κοινοπραξίες και τις λοιπές νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Ειδικότερα, αυτά τα νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα :
- Φορολογητέο εισόδημα 50.000 ευρώ, συντελεστής 26%
- Φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000 ευρώ, συντελεστής 33%
- Στους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις ομάδες παραγωγών που εξακολουθούν να φορολογούνται με συντελεστή 13%.

5.2 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ

Σε ό,τι αφορά τους συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, αυξήθηκε στο 100%

από 80% ο συντελεστής των κεφαλαιουχικών εταιρειών, των κοινοπραξιών που δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες, των συνεταιρισμών και ενώσεων συνεταιρισμών και των λοιπών νομικών οντοτήτων, ενώ για τις προσωπικές εταιρείες, τις κοινωνίες, τις αστικές εταιρείες, τις συμμετοχικές, τις αφανείς και τις κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών αυξήθηκε ο συντελεστής στο 75% από 55%, αλλά ειδικά και μόνο για τα εισοδήματα και τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος 2015.

5.3 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής Ορίζεται ρητά, ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα. Διευκρινίζεται, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η άτυπη ένωση

ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εισόδημα από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση κοινοχρήστων χώρων σε ακίνητα, καθ' όσον το εισόδημα αυτό φορολογείται στο όνομα των ιδιοκτητών των διηρημένων ιδιοκτησιών κατά το ποσοστό συμμετοχής καθενός στους κοινόχρηστους χώρους βάσει του κανονισμού της πολυκατοικίας και οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες επιμερίζονται στα μέλη της ένωσης. Σε περίπτωση όμως που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι η δήλωση φορολογίας υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 8 του ίδιου νόμου. Για τον υπολογισμό της εκπνοής της προθεσμίας αυτής εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.4174/2013. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος από 1.01.2014 έως 31.12.2014 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.06.2015, ενώ με φορολογικό έτος από 1.07.2014 έως 30.06.2015 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.12.2015. Αντίστοιχα, ημεδαπή Α.Ε. που ανήκει σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπή εταιρεία και χρησιμοποιεί το φορολογικό έτος αυτής που λήγει στις 30.11.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.05.2016. Διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση, για το φορολογικό έτος πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ.1084/24.03.2014 εγκύκλιο, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των

αρμόδιων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), ενώ για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της εταιρείας. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 και η οποία τίθεται σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.11.2015 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.01.2015 έως 13.05.2015). Αντίστοιχα, σε περίπτωση που το φορολογικό έτος της Α.Ε. λήγει στις 30.06.2015 και τεθεί σε εκκαθάριση στις 15.09.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.03.2016 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.07.2015 έως 14.09.2015). Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μετά την έκπτωση: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013. Επισημαίνεται, ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και πριν από την έκπτωση των παραπάνω ποσών (περιπτώσεις α', β' και γ') αφαιρείται το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στα πλαίσια των διατάξεων του ν.3908/2011 (φορολογική απαλλαγή ν.3908/2011), καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν. 4030/2011 (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), για επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων. Όσον αφορά στη σειρά έκπτωσης των φόρων που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α', β' και γ' και δεδομένου, ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.3 του ν.4172/2013 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιωδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994, για την ερμηνεία των οποίων έχουν εκδοθεί οι δεσμευτικές για τη Διοίκηση υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό

φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια του φόρου που παρακρατήθηκε (περίπτωση α'), περιλαμβάνεται τόσο ο φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος που παρακρατήθηκε από τη μεσολαβούσα τράπεζα ως φορέα πληρωμής στο εισόδημα από τόκους αλλοδαπής, καθώς και τυχόν παρακρατηθείς φόρος στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής, όσο και ο φόρος που είχε παρακρατηθεί σε εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, τα οποία εμφανίσθηκαν σε λογαριασμό αποθεματικού (κατά το μέρος που δεν διανεμήθηκαν) και τα οποία σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής τους θεωρούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων). Για παράδειγμα, ημεδαπή Α.Ε. που έχει αποκτήσει εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 και τα οποία εμφανίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού (ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό), σε περίπτωση που με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων προβεί στη διανομή ή κεφαλαιοποίηση ολόκληρου ή μέρους αυτού, εντός του έτους 2014, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 και του άρθρου 64 (περί παρακράτησης φόρου 10%) του ν.4172/2013. Επομένως, στην περίπτωση αυτή το εν λόγω αποθεματικό αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπάγεται σε φορολογία στο φορολογικό έτος 2014, συναθροιζόμενο με

τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας και ο φόρος που παρακρατήθηκε θα εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος⁶³.

Προκαταβολή ΦΠΑ

Σύμφωνα με τη διάταξη, το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στο σύνολο των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται με οποιονδήποτε τρόπο και ιδίως μέσω χρήσης πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας, ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), τραπεζικής κατάθεσης σε εξόφληση τιμολογίου ή τραπεζικής επιταγής, δεσμεύεται από την τράπεζα και αποδίδεται κατευθείαν στο Δημόσιο εντός 5 ημερών από τη διενέργεια της πληρωμής. Σε περίπτωση φορολογουμένων που υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ, η τράπεζα χορηγεί βεβαίωση για το εισπραχθέν ποσό ΦΠΑ, ώστε να υπολογίζεται στη δήλωση του φορολογουμένου. Για τις υπηρεσίες αυτές τα τραπεζικά ιδρύματα δεν χρεώνουν δαπάνες ή οποιαδήποτε αμοιβή. Με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης της παρούσας παραγράφου, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικά με την απόδοση και την επιστροφή ΦΠΑ.

5.4 ΝΟΜΟΣ 4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α΄ με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Με το νόμο αυτό

⁶³ mbhomeworks.blogspot.com/2012/02/blog-post_3317.html

καταργείται, μεταξύ άλλων, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012), το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38. Ιδιαίτερα σε ότι αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καταργείται επίσης ρητά και κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει αυτών των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύσαντος Π.Δ. 186/1992.

Ο νόμος 4308/2014 αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Περιλαμβάνει επίσης τέσσερα παραρτήματα.

Α: Ορισμοί,

Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

Γ: Σχέδιο λογαριασμών και

Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στην εισηγητική έκθεση προς την Βουλή για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ν. 4308/2014) αναφέρεται ότι το νομοθέτημα αυτό «ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Το νομοθέτημα στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό - ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες

οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.» Ο νόμος αυτός περιλαμβάνει σε ένα κείμενο τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, έκδοσης των στοιχείων, τα θέματα απογραφής, αποτίμησης και γενικά τις λογιστικές υποχρεώσεις. Ενσωματώνεται θα μπορούσαμε να πούμε, σε ένα κείμενο ο ΚΒΣ και το ΕΓΛΣ αλλά σύμφωνα πλέον με τις ευρωπαϊκές οδηγίες που εν τω μεταξύ ανέπτυξε η ΕΕ.

Παραθέτουμε ακολούθως για κατανόηση βασικές αρχές που ισχύουν σχετικά με την τήρηση των βιβλίων (λογιστικών αρχείων) και τη φορολογία:

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων Οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Άρθρο 8 ΚΦΕ. Κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Αρχή του δικαιολογητικού Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Άρθρο 5 § 5 ΕΛΠ. Δηλαδή για όλα τα έσοδα και τις δαπάνες και όλες γενικά τις πράξεις της οντότητας, πρέπει να υπάρχει δικαιολογητικό παραστατικό που να αποδεικνύει και να θεμελιώνει την κάθε συναλλαγή.

Αρχή του δεδουλευμένου Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια,

σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου. Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Τονίζεται ότι η αρχή του δουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού. Ένα έξοδο καταχωρείται και βαρύνει τη χρήση που αφορά και όχι την χρήση στην οποία εξοφλείται. Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 25 των ΕΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα. Τα έσοδα ανήκουν στη χρήση στην οποία τα αγαθά παραδίδονται ή οι υπηρεσίες παρέχονται. Ακόμα μπορούμε να αναφέρουμε ότι τα έσοδα και οι δαπάνες ανήκουν στη χρήση που το τίμημα καθίσταται απαιτητό, ανεξάρτητα του χρόνου της είσπραξης ή πληρωμής του τιμήματος αυτού, είτε αυτό καταβάλλεται προκαταβολικά είτε σε δόσεις είτε οφείλεται.

Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσο η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σχετική εκτίμηση, η διοίκηση της οντότητας οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον. Η εκτίμηση

πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Άλλες γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων – Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Ως λογιστικές πολιτικές νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. – Συγκρισιμότητα. Τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου. – Σαφήνεια σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων – Σύνεση στην επιμέτρηση των στοιχείων. Η αρχή της σύνεσης προϋποθέτει υπολογισμούς με λογική αναφορά και με στήριξη σε αξιόπιστα στοιχεία και δεδομένα αποκλείοντας ουσιαστικά και μη λαμβάνοντας υπόψη ακραίες εκτιμήσεις. Στόχος της αρχής αυτής είναι τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και τα έσοδα να μην είναι υπερεκτιμημένα και αντιστοίχως οι υποχρεώσεις και τα έξοδα να μην είναι υποτιμημένα. – Αναγνώριση όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών. Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (π.χ. αποσβέσεις, απομειώσεις κ.λπ.) αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία⁶⁴.

5.5 ΝΟΜΟΣ 4172/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με το Νόμο (αριθ. 4172/2013) που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 167/Α/2013) με θέμα «Φορολογία Εισοδήματος,

⁶⁴ mbhomeworks.blogspot.com/2012/02/blog-post_3317.html

επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» και ο οποίος αποτελείται από τρία τμήματα: Θεσπίζεται και ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Πρώτο), ο οποίος θα αντικαταστήσει το μέχρι σήμερα Κωδικοποιημένο Ν. 2238/1994. Με το Τμήμα Δεύτερο ρυθμίζονται θέματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών Με το Τμήμα Τρίτο ρυθμίζονται θέματα άλλων υπουργείων.

Ειδικότερα το Τμήμα Πρώτο του νέου ΚΦΕ καθιερώνει:

1. Τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων, καθώς και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.
2. Τον τρόπο φορολόγησης για ειδικές κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων, της προκαταβολής του φόρου, καθώς και της παρακράτησής του κ.λπ.
3. Με το νέο ΚΦΕ επέρχονται σημαντικές τροποποιήσεις στη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων, οι κυριότερες των οποίων επισημαίνονται παρακάτω.
4. Εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Μειώνονται σε τέσσερις (4) από έξι (6) οι κατηγορίες (πηγές) του εισοδήματος. Σύμφωνα με το νέο ΚΦΕ, τα ακαθάριστα εισοδήματα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Αυξάνεται σε 3.000,00 ευρώ (από 2.900,00 ευρώ) το όριο του ετήσιου εισοδήματος που δεν πρέπει να υπερβαίνεται για να χαρακτηριστούν

εξαρτώμενα μέλη (προστατευόμενα) τα άγαμα τέκνα, οι ανιόντες και τα ανήλικα ορφανά και από τους δύο γονείς.

Αναφέρονται περιοριστικά δύο κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και διακρίνονται σε αυτές που δεν εκπίπτουν λόγω του είδους της δαπάνης και σε αυτές που υπερβαίνουν τα τιθέμενα από το σχετικό άρθρο αριθμητικά όρια. Σημειώνεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 ευρώ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συνεπώς, εκπίπτουν οι δαπάνες που δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών και πληρούν τα αναφερόμενα κριτήρια των εκπιπτόμενων δαπανών. Ισχύει για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014.

Επαναφέρεται από 01/01/2014 το «πόθεν έσχες» για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων για την αγορά επιχειρήσεων, για τη σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου των Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε. εταιρειών καθώς και την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

Προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φορολογείται αναλόγως από την πηγή από την οποία προέρχονται τα εισοδήματά του (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα).

Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. (υπάγονταν στην φορολογία φυσικών προσώπων).

Για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα.

Εξαιρείται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (μέχρι σήμερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνταν μόνο για τα εισοδήματά τους από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνταν για τα έσοδα που πραγματοποιούσαν κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους).

Αλλάζει ο χρόνος υποβολής της Φορολογικής Δήλωσης των νομικών προσώπων. Υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους Προβλέπεται επίσης η έκδοση Υπουργικής Απόφασης, η οποία θα καθορίζει το χρόνο απόδοσης κ.λπ.

Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 01/01/2014 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών, σε περίπτωση διανομή ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Από την 01/01/2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους εκτός εάν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%. δ) Δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού από την 1η Ιανουαρίου 2015.

5.6 ΑΛΛΑΓΕΣ

Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

Εισόδημα Έως	Παλιός Τρόπος				Νέος Τρόπος			
	Πλήθος	Σύνολο Φόρου Παλιό	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Παλιό	Σύνολο Φόρου Νέο	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Νέο	Επιπλέον Φόρος
9.000 €	2.818.041	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00 €
12.000 €	658.162	142.564.352,33 €	2,74%	216,61 €	205.632.535,96 €	3,79%	312,43 €	95,82 €
20.000 €	1.343.263	1.951.591.438,87 €	37,51%	1.452,87 €	2.046.656.025,29 €	37,68%	1.523,65 €	70,77 €
25.000 €	272.185	851.031.314,98 €	16,36%	3.126,67 €	880.164.052,56 €	16,21%	3.233,70 €	107,03 €
30.000 €	85.265	436.080.714,93 €	8,38%	5.114,42 €	435.171.684,30 €	8,01%	5.103,76 €	-10,66 €
35.000 €	42.754	319.608.265,88 €	6,14%	7.475,52 €	301.954.516,08 €	5,56%	7.062,60 €	-412,91 €
40.000 €	23.384	226.298.784,96 €	4,35%	9.677,51 €	217.228.318,79 €	4,00%	9.289,61 €	-387,89 €
50.000 €	22.072	280.214.927,50 €	5,39%	12.695,49 €	280.516.504,30 €	5,16%	12.709,16 €	13,66 €
80.000 €	16.506	350.464.258,98 €	6,74%	38.962,12 €	357.224.266,61 €	6,58%	39.713,65 €	751,53 €
100.000 €	3.252	111.435.270,72 €	2,14%	14.836,28 €	120.756.223,51 €	2,22%	16.077,25 €	1.240,97 €
>100.000	6.178	533.982.236,89 €	10,26%	86.432,86 €	586.080.545,27 €	10,79%	94.865,74 €	8.432,88 €
Σύνολα	5.291.062	5.203.271.566,02 €	100,00%		5.431.384.672,67 €	100,00%		

- Το 99,8% των μισθωτών/συνταξιούχων έχει μείωση φόρου ή πολύ μικρή επιβάρυνση.
- Επιβάρυνση **κάτω του 1%** του εισοδήματος για τα μικρά εισοδήματα.
- Ελάφρυνση των μεσαίων εισοδημάτων από € 28.000 μέχρι € 43.000.
- Επιβάρυνση των μεγάλων εισοδημάτων **έως και 5%** του συνολικού εισοδήματος τους.

Φόρος Επιχειρήσεων

Εισόδημα Έως	Παλιός Τρόπος				Νέος Τρόπος			
	Πλήθος	Σύνολο Φόρου Παλιό	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Παλιό	Σύνολο Φόρου Νέο	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Νέο	Επιπλέον Φόρος
9.000 €	208.077	167.731.323	15,50%	806,10 €	141.926.504	12,51%	682,09 €	-124,02 €
12.000 €	23.396	63.263.967	5,84%	2.704,05 €	53.531.049	4,72%	2.288,04 €	-416,01 €
20.000 €	34.705	143.678.430	13,27%	4.139,99 €	121.063.273	10,67%	3.488,35 €	-651,64 €
25.000 €	11.785	72.135.554	6,66%	6.120,96 €	63.301.431	5,58%	5.371,36 €	-749,61 €
30.000 €	8.625	64.693.388	5,98%	7.500,68 €	61.094.466	5,38%	7.083,42 €	-417,27 €
35.000 €	6.393	57.954.928	5,35%	9.065,37 €	57.599.038	5,08%	9.009,70 €	-55,67 €
40.000 €	4.989	52.308.249	4,83%	10.484,72 €	55.950.415	4,93%	11.214,76 €	730,04 €
50.000 €	7.011	87.808.353	8,11%	12.524,37 €	103.827.248	9,15%	14.809,19 €	2.284,82 €
80.000 €	7.707	148.986.377	13,76%	19.331,31 €	183.081.985	16,14%	23.755,29 €	4.423,98 €
100.000 €	1.805	53.061.530	4,90%	29.396,97 €	69.244.842	6,10%	38.362,79 €	8.965,82 €
>100.000	2.603	170.840.052	15,78%	65.631,98 €	224.045.956	19,75%	86.072,21 €	20.440,22 €
Σύνολα	317.096	1.082.462.149	100%		1.134.666.207	100%	202.137	

Φόρος Μισθών & Επιχειρήσεων

Εισόδημα Έως	Παλιός Τρόπος				Νέος Τρόπος			
	Πλήθος	Σύνολο Φόρου Παλιό	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Παλιό	Σύνολο Φόρου Νέο	Αναλογία Κλιμακίου	Μέσος Φόρος Νέο	Επιπλέον Φόρος
9.000 €	53.175	23.055.657	3,44%	433,58 €	19.508.633	2,19%	366,88 €	-66,70
12.000 €	20.867	15.714.114	2,34%	753,06 €	13.364.716	1,50%	640,47 €	-112,59
20.000 €	49.410	81.340.730	12,12%	1.646,24 €	79.317.784	8,92%	1.605,30 €	-40,94
25.000 €	21.656	71.283.906	10,62%	3.291,65 €	73.453.557	8,26%	3.391,83 €	100,19
30.000 €	12.765	58.400.410	8,70%	4.575,04 €	65.542.365	7,37%	5.134,54 €	559,50
35.000 €	8.048	50.035.791	7,46%	6.217,17 €	57.230.119	6,44%	7.111,10 €	893,93
40.000 €	5.429	41.900.288	6,24%	7.717,86 €	50.712.908	5,70%	9.341,11 €	1.623,25
50.000 €	6.560	64.679.643	9,64%	9.859,70 €	84.326.149	9,49%	12.854,60 €	2.994,89
80.000 €	6.629	109.356.960	16,29%	16.496,75 €	145.039.050	16,32%	21.879,48 €	5.382,73
100.000 €	1.335	34.863.877	5,19%	26.115,26 €	73.510.335	8,27%	55.063,92 €	28.948,66
>100.000	1.911	120.528.295	17,96%	63.070,80 €	226.915.151	25,53%	118.741,58 €	55.670,78
Σύνολα	187.785	671.159.672	100%		888.920.767	100%		

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βλάχος Χρήστος – Λούκα Λουκάς : « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα 2007.

Άθως Γεωργίου: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις Σακκούλας. Αθήνα 2003.

Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2η έκδοση, 2010

Βασίλειος Π.Γαλάνης: «Leasing, Factoring, Forfaiting, Franchising, Venture Capital» Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης (2000).

Γεωργίου Α.: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 2003.

Κορομηλάς Γ., Αργυρός Η., Αλωνιάτης Α., Φορολογικό σεμινάριο 2012
Κωνσταντίνος Καραμάνης – Βασίλης Παπαδάκης: «Η Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές», Αθήνα 2008.

Κωνσταντίνος Τσόλης – Βασίλειος Φ.Φίλιος , «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική (2004).

Νομική Βιβλιοθήκη, (2006): « Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 2005».

Ντζανάτος Δ. (2008). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά». Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη.

Παπαδάτος Κωνσταντίνος (2010): « Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) στην ελληνική οικονομία». Διδακτορική Διατριβή Πανεπιστήμιο Πατρών, τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Νικόλαος, Κ.Βρουστούρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες» ,εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., ΣΟΕΛ 2008.

Πρωτοψάλτης Ν. - Βουστούρης Π. (2002) « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Ναυτεμπορική αρ.φύλ22491, Μάρτιος 2004.

Σακέλλης Ε. (2002): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σακέλλη Αθήνα.

Τσόλης Κ. - Φίλιος Β. (2008): «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Φίλιος Ιωάννης (2003): « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.ase.gr

www.economics.gr

www.express.gr

www.fasb.org

www.forologika.gr

www.grant-thorton.gr

www.iasb.org

www.iasplus.com

www.kathimerini.gr

www.naftemporiki.gr

www.ssrn.com

www.taxheaven.gr

www.tovima.gr

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29111>

<http://www.euro2day.gr/news/economy/article/1286021/kpmg-oi-forologikes-allages-poy-epefere-o-nomos.html>

<http://apothetirio.teiep.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/5117/log20030010.pdf?sequence=1>

Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος : Δικαιολογητικά για την Άδεια Ασκήσεως Επαγγέλματος , Ιωάννινα 2002

https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/ECON1209/SHMEIOSEIS%20DIALEXEON/THEORIA%20LOGISTIKHS_KYKLOMA_KAX_2.pdf

http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AretakiEleni,KatakiArgyro/attached-document-1413739620-258012-11279/AretakiEleni_KatakiArgyro2014.pdf

Ηρειώτης Ν., Βασιλείου Δ. (2008) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

<http://www.exelixis.eu/index.php?act=viewCat&catId=96>

Gibson C. And P. Boyer, 2009 Financial Statement Analysis, Massachusetts.

http://eclass.uth.gr/eclass/modules/document/file.php/ANTMB171/%CE%95%CE%BD%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%2002%CE%B7/enotita2_logistiki_monada.pdf

http://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/ECON166/1.%20%CE%A7%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE/Hrimatooikonomiki_Logistiki_WORD.pdf

<http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/1124/1/022012199.pdf>

docplayer.gr/10831482-Tehnologiko-ekpaideytiko-idryma-kavalas-sholi-dioikisis-ο

<http://repository.library.teimes.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3353/LOG%20%CE%9A%CE%9F%CE%A5%CE%A4%CE%A1%CE%9F%CE%A5%CE%9B%CE%97%20-%20%CE%A0%CE%91%CE%9D%CE%9F%CE%A5%20-%20%CE%A7%CE%99%CE%9D%CE%9F%CE%A0%CE%A9%CE%A1%CE%9F%CE%A5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

https://www.e-forologia.gr/attachments/site/adeia_logisti_forotexni.doc

accfin.teiep.gr/epaggelmatika-dikaiomata

repository.library.teimes.gr/xmlui/bitstream/handle/.../1609/dikseo_0530.pdf?.

<https://docman.gr/download.html?document=310>

mbhomeworks.blogspot.com/2012/02/blog-post_3317.html

digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/2229/1/022009203.pdf

nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2010/FaitaAggeliki,TleNazim/.../Faita2010.pdf

