



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

«ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ Κ.Φ.Α.Σ. ΚΑΙ Κ.Ν.2190/20»

της

ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ ΠΑΠΑΛΙΤΣΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2015

*Αφιερωμένο στον αγαπημένο μου σύζυγο,  
Κώστα και στον μονάκριβο και  
πολυαγαπημένο μου γιο, Χάρη*

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα από το κεφάλαιο των ευχαριστιών μου δίνεται η ευκαιρία να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους ανθρώπους που βοήθησαν κυρίως ψυχολογικά τόσο στην εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας, όσο και καθ' όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Ευχαριστώ, λοιπόν τους καθηγητές αυτού του μεταπτυχιακού προγράμματος, πρώτα απ' όλα που με επέλεξαν και μου έδωσαν την ευκαιρία να προσπαθήσω για την απόκτηση ενός τόσο σημαντικού τίτλου, αλλά και για τις τόσο σημαντικές γνώσεις που μου μετέδωσαν. Κυρίως, όμως, οφείλω να αναφερθώ ιδιαίτερα τον κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη που είναι και ο επιβλέπων καθηγητής αυτής της εργασίας. Θα ήθελα, λοιπόν, να τον ευχαριστήσω θερμά για την επίβλεψη αυτής της πτυχιακής εργασίας καθώς και για την διάθεσή του να με βοηθήσει άμεσα σε οποιοδήποτε πρόβλημα και απορία προέκυπτε κατά την αναζήτηση και συλλογή στοιχείων για την σύνταξή της.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους συμφοιτητές μου, τόσο για το ευχάριστο κλίμα που δημιουργήσαμε, αλλά και για την ψυχολογική στήριξη που δίναμε ο ένας στον άλλο προκειμένου να ολοκληρώσουμε με επιτυχία και με πιο εύκολο τρόπο αυτό το δύσκολο έργο που αναλάβαμε.

Τέλος, τις θερμότερες ευχαριστίες μου οφείλω στον σύζυγο μου Κώστα και στο γιο μου Χάρη για την ψυχολογική στήριξη και βοήθεια που μου προσέφεραν καθ' όλη την πορεία του μεταπτυχιακού προγράμματος. Πίστεψαν σε μένα, με βοήθησαν, ήταν πάντα δίπλα μου, και συνέβαλλαν με τον τρόπο τους δίνοντάς μου δύναμη για την εκπλήρωση αυτού του στόχου. Τους ευχαριστώ πολύ.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την υποχρεωτική εφαρμογή τους από όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις, μικρές ή μεγάλες, ατομικές ή νομικά πρόσωπα, που έχουν την έδρα τους στην ελληνική επικράτεια, καταργώντας ταυτόχρονα κώδικες και νόμους που εφαρμόζονταν στην Ελλάδα επί σειρά ετών. Η κατάργηση αυτών και η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία μιας νέας λογιστικής οργάνωσης και τυποποίησης. Με τη εργασία αυτή επιχειρείται να γίνει ανάλυση του νόμου 4308/2014 που εισάγει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζοντας τις διαφορές με το προυπάρχον καθεστώς, και διατυπώνονται κάποια συμπεράσματα ως προς τα αποτελέσματα της εφαρμογής τους, λαμβάνοντας υπόψη τη διεθνή εμπειρία. Αναλυτικότερα:

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και μια ιστορική αναδρομή σχετικά με τη λογιστική οργάνωση και τυποποίηση στη διάρκεια των ετών στον ελληνικό χώρο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η σύνδεσή τους με τα Ελληνικά, δεδομένου ότι τα δεύτερα στηρίζονται στα πρώτα και αποτελούν το σκαλοπάτι για την τελική εφαρμογή τους, και δίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση που αφορά τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα καθώς και τα συμπεράσματα των συγγραφέων σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ο νόμος 4308/2014 με τον οποίο υιοθετούνται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και παρουσιάζονται οι διαφορές με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, τον νόμο 2190/1920 καθώς και τις άλλες καταργούμενες διατάξεις. Παρουσιάζονται ταυτόχρονα και οι ομοιότητες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεδομένου ότι τα Ελληνικά αποτελούν, σε ορισμένα σημεία, αντιγραφή των Διεθνών.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο αναγράφονται τα συμπεράσματα της παραπάνω ανάλυσης και αναφέρονται προσωπικές απόψεις σχετικά με τα μελλοντικά αποτελέσματα της εφαρμογής τους, καθώς και προτάσεις για την ομαλότερη εφαρμογή τους.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή .....	1
1.2 Ιστορική Αναδρομή .....	4

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Εισαγωγή .....	7
2.2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας .....	9

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή .....	15
3.2 Παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων .....	18
3.3 Καταργούμενες Διατάξεις .....	21
3.4 Διαφορές με Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών	
3.4.1 Πεδίο Εφαρμογής- Κατηγορίες Οντοτήτων (Κεφ.1-αρθρ.1-2).....	22
3.4.2 Λογιστικά Αρχεία ( Κεφ.2- Άρθ.3-7) .....	27
3.4.3 Παραστατικά Πωλήσεων (Κεφ.3- Άρθ.8-15) .....	32
3.5 Διαφορές με ν.2190-Ε.Γ.Λ.Σ. και άλλες διατάξεις	
3.5.1 Αρχές Σύνταξης Χρημ/κων Καταστάσεων (Κεφ.4- Άρθ.16-17) .....	35
3.5.2 Κανόνες Επιμέτρησης (Κεφ.5- Άρθ.18-28).....	38
3.5.3 Προσάρτημα (Κεφ.6- Άρθ.29-30) .....	52
3.5.4 Ενοποιημένες Χρημ/κες Καταστάσεις (Κεφ.7- Άρθ.31-36) .....	59
3.5.5 Πρώτη Εφαρμογή (Κεφ.8- Άρθ.37-40).....	66

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

4.1 Η εφαρμογή στην Πράξη	
Θετικά και Αρνητικά Αποτελέσματα -Προτάσεις .....	68
4.2 Συμπεράσματα .....	74

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	77
--------------------	----

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγή

Με τον όρο Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ουσιαστικά εννοούμε το νέο λογιστικό πλαίσιο, στο οποίο έχουν περιέλθει οι Ελληνικές Επιχειρήσεις από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015. Η λογιστική οργάνωση και τυποποίηση στο μεγαλύτερο μέρος του, περνάει σε νέα φάση και ακολουθεί νέα δεδομένα με την ψήφιση του νομοσχεδίου 4308/2014 και την δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, αριθμός φύλλου 251/24 Νοεμβρίου 2014. Οι Ανώνυμες Εταιρίες, οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες, που έκαναν την εμφάνισή τους στα Ελληνικά δεδομένα τα τελευταία χρόνια, είναι αυτές που θα επωμιστούν το μεγαλύτερο βάρος αλλαγής των λογιστικών και φορολογικών κανόνων τήρησης των βιβλίων και στοιχείων τους ή σύμφωνα με την ορολογία των Ε.Λ.Π., των *λογιστικών αρχείων τους*, καθώς και των κανόνων σύνταξης των *χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους*. Σημαντικά λιγότερες είναι οι μεταβολές στις επιχειρήσεις εκείνες, που με βάση τα όρια που τίθενται θεωρούνται ως μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις.

Τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα, η αναφορά στα οποία θα γίνεται με την συντομογραφία Ε.Λ.Π., από την στιγμή που τέθηκαν σε διαβούλευση δέχθηκαν πολλές επικρίσεις αλλά γνώρισαν και πολλούς υποστηρικτές. Οι απόψεις και των δύο ομάδων ήταν ακραίες. Οι υποστηρικτές, που ουσιαστικά ήταν τα μέλη της επιτροπής που επεξεργάστηκε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, με πρόεδρο τον κ. Καραμάνη, στηρίζουν τις απόψεις τους στην απλοποίηση των διαδικασιών, στην αποφυγή των γραφειοκρατικών κανόνων, στην καταπολέμηση της πολυνομίας, στην μείωση του διοικητικού κόστους για τους λογιστές και τις επιχειρήσεις, και στην βελτίωση της ασφάλειας του δικαίου<sup>1</sup>. Στον αντίποδα, οι επικριτές θεωρούν τις απόψεις των παραπάνω, θεωρητικές, επιμένουν ότι η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι πολύ δύσκολη έως αδύνατη και ότι το κόστος προσαρμογής των επιχειρήσεων μέσα σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα, είναι αρκετά μεγάλο.

Επιχειρώντας μια ενδιάμεση προσέγγιση, μερικούς μήνες μετά την διαβούλευση και με νόμο, πλέον, του κράτους, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι μια πραγματικότητα που

---

<sup>1</sup> Δελτίο τύπου Υπουργείου Οικονομικών «Ομιλία του Υφυπουργού Οικονομικών, Γιώργου Μαυραγάνη, στη Βουλή για το σχέδιο νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Συναφείς Ρυθμίσεις», 13 Νοεμβρίου 2014

κάποια στιγμή θα έμπαιναν στην λογιστική οργάνωση και τυποποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων. Πιθανόν να αποδειχθεί ότι το χρονικό σημείο επιλογής της εφαρμογής να μην ήταν το κατάλληλο, δεδομένων των πολιτικοοικονομικών συνθηκών και των σημαντικών εξελίξεων και αλλαγών στη ζωή των Ελλήνων. Το σύνολο των νόμων, κανόνων και αρχών που οφείλει να ακολουθήσει μια επιχείρηση για να είναι νόμιμη στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της, είναι τώρα συγκεντρωμένο σε ένα νόμο που αποτελείται από 29 σελίδες και 4 επεξηγηματικά και βοηθητικά παραρτήματα. Το κόστος των επιχειρήσεων επικεντρώνεται στο κόστος εκπαίδευσης του λογιστηρίου, κόστος το οποίο είναι μέσα στα πλαίσια οργάνωσης και λειτουργίας ενός ευσυνείδητου λογιστηρίου, μιας επιχείρησης που επιδιώκει την ανάπτυξη με έννομο τρόπο. Ο χρόνος προσαρμογής στα νέα δεδομένα, ως προς την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σίγουρα όχι λίγος αλλά και ποτέ δεν θα είναι αρκετός για μια ριζική αλλαγή της λογιστικής τυποποίησης. Άλλωστε, οι λογιστικοί κανόνες που θα κληθούν να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις του οικονομικού έτους 2015.

Με την εργασία αυτή επιχειρείται να γίνει παρουσίαση του νόμου 4308/2014, που αφορά τα Ε.Λ.Π. και να γίνει καταγραφή με τον καλύτερο δυνατό τρόπο των διαφορών τους με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και τον νόμο περί Ανωνύμων Εταιριών 2190/1920, καθώς και τις υπόλοιπες διατάξεις που έθεταν τους λογιστικούς κανόνες έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014.

Στο σύνολο της η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο είναι το παρών κεφάλαιο της εισαγωγής όπου επιχειρείται να γίνει μια πρώτη παρουσίαση και γενική προσέγγιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καθώς και μια ιστορική αναδρομή του λογιστικού συστήματος στην Ελλάδα, που παρουσιάζεται αμέσως παρακάτω.

Το δεύτερο κεφάλαιο ασχολείται με την επισκόπηση της βιβλιογραφίας και αναφέρεται στα αποτελέσματα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο στην Ελλάδα, στις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, όσο και παγκοσμίως. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ουσιαστικά, αποτελούν το πρότυπο για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και την μεταρρύθμιση της ελληνικής λογιστικής τυποποίησης.

Το τρίτο κεφάλαιο ασχολείται αποκλειστικά με την παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τις διαφορές που επέρχονται σε σύγκριση με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων ως

προς την λογιστική τυποποίησή τους. Επίσης, το κεφάλαιο αναφέρεται στις διαφορές ως προς την σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, συγκρίνοντας τις διατάξεις που επιφέρουν τα Ε.Λ.Π. σε σχέση με αυτές του νόμου 2190/1920, καθώς και πολλών άλλων που καταργούνται.

Τέλος, με το τέταρτο κεφάλαιο ολοκληρώνεται η παρούσα εργασία και ουσιαστικά καταγράφονται τα συμπεράσματα που πηγάζουν από εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα. Παρουσιάζονται ορισμένα από τα πιθανά αποτελέσματα της εφαρμογής τους, λαμβάνοντας υπόψη την ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία και προτάσεις για την ομαλότερη εφαρμογή τους.



## 1.2 Ιστορική Αναδρομή

Η ανάπτυξη της λογιστικής επιστήμης χάνεται στα βάθη της ιστορίας και η πορεία της συνδέεται με την ανάπτυξη και εξέλιξη του εμπορίου, καθώς και τη διακίνηση των κεφαλαίων. Δημιουργήθηκε η ανάγκη για την ανάπτυξη και εφαρμογή συστημάτων παρακολούθησης, ελέγχου και καταγραφής των συναλλαγών. Στη σημερινή εποχή, η Λογιστική έχει χαρακτηριστεί ως « η γλώσσα του εμπορίου ». Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο, 1993: « λογιστική είναι η διαδικασία, η οποία αφού συγκεντρώσει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, καταγράφει τις συναλλαγές, συγκεντρώνει, ταξινομεί και αναλύει τις σχετικές πληροφορίες και τελικά τις παρουσιάζει στη διοίκηση για την λήψη αποφάσεων». Οι Meigs & Meigs, 1994, έγραψαν : «λογιστική είναι η τέχνη της ερμηνείας, μέτρησης και περιγραφής της οικονομικής δραστηριότητας» ... «...η λογιστική δεν περιλαμβάνει μόνο την διατήρηση των λογιστικών στοιχείων αλλά επίσης και τον σχεδιασμό αποδοτικών λειτουργικών συστημάτων, τη διενέργεια ελέγχων, την κατάρτιση προβλέψεων, την υποβολή φορολογικών στοιχείων και την ερμηνεία των λογιστικών πληροφοριών».

Στην Ελλάδα τα πρώτα θεμέλια για την δημιουργία της Λογιστικής Επιστήμης τέθηκαν το έτος 1918 με τον νόμο 1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιριών» και θεσπίστηκαν για πρώτη φορά διατάξεις που αφορούσαν την κατάρτιση και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανωνύμων εταιριών<sup>2</sup>. Έπειτα από δύο χρόνια οι διατάξεις αυτές περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στον γνωστό νόμο, που με πολλές κωδικοποιήσεις στη διάρκεια των ετών, εφαρμοζόταν έως και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του 2014, τον νόμο περί Ανωνύμων Εταιριών ν.2190/1920. Οι πρώτες νομοθετικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή κανόνων λογιστική οργάνωσης τέθηκαν με το Νομοθετικό Διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τήρησης βιβλίων υπό επιτηδευματιών», το οποίο τροποποιήθηκε με το υπ' αριθμόν 578 Νομοθετικό Διάταγμα της 5/4/1948.

Η δεκαετία του 1950 είναι ουσιαστικά η αφετηρία για την ανάπτυξης των λογιστικών κανόνων. Με το διάταγμα της 7<sup>ης</sup> Ιουλίου 1952 εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα «ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» με την ονομασία «Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων». Στην συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992.

---

<sup>2</sup> Άρθρο «Ιστορικά Στοιχεία της Εξέλιξης της Λογιστικής στην Ελλάδα», τεύχη 8 & 9, 2012, περιοδικό Accountancy Greece, ιστοσελίδα: [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr).

Το 1962 καθιερώθηκαν για πρώτη φορά τυποποιημένες μορφές για τον τρόπο παρουσίασης του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσεως, και διάθεσης των αποτελεσμάτων. Καθιερώθηκαν, επίσης, οι πρώτοι κανόνες αποτίμησης και τυποποιημένη μορφή της Έκθεσης Διοικητικού Συμβουλίου.

Από το 1978 ξεκίνησε η δομή των βασικών αρχών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που ολοκληρώθηκε το 1980 με το Π.Δ.1123/1980 και επέφερε την μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα. Η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν προαιρετική έως το 1986, όμως από το 1987, με την υποχρεωτική εφαρμογή της 4<sup>ης</sup> οδηγίας της ΕΟΚ, έγινε ιδιαίτερα διαδεδομένο. Από τη χρήση 1991 έγινε υποχρεωτικό στο σύνολό του για τις επιχειρήσεις που ελέγχονταν από ορκωτούς ελεγκτές, και από την χρήση του 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στο σύνολο των επιχειρήσεων.

Το 2002, με τον νόμο 2992/2002 και με έναρξη εφαρμογής από 1/1/2003, εισήχθησαν στην Ελλάδα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους αφορούσε τις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στη συνέχεια η υποχρεωτική εφαρμογή τους μετατέθηκε για την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Το 2012 με την υποπαράγραφο Ε1 του πρώτου άρθρου του νόμου 4093/2012 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με αυτές του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που είχαν πρώτη εφαρμογή την 1/1/2013. Ωστόσο οι νέες αυτές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. είχαν μικρή διάρκεια ζωής αφού την 24<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2014 ψηφίστηκε ο νόμος 4308 που εισάγει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και καταργεί πλήρως τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., το Ε.Γ.Λ.Σ, πλήθος διατάξεων του νόμου 2190/1920, καθώς και άλλες που αναφέρονται παρακάτω στο Κεφάλαιο 3 και όριζαν τη λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα.

Η Ελλάδα, μέσα από τον Κ.Β.Σ., είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων και στοιχείων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως γι' αυτό και η εφαρμογή του στην Ελλάδα διήρκεσε πάνω από μισό αιώνα. Ωστόσο, όλα αυτά τα χρόνια της εφαρμογής του, η γραφειοκρατία που είχε συγκεντρωθεί στον Κ.Β.Σ. δημιουργούσε προβλήματα στη λειτουργία των επιχειρήσεων. Επίσης, ο εξαναγκασμός για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων καθώς και τα υπέρογκα διοικητικά πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του απαιτούσαν, την αντικατάστασή του. Αναφέρεται χαρακτηριστικά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου με τον οποίο καταργήθηκε ο Κ.Β.Σ. και εισήχθη ο Κ.Φ.Α.Σ., ότι *«ο σκοπός του Κ.Β.Σ. που ήταν η καθιέρωση σαφών και ενιαίων κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων, άρχισε σταδιακά να παρεκκλίνει ως αποτέλεσμα της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής»*. Δημιουργήθηκε, λοιπόν, η ανάγκη

αντικατάστασής του με την εισαγωγή του Κ.Φ.Α.Σ.. Ωστόσο και η διάρκεια ζωής του Κ.Φ.Α.Σ ήταν περιορισμένη με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π..

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 2.1 Εισαγωγή

Οι συνεχώς αυξανόμενες απαιτήσεις του επενδυτικού κοινού για αρτιότερη, πιο ολοκληρωμένη και άμεση πληροφόρηση, οδήγησε τα τελευταία χρόνια στην προσπάθεια των επιχειρήσεων να παρέχουν όσο το δυνατόν καλύτερη και αξιόπιστη πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική τους κατάσταση. Σε μεγάλο βαθμό η πληροφόρηση αυτή πηγάζει μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις που οφείλουν να παρουσιάζουν, είτε σε τριμηνιαία είτε σε ετήσια βάση. Ωστόσο η ανάγκη αυτή για ενημέρωση του επενδυτικού κοινού απαιτεί και την διεθνοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, οι οικονομικές καταστάσεις απαιτείται να παρουσιάζονται με τρόπο ομοιόμορφο και αξιόπιστο παγκοσμίως, ώστε να μπορούν να διαβαστούν και να εκφραστούν από οποιανδήποτε ενδιαφέρεται για το μέλλον μιας επιχείρησης και κατ' επέκταση την λήψη ορθολογικών αποφάσεων για επένδυση των χρημάτων του στη συγκεκριμένη επιχείρηση.

Η ανάγκη επαρκούς και σημαντικής λογιστικής πληροφόρησης, λοιπόν, για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων με σκοπό τη σωστή λειτουργία της αγοράς, οδήγησαν στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Κύριο όργανο της λογιστικής τυποποίησης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής αποτελεί το FASB (Financial Accounting Standards Board), το οποίο ιδρύθηκε το 1972 και ασχολείται με τα Αμερικάνικα Πρότυπα, ελέγχει τις επιχειρήσεις της Αμερικής και εκείνες των άλλων χωρών που είναι εισηγμένες στο αμερικάνικο χρηματιστήριο<sup>3</sup>. Ένα χρόνο αργότερα ιδρύθηκε η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων IASC (International Accounting Standards Committee), που ασχολείται με τη λογιστική τυποποίηση και την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον υπόλοιπο κόσμο, και στην Ευρώπη. Εκδόθηκαν από τότε συνολικά 41 Πρότυπα. Το 2001 το IASC ακολουθώντας το FASB, μετονομάστηκε σε IASB (International Accounting Standards Board) – Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων, και τα πρότυπα που εκδίδονται από το 2001 και μετά ονομάζονται πλέον Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - Δ.Π.Χ.Π. και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Δ.Π.Χ.Α.. Έως σήμερα εκδόθηκαν άλλα 13 πρότυπα.

---

<sup>3</sup> Χ.Νεγκάκης: σημειώσεις μαθήματος «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Στην Ελλάδα, όπως και σε κάθε κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα άρχισαν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά το 2005 από τις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών κανόνων και αρχών, και πλέον ακολουθούνται από όλες τις μορφές των επιχειρήσεων, είτε πρόκειται για ατομικές είτε πρόκειται για νομικά πρόσωπα. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ακολουθούν τις υποδείξεις της λογιστικής Οδηγίας 2014/34/ΕΕ και, θεωρητικά, δεν αποτελούν αντιγραφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π. παρέχουν πληροφορίες και οδηγίες για την εφαρμογή τους σε ένα σύνολο πολλών σελίδων. Τα Ε.Λ.Π. έως σήμερα παρέχουν πληροφορίες και οδηγίες για την εφαρμογή τους σε ένα σύνολο λίγων σελίδων του νόμου και επεξηγηματικών ΠΟΛ που εκδόθηκαν έως σήμερα. Ωστόσο, οι ομοιότητες είναι εμφανείς, αφού τα κεφάλαια 4 έως 8 του νόμου, που αφορούν τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τους κανόνες επιμέτρησης, το προσάρτημα (σημειώσεις) και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζουν ολοκληρωτικές ομοιότητες με τα Δ.Λ.Π.. Άλλωστε στην παράγραφο 7 του άρθρου 17 του νόμου 4308/2014 που εισάγει τα Ε.Λ.Π., γίνεται παραπομπή στα Δ.Π.Χ.Α. αφού αναφέρεται το εξής: *«Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύναται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.»*

Στο κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας, που ακολουθεί και παρουσιάζονται οι διαφορές του νόμου που εισάγει τα Ε.Λ.Π. με τις καταργούμενες διατάξεις που εφαρμόζονταν στην Ελλάδα έως και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, αναφέρονται και οι ομοιότητες με τα Δ.Λ.Π.. Κατά την ανάλυση γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι τα κεφάλαια που αναφέρονται στις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τους κανόνες επιμέτρησης αποτελούν αντιγραφή των αντίστοιχων Δ.Λ.Π..

Στη ενότητα που ακολουθεί, του τρέχοντος κεφαλαίου, θα παρουσιαστεί η επισκόπηση της βιβλιογραφίας που σχετίζεται με τα Δ.Λ.Π.. Γίνεται λόγος για τα αποτελέσματα των δημοσιευμένων εργασιών σχετικά και τα αποτελέσματα που απορρέουν από την εφαρμογή τους, τόσο στην Ελλάδα όσο και σε χώρες που ήδη τα εφαρμόζουν, σε σύγκριση με την εγχώρια λογιστική τυποποίηση που προϋπήρχε.

## 2.2 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Οι Holder Daske, Luzi Hail, Christian Leuz και Rodrigo Verdi (2013), στην έρευνά τους ασχολήθηκαν με τις οικονομικές επιπτώσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις επιχειρήσεις παγκοσμίως. Επικεντρώθηκαν κυρίως στην ανομοιογένεια των αποτελεσμάτων, και κατέληξαν ότι αυτό οφείλεται στα διαφορετικά κίνητρα που ωθούν τις επιχειρήσεις στην υιοθέτησή τους. Κάποιες από τις επιχειρήσεις υιοθετούν τα Δ.Λ.Π. χωρίς να προβούν σε ουσιώδεις μεταβολές στη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών τους στοιχείων και κάποιες άλλες τα υιοθετούν έχοντας ως στόχο την διαφάνεια. Προκειμένου να αποδείξουν ότι τα διαφορετικά κίνητρα, προκαλούν ανομοιογένεια στις οικονομικές συνέπειες σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., δημιούργησαν τρεις περιπτώσεις κινήτρων : στα κίνητρα που στηρίζονται στα ποικίλα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, σε αυτά που στηρίζονται στις χρηματοοικονομικές αναφορές, και στα κίνητρα που προέρχονται από το εξωτερικό περιβάλλον. Εξέτασαν έτσι τις συνέπειες από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., και διαπίστωσαν ότι σε κάθε περίπτωση ήταν διαφορετικά τα αποτελέσματα από τις συνέπειες στο κόστος στην εύλογη αξία των επιχειρήσεων και κόστος κεφαλαίου. Κατά συνέπεια, κάποιος θα πρέπει να εξετάσει προσεκτικά τις επιπτώσεις στην αγορά κεφαλαίου αν προέρχονται από την εθελοντική ή υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και τα κίνητρα που οδήγησαν στην εφαρμογή τους. Τα αποτελέσματα μπορεί να είναι αρνητικά, θετικά ή χωρίς αποτέλεσμα στην αγορά κεφαλαίου της επιχείρησης.

Οι Prashanta Athma και N.Rajyalaxmi (2013) αναφέρονται στα αποτελέσματα της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις της Ινδίας. Στο άρθρο τους τονίζουν την σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π., αφού ενισχύουν τις διεθνείς επενδύσεις και την εισροή ξένων κεφαλαίων στη χώρα. Με τη χρήση των Δ.Λ.Π., οι ξένοι επενδυτές λαμβάνουν ακριβή και αξιόπιστη πληροφόρηση συγκρίνοντας τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, ώστε να λάβουν την κατάλληλη επενδυτική απόφαση. Η παγκοσμιοποίηση της επιχείρησης από την πλευρά της, τη βοηθάει να πετύχει αύξηση κεφαλαίου με χαμηλότερο κόστος. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ινδία ξεκίνησε την 1<sup>η</sup> Απριλίου 2011, από επιχειρήσεις εισηγμένες στο εθνικό χρηματιστήριο και στο χρηματιστήριο της Βομβάης και με καθαρή θέση πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό εθνικού νομίσματος. Ωστόσο, όπως και στην Ελλάδα, πολλές ήταν οι αντιδράσεις των επιχειρήσεων από την υποχρεωτική εφαρμογή τους, για τον λόγο ότι η χρήση της εύλογης αξίας θα προκαλέσει μεταβλητότητα στην

αναπροσαρμογή των στοιχείων του ισολογισμού. Η έρευνά τους έγινε σε σύνολο 438 επιχειρήσεων, από τις οποίες 50 ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο και από αυτές μόλις 6 είχαν ξεκινήσει να τα εφαρμόζουν πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους.

Οι Ioannis Tsalavoutas, Paul Andre και Lisa Evans (2012) εξέτασαν τη λογιστική αξία των ιδίων κεφαλαίων και του καθαρού εισοδήματος των ελληνικών επιχειρήσεων πριν και μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η επιλογή της Ελλάδας έγινε λόγω του ότι στην Ελλάδα οι επιχειρήσεις συχνά αμφισβητούνται για την επάρκεια και διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας απέδειξαν ότι δεν υπήρξε σημαντική διαφορά στα παραπάνω μεγέθη, που ήταν θετικά. Ωστόσο, ο δείκτης ιδίων κεφαλαίων ήταν μεγαλύτερος στις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν τα Δ.Λ.Π., ενώ ο δείκτης καθαρού εισοδήματος παρουσίασε πτώση. Τέλος, διαπίστωσαν ότι παρά τις ελάχιστες διαφορές που διαπιστώθηκαν πριν και μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., οι επενδυτές εμπιστεύονται περισσότερο τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν.

Το 2012, οι Stere Mihai, Mihaela Ionascu και Ion Ionascu, δημοσίευσαν την έρευνά τους σχετικά με τα πιθανά οικονομικά οφέλη που επέφερε η χρήση των Δ.Λ.Π. στις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, η έρευνά τους επικεντρώνεται στα οφέλη από τη μείωση του κόστους των ιδίων κεφαλαίων. Η έρευνα έγινε σε στοιχεία από ρουμανικές επιχειρήσεις για το έτος 2006, μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.. Προκειμένου να καταλήξουν στο συμπέρασμα της μείωσης του κόστους των ιδίων κεφαλαίων, σύγκριναν την αναμενόμενη απόδοση της εσωτερικής αξίας της μετοχής υπολογίζοντας την πριν και μετά την έγκριση του δείγματος. Το αποτέλεσμα έδειξε ότι για τις επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα Δ.Λ.Π. υπήρξε σημαντική μείωση του κόστους των ιδίων κεφαλαίων.

Οι Yi Lin Chua, Chee Seng Cheong και Graeme Gould (2012), ασχολήθηκαν με τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Αυστραλία. Συγκεκριμένα, σύγκριναν τα αποτελέσματα της έρευνάς τους που αφορούσαν την διαχείριση των κερδών, την έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών και την αξία της λογιστικής πληροφορίας, πριν και μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους, την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2005, και για περίοδο τεσσάρων ετών. Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν ήταν ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν εξομάλυνση του εισοδήματός τους με χαμηλότερη διαχείριση των κερδών, καλύτερη αναγνώριση των ζημιών και ισχυρότερη λογιστική πληροφόρηση. Ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή οι ανωτέρω καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν πολλοί περιορισμοί που δεσμεύουν την έρευνά τους.

Οι Karampinis N. και Hevas D. (2011) εξέτασαν τις πιθανές επιπτώσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε χώρες με ανεπαρκείς θεσμικές υποδομές, όπως η Ελλάδα. Η επιλογή

της Ελλάδα έγινε λόγω του ότι είναι μια χώρα που χαρακτηρίζεται από έντονο τραπεζικό προσανατολισμό, παράδοση στην κωδικοποίηση των νόμων, μηχανισμούς ανεπαρκούς παρακολούθησης και αδυναμία επιβολής της εφαρμογής των νόμων. Δεδομένου ότι τα παραπάνω χαρακτηριστικά υπονομεύουν τα κίνητρα της διοίκησης και των ελεγκτών για καλύτερη και αξιόπιστη πληροφόρηση μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εξετάζεται η επίδραση της υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. ως προς την ποιότητα της πληροφόρησης. Τα αποτελέσματα της έρευνας απέδειξαν ότι η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από μόνη της είναι ανεπαρκής για να εγγυηθεί σημαντικές αλλαγές. Είναι απαραίτητες παράλληλες θεσμικές αλλαγές προκειμένου να επιτευχθούν σημαντικά οφέλη από τη νέα λογιστική τυποποίηση.

Οι George Iatridis και Sotiris Rouvolis, (2011) ασχολήθηκαν με τις επιπτώσεις που θα επιφέρει η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των ελληνικών επιχειρήσεων. Επίσης, εξέτασαν τους παράγοντες που μπορεί να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις στην υιοθέτησή των Δ.Λ.Π. πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους, και την επίδραση που θα έχει η υιοθέτησή τους στη διαμόρφωση των κερδών. Εξέτασαν δείγμα επιχειρήσεων που υποχρεωτικά εφάρμοσαν τα Δ.Λ.Π. και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι αν και τον πρώτο χρόνο της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π., οι επιπτώσεις φαίνονται να είναι δυσμενείς, ωστόσο τα οικονομικά μεγέθη βελτιώθηκαν σημαντικά τον επόμενο χρόνο. Αυτό αποδεικνύει ότι κατά την επίσημη περίοδο υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π., έγινε προσπάθεια διαμόρφωσης των κερδών οι οποίες εξαλείφθηκαν κατά την επόμενη περίοδο.

Οι Naoum V., Sykianakis N., Tzovas Ch. (2011) ασχολήθηκαν με τα κόστη και τα οφέλη από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Για την ερευνά τους χρησιμοποίησαν ένα ερωτηματολόγιο στο οποίο συμμετείχαν οι οικονομικοί διευθυντές από δείγμα ελληνικών επιχειρήσεων, προκειμένου να διατυπωθεί η άποψή τους για τα πιθανά οφέλη και κόστη που θα επιφέρει η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Τα επικρατέστερα κόστη είναι το κόστος επιμόρφωσης του προσωπικού, οι αμοιβές των συμβούλων, η προετοιμασία δύο σετ καταστάσεων και η προσαρμογή του υπάρχοντος πληροφοριακού συστήματος με το νέο. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι παρά το γεγονός ότι οι συμμετέχοντες θεώρησαν ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. βελτιώνεται η ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης μέσα από τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ωστόσο ήταν επιφυλακτικοί ως προς τα κόστη που προέκυπταν από την εφαρμογή τους.

Οι Ballas A., Skoutela D., Tzovas Ch. (2010) εξέτασαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα, που θεωρείται μια προβληματική αγορά. Η έρευνά τους έγινε υιοθετώντας μια μικτή μεθοδολογία που βασίστηκε σε πρωτογενή στοιχεία όπως η έρευνα μέσω ενός



ερωτηματολογίου στην οποία συμμετείχαν οικονομικοί διευθυντές των 100 σημαντικότερων ελληνικών επιχειρήσεων και σε δευτερογενή στοιχεία όπως η νομοθεσία και οι ετήσιες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας ήταν ότι αν και το ελληνικό περιβάλλον δεν ήταν έτοιμο για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., οι οικονομικοί διευθυντές που συμμετείχαν στην έρευνα ισχυρίστηκαν ότι η εφαρμογή τους βελτίωσε την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων καθώς βελτίωσε την αξιοπιστία, τη διαφάνεια και την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η έρευνα των E.Georgakopoulou, Ch.Spathis, I.Floropoulos (2010) σκοπό είχε να παρουσιάσει την επίδραση που έχει η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στα αποτελέσματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τα αντίστοιχα πριν την εφαρμογή τους, δηλ όταν εφαρμόζονταν οι Ελληνικές Γενικές Λογιστικές Αρχές. Εξέτασαν το Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων από δείγμα 38 Ελληνικών βιομηχανικών επιχειρήσεων, εισηγμένων επιχειρήσεων κατά το 2004, και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είχε επίδραση στα ποσοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών. Μερικοί από τους αριθμοδείκτες που επηρεάστηκαν είναι ο κύκλος εργασιών ενεργητικού, η αναλογία συνόλου κεφαλαίων προς σύνολο ενεργητικού, η αναλογία συνόλου υποχρεώσεων προς σύνολο ιδίων κεφαλαίων.

Το 2010 ο Jenö Beke, στο άρθρο του, που αφορούσε τη διοίκηση της λογιστικής με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παγκοσμίως, υποστήριξε θεωρητικά τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή τους, τόσο για τη διοίκηση της επιχείρησης όσο και τους θεσμικούς επενδυτές. Όσον αφορά τη διοίκηση και την ίδια την επιχείρηση, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οδηγεί σε καλύτερο καταμερισμό εργασίας, σε χρηματοοικονομική καινοτομία, σε μείωση του κόστους κεφαλαίου και του κόστους συναλλαγών, και σε τελικό επίπεδο σε αύξηση των κερδών της. Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι επίσης μεγάλα και για τους θεσμικούς επενδυτές παγκοσμίως, αφού η ομοιομορφία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους επιτρέπει να διαβάζουν τις πληροφορίες που χρειάζονται και να συγκρίνουν μεταξύ επιχειρήσεων παγκοσμίως χωρίς δυσκολίες, ώστε να κινηθούν προς μια ενδιαφέρουσα και κερδοφόρα επένδυση. Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. καταστρατηγείται η ασυμμετρία της λογιστικής πληροφορίας που αποτελούσε σημαντικό και δυσανάλογο κόστος επένδυσης.

Οι Gaston, García, Jarne, Gadea (2010) ερεύνησαν τα αποτελέσματα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο για τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν πρώτη φορά. Εξέτασαν κατά πόσο η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρέχει καλύτερη και ποιοτικότερη πληροφόρηση μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε σχέση με την πληροφόρηση που παρέχεται όταν εφαρμόζονται τα τοπικά λογιστικά συστήματα. Η έρευνα συγκρίνει τα

αποτελέσματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. τόσο στην Ισπανία όσο και Ηνωμένο Βασίλειο, όπου τα λογιστικά τους συστήματα παραδοσιακά είναι αντίθετα. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η ποσοτική επίδραση είναι σημαντική και στις δυο χώρες, ωστόσο αρκετά πιο υψηλή στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις επέδρασε αρνητικά και στις δύο χώρες, ωστόσο αυτή η επίδραση ήταν πιο σημαντική στην Ισπανία.

Οι Andriana Tiron Tudor και Ioana-Maria Dragu, δημοσίευσαν το 2010, την έρευνά τους σχετικά με τα αποτελέσματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών, και ασχολήθηκαν με την περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι έρευνά τους έγινε σε 51 επιχειρήσεις που είχαν τις έδρες τους σε 5 κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρουσιάστηκε η τάση για υψηλό βαθμό εναρμόνισης των λογιστικών πρακτικών στα χρηματοοικονομικά στοιχεία, και συγκεκριμένα στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία επικεντρώνονταν η έρευνά τους, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνή επίπεδο.

Επίσης, οι Karampinis N.-Hevas D., (2009) εξέτασαν την επίδραση της υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Π.Λ. στα κέρδη και τη λογιστική αξία των ελληνικών επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, δύο χρόνια πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους και δύο χρόνια μετά. Συμπέραναν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είχε θετική επίδραση στα καθαρά κέρδη και τη λογιστική αξία των ενοποιημένων καταστάσεων, αλλά δεν είχε καμία επίδραση στα αποτελέσματα των μη ενοποιημένων καταστάσεων. Ωστόσο κατέληξαν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από μια επιχείρηση μπορεί να αποδειχθεί ευεργετική ακόμα και μέσα σε ένα δυσμενές πλαίσιο.

Οι Thomas Jeanjean και Herve Stolowy (2008) παρουσιάζουν τα αποτελέσματα από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη διαχείριση των κερδών των επιχειρήσεων. Η έρευνά τους επικεντρώθηκε στις επιχειρήσεις της Αυστραλίας, της Γαλλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, η υποχρεωτική εφαρμογή των οποίων ξεκίνησε το 2005. Στην έρευνά τους διαπίστωσαν ότι η διαχείριση των κερδών μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αυξήθηκε μόνο στη Γαλλία, ενώ παρέμεινε στα ίδια επίπεδα (πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Αυστραλία. Το αποτέλεσμα της έρευνάς τους ήταν ότι η υποχρεωτική εφαρμογή των κανόνων επιμερισμού δεν αποτελεί το σημαντικότερο παράγοντα για την εξέλιξη της διαχείρισης των κερδών των επιχειρήσεων. Μεγαλύτερη έμφαση πρέπει να δοθεί στα κίνητρα και τους εθνικούς θεσμικούς παράγοντες που επιβάλλουν την εφαρμογή τους.

Το 2008 οι Mari Paananen και Henghsiu Lin ασχολήθηκαν με την επίτευξη της ποιότητας στην λογιστική που προσφέρει η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π., εφαρμόζοντας

την έρευνά τους σε γερμανικές επιχειρήσεις. Η έρευνά τους χωρίζεται σε τρεις περιόδους. Στη χρήση των Δ.Λ.Π. την περίοδο 2000-2002, στην εφαρμογή τους την περίοδο 2003-2004 και στην περίοδο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους, 2005-2006. Η έρευνα επικεντρώθηκε στην εξομάλυνση των κερδών, στην έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών και τη σχετική αξία των επιχειρήσεων, κατά τις τρεις παραπάνω περιόδους, πριν και μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους. Διαπίστωσαν ότι τα κέρδη και η λογιστική αξία των μετοχών κατά των περιόδου 2005-2006 ήταν μικρότερα από τις προηγούμενες περιόδους. Το συμπέρασμά τους είναι ότι την περίοδο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π., η ποιότητα που προσέφερε η λογιστική ήταν χειρότερη από τις προηγούμενες περιόδους, και αυτό οφείλεται στις συνεχείς αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα.

Μελετώντας τα βασικά στοιχεία της ανωτέρω βιβλιογραφικής επισκόπησης, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν σημαντικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις. Το πλεονέκτημά τους έγκειται στην διεθνοποίηση της πληροφορίας, την κατανοητότητα, συγκρισιμότητα και αξιοπιστία που προσφέρουν χρησιμοποιώντας μια κοινή γλώσσα παγκοσμίως. Η προσέλκυση των επενδυτών αποτελεί βασικός στόχος ανάπτυξης παγκοσμίως, τόσο για την επιχείρηση όσο και για την εγχώρια αγορά. Με την χρήση των Δ.Λ.Π. επιτυγχάνετε μείωση του κόστους των ιδίων κεφαλαίων, έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών και εξομάλυνση του εισοδήματος. Ωστόσο, για να επιτευχθούν τα παραπάνω, σημαντικός είναι ο ρόλος των κινήτρων που ωθούν τις επιχειρήσεις στην υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων. Είναι, επίσης, απαραίτητες σημαντικές θεσμικές αλλαγές σε χώρες όπως η Ελλάδα με ανεπαρκείς θεσμικές υποδομές, ώστε να επωφεληθούν των ανωτέρω πλεονεκτημάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 3.1 Εισαγωγή

Τα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την νέα πραγματικότητα λογιστικής οργάνωσης και τυποποίησης στην Ελλάδα. Βασικό «θεμέλιο» του νόμου 4308/2014 που εισάγει τα Ε.Λ.Π. είναι η νέα κωδικοποιημένη Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34, (νέα λογιστική οδηγία που είναι υποχρέωση της χώρας) της οποίας το λογιστικό σκέλος ενσωματώνεται στον νόμο. Συγκεκριμένα, οι λογιστικοί κανόνες, που παρουσιάζονται στα κεφάλαια 4 έως 7 του νόμου 4308/2014, βασίζονται στις διατάξεις της παραπάνω Οδηγίας. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμπορεύονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Χρησιμοποιούν τους ίδιους ορισμούς (επιμέτρηση, εύλογη αξία, αναβαλλόμενη φορολογία), ακολουθούν τους ίδιους κανόνες, και η καθοδήγησή τους στηρίζεται στα ΔΠΧΑ. Εκσυγχρονίζεται με αυτό τον τρόπο το ελληνικό λογιστικό τοπίο και ακολουθεί τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Με βάση τις προβλέψεις της παραπάνω Οδηγίας, οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους, λιγότερες υποχρεώσεις και περισσότερες απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες που εκμηδενίζονται και αυξάνουν τις υποχρεώσεις για τις μεγαλύτερες. Οι νέες διατάξεις των Ε.Λ.Π. διέπονται από την φιλοσοφία της «απλοποίησης». Καταργούν τις χρονοβόρες και γραφειοκρατικές απαιτήσεις και ρυθμίσεις των προηγούμενων διατάξεων λογιστικής οργάνωσης και τυποποίησης. Οι επιχειρήσεις, πλέον οντότητες με βάση των ορολογία των Ε.Λ.Π., είναι υπεύθυνες για την δημιουργία και εφαρμογή των κατάλληλων δικλίδων, που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από την διοίκηση και υπογράφονται από τον εκπρόσωπο της οντότητας καθώς και από τον υπεύθυνο λογιστή. Όσο μικρότερη είναι η οντότητα, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο γίνεται απλούστερο και πλησιέστερο στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, και ταυτόχρονα παρέχεται η δυνατότητα, αν το χρειάζονται για τις ανάγκες τους, να επιλέγουν την εφαρμογή των λογιστικών κανόνων των μεγαλύτερων επιχειρήσεων. Όσο μεγαλύτερη είναι η οντότητα, τόσο περισσότερο οι λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση της επίδοσής της και της χρηματοοικονομικής της κατάστασης και απαιτούν περισσότερες υποχρεώσεις.

Το νομοσχέδιο που εισάγει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελεί μια σημαντική μεταρρύθμιση για το ελληνικό λογιστικό τοπίο αφού καταργεί ένα σύνολο εφαρμοζόμενων νόμων και δεκάδων διατάξεων, που έπρεπε ταυτόχρονα να εφαρμοσθούν από το σύνολο των επιχειρήσεων, ατομικών και μη. Με τον νόμο 4308/2014, συγκεντρώνονται σε ένα ενιαίο κείμενο, 24 σελίδων που ακολουθείται από 4 παραρτήματα επεξηγήσεων, οι λογιστικοί κανόνες για την ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων και την σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους με βάση τις διεθνείς πρακτικές.

Η ανάγκη του εκσυγχρονισμού της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να γίνεται επιτακτική με το πέρασμα των χρόνων. Όπως προαναφέρθηκε οι διατάξεις που όριζε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ξεκίνησαν να εφαρμόζονται πριν από 35 χρόνια. Όσο καλή και αν υπήρξε η δομή του, όταν τα υλικά κατασκευής του αντλούνται από την δεκαετία του 1970, παρουσιάζονταν ως επιτακτική η ανάγκη ανανέωσης και εκσυγχρονισμού. Ο νόμος 4308/2014 δίνει στις επιχειρήσεις την δυνατότητα επιλογής ενός νέου λογιστικού σχεδίου, όπως παρουσιάζεται στο παράρτημα Γ' που ακολουθεί το νόμο. Ωστόσο, το παραπάνω λογιστικό σχέδιο δεν είναι υποχρεωτικό αφού οι οντότητες μπορούν να επιλέξουν ανάμεσα στο προτεινόμενο ή στην κωδικαρίθμηση του ήδη υπάρχοντος σχεδίου του Ε.Γ.Λ.Σ. που εφαρμόζαν κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014.

Με δεδομένο ότι, το λογιστικό σχέδιο, που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση, μπορεί να παραμείνει το ίδιο, και οι λογιστικοί κανόνες του νομοσχεδίου θα εφαρμοσθούν, χρησιμοποιώντας τα νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του 2015, δηλαδή τους πρώτους μήνες του 2016, τότε μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει χρόνος προετοιμασίας για την προσαρμογή των λογιστηρίων με τα νέα δεδομένα. Άλλωστε, ο νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αφαιρεί χωρίς να προσθέτει υποχρεώσεις. Ενδεικτικά οι διατάξεις περί τιμολόγησης, που είναι εξαιρετικά σημαντικές και ακολουθούνται από το σύνολο των επιχειρήσεων, παραμένουν σχεδόν ίδιες, αφού υπήρξε προσαρμογή με αυτές του Κ.Φ.Α.Σ.. Εισάγονται, επίσης, βελτιώσεις και καταργήσεις πεπαλαιωμένων διατάξεων, που διευκολύνουν τη λειτουργία της αγοράς. Αξιολογής σημασίας είναι και οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. Οι ορισμοί αυτοί, έχουν αντληθεί από τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. και ισχύουν για όλες τις οντότητες. Αυτός είναι άλλωστε κι ο λόγος όπου μέσα στο κείμενο του νόμου αποφεύγονται οι ορισμοί, αφού ο αναγνώστης έχει άμεση δυνατότητα να καταφύγει στο παράρτημα για να αντλήσει πληροφορίες.

Στις επόμενες σελίδες αυτού του κεφαλαίου, θα ακολουθήσει μια συνοπτική παρουσίαση του νόμου, δίνοντας έμφαση στα πιο βασικά σημεία του. Ενδεικτικά αναφέρονται το πεδίο εφαρμογής του νόμου και οι καταργούμενες διατάξεις. Θα δοθεί ιδιαίτερη έμφαση

στις μεταβολές που επέρχονται στη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών με την εισαγωγή των νέων δεδομένων και ορισμών συγκρίνοντας με τις αντίστοιχες του Κ.Φ.Α.Σ.. Συγκεκριμένα θα γίνει μια σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων με τις καταργούμενες διατάξεις μέσα από την παρουσίαση των διαφορών τους, τόσο ως προς την πρακτική εφαρμογή τους στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων όσο και ως προς την τήρηση των λογιστικών κανόνων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στους κανόνες επιμέτρησης των στοιχείων τους.

## 3.2 Παρουσίαση Των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Μια πρώτη συνοπτική παρουσίαση του νόμου, που αποτελείται από 8 κεφάλαια και 40 άρθρα, καθώς και από 4 παραρτήματα είναι η παρακάτω<sup>4</sup>:

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
  - Άρθρο 1 – Πεδίο Εφαρμογής
  - Άρθρο 2 – Καθορισμός Μεγέθους Οντοτήτων
  
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ
  - Άρθρο 3 – Λογιστικό Σύστημα & Βασικά Λογιστικά Αρχεία
  - Άρθρο 4 – Άλλα Λογιστικά Αρχεία
  - Άρθρο 5 – Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος
  - Άρθρο 6 – Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων
  - Άρθρο 7 – Διαφύλαξη Λογιστικών Αρχείων
  
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
  - Άρθρο 8 – Τιμολόγιο Πώλησης
  - Άρθρο 9 – Περιεχόμενο Τιμολογίου
  - Άρθρο 10 – Απλοποιημένο & Συγκεντρωτικό Τιμολόγιο
  - Άρθρο 11 – Χρόνος Έκδοσης Τιμολογίου
  - Άρθρο 12 – Εκδιδόμενα Στοιχεία Για Λιανική Πώληση Αγαθών & Υπηρεσιών
  - Άρθρο 13 – Χρόνος Έκδοσης Στοιχείων Λιανικής Πώλησης
  - Άρθρο 14 – Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο
  - Άρθρο 15 – Αυθεντικότητα Του Τιμολογίου
  
4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
  - Άρθρο 16 – Ορισμός Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
  - Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

---

<sup>4</sup> Όπως διατυπώνονται στο νόμο 4308/2014

## 5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

- Άρθρο 18 – Ενσώματα & Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία
- Άρθρο 19 – Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία
- Άρθρο 20 – Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών
- Άρθρο 21 – Προκαταβολές Δαπανών & Λοιπά Μη Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία
- Άρθρο 22 – Υποχρεώσεις
- Άρθρο 23 – Κρατικές Επιχορηγήσεις & Αναβαλλόμενοι Φόροι
- Άρθρο 24 – Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων & Υποχρεώσεων Στην Εύλογη Αξία
- Άρθρο 25 – Στοιχεία Της Κατάστασης Αποτελεσμάτων
- Άρθρο 26 – Στοιχεία Της Καθαρής Θέσης
- Άρθρο 27 – Συναλλαγές & Στοιχεία Σε Ξένο Νόμισμα
- Άρθρο 28 – Μεταβολές Λογιστικών Πολιτικών & Εκτιμήσεων Και Διόρθωση Λαθών

## 6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ( ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

- Άρθρο 29 Προσάρτημα ( Σημειώσεις) Επί Των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
- Άρθρο 30 – Απλοποιήσεις Και Απαλλαγές

## 7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- Άρθρο 31 – Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων & Ομίλων Για Σκοπούς Ενοποίησης
- Άρθρο 32 – Προϋποθέσεις Υποχρεωτικής Ενοποίησης
- Άρθρο 33 – Κατηγορίες που Απαλλάσσονται Από Ενοποίηση
- Άρθρο 34 – Κανόνες Κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
- Άρθρο 35 – Μέθοδος Της Καθαρής Θέσης Για Συγγενείς Και Κοινοπραξίες
- Άρθρο 36 – Σημειώσεις Των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

## 8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 – ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- Άρθρο 37 – Πρώτη Εφαρμογή



- Άρθρο 38 – Καταργούμενες Και Τροποποιούμενες Διατάξεις
- Άρθρο 39 – Ρύθμιση Λοιπών Θεμάτων
- Άρθρο 40 – Μεταβατικές Διατάξεις

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Με βάση τα παραπάνω, τα Κεφάλαια 1-3, που αποτελούνται από τα άρθρα 1-15 αναφέρονται στην φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και η σύγκρισή τους, ως προς τις αλλαγές που επιφέρουν γίνεται με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τα Κεφάλαια 4-7, καθώς και αντίστοιχα τα άρθρα 16-36 από τα οποία αποτελούνται, αναφέρονται στις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και των ενοποιημένων, στους κανόνες επιμέτρησης και το προσάρτημα (σημειώσεις), και η σύγκρισή τους γίνεται με τις έως τώρα τηρούμενες διατάξεις των καταργούμενων άρθρων του νόμου 2190/1920, του Κ.Ν.3190/1955 και του νόμου 4072/2012, αλλά και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τα οποία παρουσιάζουν πολλές ομοιότητες.

Θα ακολουθήσει ανάλυση του κάθε κεφαλαίου ξεχωριστά αναφέροντας ταυτόχρονα και τις αλλαγές που επέρχονται στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων σε σχέση με το προϋφιστάμενους ισχύσαντες νόμους και διατάξεις.

### 3.3 Καταργούμενες Διατάξεις

Οι κύριες διατάξεις που καταργεί ο νόμος 4308/2014 και οι οποίες εφαρμόζονταν έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 είναι<sup>5</sup>:

- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/1980), εκτός από την κωδικαρίθμηση του σχεδίου λογαριασμών που δύναται η οντότητα να συνεχίσει να χρησιμοποιεί.
- Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012, παράγραφος Ε' υποπαράγραφος Ε1)
- Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (ΠΔ 148/1984)
- Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών (ΠΔ 384/1992)
- Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων βάσει Ν.2065/1992
- Κ.Ν.2190/1920 (Λογιστικές Διατάξεις – άρθρο 16, παρ.8 (δ), άρθρο 42, παρ.2, άρθρο 42<sup>α</sup>, παρ. 1-4,7 & 8, άρθρα 42β έως 43, άρθρο 43<sup>α</sup>, παρ. 1 & 2, άρθρο 43γ, άρθρα 90 – 107, άρθρα 110 – 130, άρθρα 132 – 134 και άρθρα 1358 – 143)
- Άρθρο 22 παρ. 2 του Κ.Ν. 3190/1955 (κατάρτιση ετήσιων καταστάσεων Ε.Π.Ε. βάσει Ν.2190/1920)
- Τα άρθρα 80, 96, 97, 98 παρ.1 και 101 του Ν.4072/2012 (κατάρτιση ετήσιων καταστάσεων – απογραφή – ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις Ι.Κ.Ε.)
- Ν.1809/1988 (καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις). Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του Ν.1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2014.

---

<sup>5</sup> «Κωδικοποίηση Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» ATS BOOKS 2014

### 3.4 Διαφορές Με Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

#### 3.4.1 Πεδίο Εφαρμογής – Κατηγορίες Οντοτήτων (Κεφάλαιο 1- Άρθρα 1-2)

Στο κεφάλαιο 1 του νόμου καθορίζονται οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Μια πρώτη διαφορά που εισάγουν τα Ε.Λ.Π. σε σχέση με τις προϋφιστάμενες διατάξεις είναι ο όρος «οντότητες» που αντικαθιστά την λέξη «επιχείρηση». Το κεφάλαιο 1, λοιπόν, αναφέρεται στις οντότητες που είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π., καθώς και τι κατηγορίες στις οποίες αυτές ταξινομούνται βάση μεγέθους<sup>6</sup>.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 1 παράγραφος 1, γίνεται παραπομπή στους ορισμούς του παραρτήματος Α', αφού ορίζεται ότι «για την επίτευξη της ομοιόμορφης και σωστής εφαρμογής των διατάξεων του νόμου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι παραπάνω ορισμοί».

Στο άρθρο 1 παράγραφος 2, ορίζονται οι οντότητες που υπόκεινται στην υποχρεωτική εφαρμογή των διατάξεων του νόμου. Αυτές είναι:

- α) Οι Ανώνυμες Εταιρίες, οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, οι Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία και η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία.
- β) Οι Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρίες, όταν όλοι οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένοι ευθύνη, είτε γιατί είναι νομικά πρόσωπα της παραπάνω περίπτωσης α', είτε γιατί είναι νομικά πρόσωπα άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με αυτών της περίπτωσης α'.
- γ) Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται όλες οι οντότητες του ιδιωτικού τομέα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εντάσσονται σε καμία από τις παραπάνω περιπτώσεις α' και β'. Επίσης, εδώ ανήκουν και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- δ) Κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές οντότητες του δημόσιου τομέα ή που ελέγχονται από τον δημόσιο τομέα ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού και δεν ανήκουν σε εκείνες του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.

Με βάση τα παραπάνω δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και ιδίως υποχρέωσης τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Οι αλλοδαπές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να αποκτούν πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα ή να ανεγείρουν ακίνητο

---

<sup>6</sup> Η ανάλυση που ακολουθεί στηρίζεται στα εξής στοιχεία: Νόμος 4308/2014, Πολ.1003/31-12-14, Κ.Φ.Α.Σ, Ε.Γ.Λ.Σ.

κυριότητας τους ή να πραγματοποιούν προσθήκες σ' αυτό. Ωστόσο αν δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν είναι υπόχρεες τήρησης των Ε.Λ.Π.. Έως την 31 Δεκεμβρίου και με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. οι παραπάνω αλλοδαπές επιχειρήσεις ήταν υπόχρεες τήρησης βιβλίων και στοιχείων ακόμα και αν δεν αποκτούσαν εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, αλλά μόνο από την εκμίσθωση ακινήτου που διατηρούσαν στην ιδιοκτησία τους. Με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π. από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου οι αλλοδαπές οντότητες απαλλάσσονται από την τήρηση λογιστικών αρχείων και την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν τα εισοδήματά τους εντός της Ελληνικής επικράτειας δεν προέρχονται από επαγγελματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 1, υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάση των Δ.Π.Χ.Α. έχουν οι παρακάτω οντότητες:

- Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος ( στην κατηγορία αυτή δεν εμπίπτουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπής τράπεζας)
- Οι ανώνυμες εταιρίες:
  - ✓ Παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007 (οδηγία 2004/39/EK)
  - ✓ Επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005
  - ✓ Επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999
  - ✓ Κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995
  - ✓ Διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/EK)
- Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάση άλλης νομοθετικής διάταξης.

Η τράπεζα της Ελλάδος συντάσσει Ισολογισμό ( κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης), Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα ( Σημειώσεις ), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος. Εφαρμόζει τις διατάξεις των άρθρων 3 έως 15, που αναφέρονται στα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων, εφόσον δεν αντιβαίνουν στο καταστατικό της.

Κάθε άλλη οντότητα, πέραν των προαναφερόμενων, μπορεί, με απόφαση της διοίκησης της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α.. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να συνεχίσει την εφαρμογή τους για πέντε συνεχόμενες ετήσιες χρήσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1, οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους σε πολύ μικρές οντότητες, σε μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες. Τα κριτήρια για την ένταξή του στην αντίστοιχη κατηγορία μεγέθους αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα.

Η ένταξή τους σε κατηγορίες μεγέθους προσδιορίζει τις λογιστικές τους υποχρεώσεις ως προς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, ως προς τις απλοποιήσεις και απαλλαγές ή την απαγόρευση ορισμένων από τους κανόνες επιμέτρησης.

Στον πίνακα που ακολουθεί αναφέρονται τα όρια για την ένταξη των οντοτήτων στην αντίστοιχη κατηγορία μεγέθους. Βασική προϋπόθεση είναι η οντότητα να καλύπτει τουλάχιστον τα δύο από τα τρία κριτήρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις (δηλ. το μέσο όρο προσωπικού, το σύνολο Ενεργητικού και τον καθαρό κύκλο εργασιών). Σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, σκοπός των κριτηρίων είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους ανάλογα με την οικονομική τους σημασία.

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές αρθ.1,παρ.2γ ( ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000,00
Μικρές άρθρου 1, παρ.2γ ( ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ )	-	-	>1.500.000,00
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ.2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000,00	≤ 700.000,00
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2α	≤ 50	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000,00	≤ 40.000.000,00
Μεγάλες ( όλες)	>250	>20.000.000,00	> 40.000.000,00

Γίνεται εύκολα κατανοητό ότι οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, δηλ. η ομόρρυθμη εταιρία, η ετερόρρυθμη εταιρία, η ατομική επιχείρηση, κ.λ.π. που ουσιαστικά καλύπτουν την πλειοψηφία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, έχουν ως μοναδικό κριτήριο για την ένταξή τους στις πολύ μικρές ή στις μικρές οντότητες τον κύκλο εργασιών με όριο το 1.500.00,00 για δυο συνεχόμενες χρήσεις. Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι επιχειρήσεις υγρών καυσίμων που εντάσσονται στην περίπτωση της παραγράφου 2γ του άρθρου 1, θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά

τα 8.000.000,00 €, και όταν ξεπερνούν το όριο αυτό για δύο συνεχόμενες χρήσεις, εντάσσονται στην αμέσως επόμενη κατηγορία ανεξάρτητα από το μέσο όρο προσωπικού και το σύνολο του ενεργητικού τους. Προς διευκόλυνση για την προσαρμογή τους στις απαιτήσεις των Ελληνικών λογιστικών Προτύπων τα πρατήρια υγρών καυσίμων και οι πρατηριούχοι πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων εντάσσονται αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2015 στις πολύ μικρές οντότητες ανεξάρτητα από το ύψος του κύκλου εργασιών τους<sup>7</sup>. Σύμφωνα με το άρθρο 3, στο οποίο θα γίνει εκτενέστερη αναφορά στο επόμενο κεφάλαιο, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις που έχουν κύκλο εργασιών κάτω από 1.500.000,00 τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα ενώ οι μικρές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000,00 τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Τα παραπάνω παρουσιάζουν ομοιότητες αλλά και διαφορές με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. και έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, η ένταξη των επιχειρήσεων σε τήρηση απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων γινόταν με βάση την μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που είχε ως όριο τα 1.500.000,00 €. Στα διπλογραφικά βιβλία εντάσσονταν ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στα απλογραφικά βιβλία εντάσσονταν ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων τους, ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας, ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης. Όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες εντάσσονταν στα απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, δηλ. αν ξεπερνούσαν ή όχι το ύψος των 1.500.000,00 €. Με βάση τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. διατηρείται το όριο των 1.500.000,00 €. Επίσης, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., η αλλαγή κατηγορίας γίνονταν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται μετά από δύο διαδοχικές περιόδους.

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται να έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός που προέρχεται από την συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης, και δεν περιλαμβάνονται σ' αυτόν έσοδα από επιχορηγήσεις και άλλα ασυνήθη έσοδα. Αν η περίοδος λειτουργίας της οντότητας είναι

---

<sup>7</sup> ΠΟΛ. 1024/2015

μικρότερη του δωδεκαμήνου τότε ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση<sup>8</sup>.

Τα παρακάτω είδη οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα παρακάτω κεφάλαια 4 έως 8 αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο και κατά συνέπεια δεν εντάσσονται στις παραπάνω κατηγορίες μεγέθους:

- Οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.
- Η Τράπεζα της Ελλάδος
- Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014. Στην περίπτωση της μη εφαρμογής του άρθρου, οι οντότητες αυτές εντάσσονται στις μεγάλες όταν δεν εμπίπτουν σε όλους τους άλλους τύπους οντοτήτων ή διαφορετικά ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.
- Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), είτε λειτουργούν με την μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με την μορφή ανώνυμης εταιρίας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου.

---

<sup>8</sup> ΠΟΛ.1003/2014

### 3.4.2 Λογιστικά Αρχεία (Κεφάλαιο 2 – Άρθρα 3-7)

Στο κεφάλαιο 2, εισάγεται ο όρος «λογιστικά αρχεία» και «λογιστικά στοιχεία», σύμφωνα με την διεθνή πρακτική, που αναφέρονται στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της οντότητας. Τα άρθρα 3 έως 7, παρέχουν οδηγίες που εφαρμόζονται από το σύνολο των οντοτήτων ανεξαρτήτου τη νομικής μορφής τους, του μεγέθους και των λογιστικών κανόνων που εφαρμόζουν. Δηλαδή, η εφαρμογή τους καλύπτει και τις οντότητες που εφαρμόζουν τους κανόνες των Δ.Π.Χ.Α.. Μέσα από το άρθρο 3 γίνεται εισαγωγή των εννοιών λογιστικά αρχεία και λογιστικά στοιχεία, που αναφέρονται στα βιβλία και στοιχεία κατά τον Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ή Βιβλία Εσόδων-Εξόδων ή απλογραφικά βιβλία και διπλογραφικά λογιστικά πρότυπα ή διπλογραφικά βιβλία κατά την συνήθη επικρατούσα, έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, ονοματολογία. Επίσης, εισάγονται για πρώτη φορά οι έννοιες λογιστική και φορολογική βάση.

Λογιστικά αρχεία και λογιστικά στοιχεία είναι τα βιβλία και στοιχεία που οφείλει να τηρεί η οντότητα ως μέρος του λογιστικού συστήματος της<sup>9</sup>. Τα λογιστικά στοιχεία αποτελούν υποσύνολο των λογιστικών αρχείων. Οι οντότητες είναι υπεύθυνες για την τήρηση ενός αυτόνομου λογιστικού συστήματος που περιλαμβάνει αρχείο συναλλαγών ώστε να είναι σε θέση να αποδείξουν τα πάσης φύσεως έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημίες, αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεις, επιστροφές, φόροι, τέλη και πάσης φύσεως εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Στην τήρηση αρχείου συναλλαγών νοούνται οι πάσης φύσεως συναλλαγές καθώς δεν ισχύει το κριτήριο της σημαντικότητας. Δηλαδή, η οντότητα με απόφαση της διοίκησης δεν μπορεί να εκτιμήσει ότι κάποιο στοιχείο δεν είναι σημαντικό βάση της αξίας του και να μην τηρήσει αρχείο για αυτό.

Το λογιστικό σύστημα προσαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και την φύση της οντότητας. Οι οντότητες εφαρμόζουν απλογραφικά ή διπλογραφικά λογιστικά πρότυπα. Όλες οι οντότητες τηρούν διπλογραφικά λογιστικά πρότυπα εκτός από εκείνες που η ένταξή τους στις πολύ μικρές οντότητες γίνεται αποκλειστικά και μόνο με το κριτήριο ο κύκλος εργασιών τους να είναι κάτω από 1.500.000,00€. Στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, οι οντότητες παρακολουθούν σε αρχείο με ηλεκτρονικά ή άλλα πρόσφορα μέσα, κάθε μεταβολή των στοιχείων του ισολογισμού. Τα αρχεία που τηρεί η οντότητα προκειμένου να τεκμηριώσει τις συναλλαγές είναι:

---

<sup>9</sup> Παράρτημα Α' του ν.4308: Ορισμοί



- Συναλλαγών και Γεγονότων ( ημερολόγιο)
- Μεταβολών τηρούμενων λογαριασμών ( Αναλυτικό Καθολικό )
- Συγκέντρωσης αθροίσματος αυξήσεων, μειώσεων και υπολοίπων λογαριασμών (Ισοζύγιο)
- Ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων (Μητρώο Παγίων)
- Επενδύσεων
- Ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αποθεμάτων τρίτων
- Λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- Λογαριασμών καθαρής θέσης
- Λογαριασμών υποχρεώσεων
- Περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Από τα παραπάνω αρχεία τα τέσσερα πρώτα είναι όμοια με εκείνα που όριζε ο Κ.Φ.Α.Σ., ο οποίος επίσης έδινε την δυνατότητα της ηλεκτρονικής τήρησης των αρχείων.

Η υποχρέωση τήρησης των παραπάνω αρχείων δεν ισχύει για τις πολύ μικρές οντότητες, της περίπτωση 2γ του άρθρου 1, όπου ο κύκλος εργασιών τους είναι κάτω από το 1.500.000,00€, που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Οι τελευταίες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν όλες της χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρά μόνο την συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, επομένως παρακολουθούν μόνο τις μεταβολές των στοιχείων της κατάστασης αυτής. Ο νόμος δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις αυτές να τηρούν ένα αντίστοιχο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, στο οποίο θα παρακολουθούνται τα έσοδα, έξοδα, τα κέρδη, οι ζημιές, οι εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, ο αποσβέσεις, οι φόροι και τα τέλη. Οι ατομικές επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 5.000,00€ απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων αλλά υποχρεούνται σε έκδοση στοιχείων λιανικής χωρίς την χρήση φορολογικού μηχανισμού. Οι παραπάνω επιχειρήσεις σύμφωνα με το Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσοντας από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα ενώ τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. τα βιβλία και στοιχεία τηρούνταν στην Ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, ενώ επιτρέπονταν μόνο τα στοιχεία που εκδίδονταν για συναλλαγές στο εξωτερικό να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και ξένο νόμισμα. Τα λογιστικά αρχεία μπορεί να είναι ηλεκτρονικά ή άλλα δευτερογενή αρχεία που παρέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τεκμηριώνουν τις συναλλαγές. Η

ενημέρωση των λογιστικών αρχείων πρέπει γίνεται κάθε μήνα και μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα για τις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ενώ για εκείνες που τηρούν απλογραφικά βιβλία γίνεται μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο.

Το άρθρο 3 παράγραφος 8 αναφέρεται στο σχέδιο λογαριασμών που έχει στην διάθεσή της να χρησιμοποιήσει η οντότητα ως μέρος του λογιστικού της συστήματος. Η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει το σχέδιο λογαριασμών που δίνεται στο Παράρτημα Γ' ή εναλλακτικά να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί το ήδη εφαρμοζόμενο την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, μόνο ως προς την κωδικαρίθμηση του, σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ..

Μια σημαντική διαφορά των Ελληνικών Λογιστικών προτύπων σε σχέση με τις υπόλοιπες διατάξεις, που προϋπήρχαν και τις οποίες καταργεί, είναι η εισαγωγή της λογιστικής και φορολογικής βάσης για τις οντότητες που τηρούν διπλογραφικό σύστημα. Οι έννοιες αυτές είναι όμοιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται στο Δ.Λ.Π. 12- Αναβαλλόμενη Φορολογία και αποτελούν γέφυρα ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διαχωρίζεται, λοιπόν, πλήρως η λογιστική από την φορολογική νομοθεσία. Η οντότητα είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί μέσα από το λογιστικό της σύστημα, οποιαδήποτε διαφοροποίηση υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική και τη φορολογική βάση, όλων εκείνων των στοιχείων που είναι απαραίτητα για την σύνταξη και δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την σύνταξη και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή παρακολουθεί τις μεταβολές στην λογιστική αξία και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων και εξόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της, και των στοιχείων της καθαρής θέσης. Η παρακολούθηση γίνεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο εξυπηρετεί την επιχείρηση είτε παρακολουθώντας τις μεταβολές των στοιχείων αναλυτικά στην διάρκεια του έτους είτε συγκεντρωτικά με μία μόνο εγγραφή. Οι διαφορές ανάμεσα στις δύο βάσεις διακρίνονται σε προσωρινές και μόνιμες. Προσωρινές είναι εκείνες που θα εκπέσουν στο μέλλον, αναγνωρίζονται δηλ. λογιστικά στο έτος και εκπίπτουν φορολογικά στο επόμενο ή στα επόμενα έτη. Μόνιμες είναι εκείνες οι διαφορές που δεν αντιστρέφονται, δηλ. αναγνωρίζονται λογιστικά στο έτος και δεν εκπίπτουν φορολογικά σε κάποιο άλλο<sup>10</sup>. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις προαιρετικά μπορούν να παρουσιάζουν τα στοιχεία τους τόσο στην λογιστική όσο και στην φορολογική βάση του τρέχοντος και του προηγούμενου έτους. Οι διαφορές της λογιστικής και φορολογικής βάσης των λογαριασμών του ισολογισμού θα επηρεάσουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές

---

<sup>10</sup> Παράρτημα Α' του ν.4308: Ορισμοί

περιόδους, ενώ οι διαφορές των δύο βάσεων των στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων θα επηρεάσουν το υπολογισμό του φόρου εισοδήματος του τρέχοντος έτους.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναθέτουν την ευθύνη για την τήρηση ενός αξιόπιστου και κατάλληλου λογιστικού συστήματος στην διοίκηση της οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία πρέπει να τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα, να ακολουθούν τις απαιτήσεις του νόμου και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να συντάσσονται με βάση τις οδηγίες και τους κανόνες του. Η χρηματοοικονομικές καταστάσεις πριν την δημοσίευσή τους πρέπει να εγκριθούν από την διοίκηση, να υπογραφούν από το αρμόδιο όργανο διοίκησης και τον υπεύθυνο λογιστή. Για τη διασφάλιση ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος η διοίκηση εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες που διασφαλίζουν τις συναλλαγές και τις αποδεικνύουν με τα κατάλληλα παραστατικά σε ενδεχόμενο έλεγχο. Η ανάθεση τήρησης μέρους ή του συνόλου του λογιστικού συστήματος σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την διοίκηση από την παραπάνω ευθύνη.

Ειδικά ως προς την διακίνηση των αποθεμάτων, πώληση ή επιστροφή, επανέρχεται η υποχρεωτική έκδοση Στοιχείου Διακίνησης, του λεγόμενου Δελτίου Αποστολής, σε αντίθεση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που καταργούσαν αυτή την υποχρέωση. Οι ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να αναγράφονται είναι το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου, η διεύθυνσή του, ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, η ποσότητα και το είδος της συναλλαγής καθώς και η ημερομηνία της διακίνησης, της έκδοσης και λήψης του παραστατικού. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής της ώρας παράδοσης και αποστολής καθώς και του αριθμού αυτοκινήτου διακίνησης, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού, στοιχεία απαραίτητα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και μετέπειτα του Κ.Φ.Α.Σ. έως την πλήρη κατάργησή του. Τα παραστατικά διακίνησης και πώλησης, όταν εκδίδονται σε ηλεκτρονική μορφή πρέπει να εφαρμόζουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία που να διασφαλίζει την αυθεντικότητά του, την ακεραιότητα και την αναγνωσιμότητά του. Το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να εκδίδεται ηλεκτρονικά ή αποστέλλεται με mail πριν την έναρξη της διακίνησης και να αποτελεί συνοδευτικό διακίνησης σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή σε οποιοδήποτε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης, αρκεί να επιδεικνύεται σε περίπτωση ελέγχου.

Δύο πολύ σημαντικές διαφορές που εισάγουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στην παράγραφος 9 του άρθρου 5, είναι η κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης του βιβλίου αποθήκης. Ωστόσο, δεν διευκρινίζεται αν καταργείται και η τήρηση του λογαριασμού 94 της αναλυτικής λογιστικής, για τις επιχειρήσεις με ετήσιες πωλήσεις αποθεμάτων πάνω από 5.000.000,00€, που είχε εισάγει ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η οντότητα πλέον αρκεί να παρακολουθεί και να τεκμηριώνει με τάξη, πληρότητα και ορθότητα

την διακίνηση των αποθεμάτων της με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Επιπλέον καταργείται το χρονικό περιθώριο του προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με την φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, που ήταν η 20<sup>η</sup> ημέρα του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία λήξης της χρήσης. Η οντότητα, που τηρεί διπλογραφικό σύστημα, αρκεί να προσδιορίζει την ποσότητα των αποθεμάτων σε εύλογο χρόνο για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οποία ολοκληρώνεται μέσα σε έξι μήνες από την λήξη της περιόδου.

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων φυλάσσεται για τουλάχιστον πέντε έτη ή για τον χρόνο που ορίζει άλλη νομοθεσία. Τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή, έντυπη ή ηλεκτρονική, και σε οποιοδήποτε τόπο αρκεί να επιδεικνύονται άμεσα σε περίπτωση ελέγχου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. τα βιβλία και στοιχεία ενημερώνονταν και βρίσκονταν υποχρεωτικά στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και στην συνέχεια με σχετική γνωστοποίηση στην Δ.Ο.Υ. η επιχείρηση είχε την δυνατότητα να τα διαφυλάξει σε άλλο τόπο εκτός των εγκαταστάσεων της.

### 3.4.3 Παραστατικά Πωλήσεων (Κεφάλαιο 3 – Άρθρα 8-15)

Το κεφάλαιο 3 αναφέρεται στα χαρακτηριστικά των στοιχείων πώλησης, των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Ενσωματώνοντας τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ συμπληρώνει τις ρυθμίσεις ζητημάτων που κάλυπτε ο καταργούμενος Κ.Φ.Α.Σ..

Το τιμολόγιο πώλησης αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων μια οντότητας. Εκδίδονται σε όλες τις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών εκτός από εκείνες που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης αποδέχεται το τιμολόγιο. Περιπτώσεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. είναι οι αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις. Υπόχρεες για την έκδοση του τιμολογίου είναι όλες οι οντότητες, εκτός από τους φορείς του Δημοσίου, όπως οι περιφέρειες, οι δήμοι, οι νομαρχίες, οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου. Τιμολόγιο μπορεί να είναι και κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί ένα αρχικό τιμολόγιο. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών ή από τον λήπτη αυτών ή από κάποιον τρίτο χωρίς ο πωλητής να απαλλάσσεται από κάθε νόμιμη υποχρέωση. Όταν η συναλλαγή γίνεται με πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου, ή όταν ο αγοραστής, για οποιονδήποτε λόγο και με δική του υπευθυνότητα, δεν εκδίδει τιμολόγιο τότε η οντότητα είναι υπόχρεη έκδοσης τιμολογίου, αναγράφοντας πάνω τον όρο «αυτό-τιμολόγηση». Οι ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να φέρει το τιμολόγιο της «αυτό-τιμολόγησης» είναι: α) η ημερομηνία έκδοσης, β) η επωνυμία, η διεύθυνση και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου, γ) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, δ) η ημερομηνία που ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, ε) η αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας και το συνολικό ποσό της συναλλαγής, στ) το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται σε κάθε περίπτωση επιστροφής ή έκπτωσης ή κάθε άλλης διαφοράς, συμπεριλαμβανομένου και των διαφορών για ΦΠΑ.

Από τα υποχρεωτικά στοιχεία του τιμολογίου ξεχωρίζουν ο αύξων αριθμός του, που το χαρακτηρίζει ως μοναδικό, και η παραπομπή της υπηρεσίας σε άλλα έγγραφα που αναφέρονται στην παρεχόμενη υπηρεσία, όπως υπογεγραμμένες συμβάσεις και συμφωνητικά μεταξύ των συμβαλλομένων. Επίσης, το τιμολόγιο μπορεί να αναγράφεται σε άλλο νόμισμα εκτός από το εθνικό, ωστόσο ο Φ.Π.Α. πρέπει να αναγράφεται και στο εθνικό νόμισμα. Τέλος, δεν είναι απαραίτητη η υπογραφή του τιμολογίου από τον παραλήπτη, η αποδοχή του όμως μπορεί να αποδεικνύεται με την εξόφλησή του.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εισάγουν μια νέα μορφή τιμολογίου, το απλοποιημένο τιμολόγιο. Αυτό εκδίδεται όταν το ποσό του τιμολογίου έχει αξία μικρότερη των 100 ευρώ ή όταν πρόκειται για έγγραφο που συμπληρώνει ή τροποποιεί το αρχικό τιμολόγιο, αρκεί να γίνεται αναφορά σ' αυτό. Επίσης, γίνεται αναφορά στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο, που τιμολογεί τις επαναλαμβανόμενες παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στη διάρκεια ενός μήνα.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις τιμολογίων, το παραστατικό εκδίδεται το αργότερο έως την 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα, αναγράφοντας την ημερομηνία έκδοσης. Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου προς το Δημόσιο, αυτό μπορεί να εκδοθεί έως το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία έγινε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

Οι διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με αυτές του καταργούμενου Κ.Φ.Α.Σ. εντοπίζονται στα παρακάτω σημεία:

- Στον ορισμό του τιμολογίου. Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί για κάθε πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ανεξάρτητα από την ιδιότητα των συμβαλλομένων μερών, δηλ. αν πρόκειται για οντότητα για ιδιώτη. Επομένως, τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί και για λιανική πώληση. Αυτό το συμπέρασμα βγαίνει και από το άρθρο 12, παράγραφος 7, όπου ορίζεται ότι η οντότητα μπορεί να πωλάει σε ιδιώτες εκδίδοντας είτε απόδειξη λιανικής είτε τιμολόγιο.
- Δεν προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου για συναλλαγές που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., όπως προέβλεπαν οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..
- Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού ή διορθωτικού τιμολογίου.
- Επανέρχεται η συνεχιζόμενη αρίθμηση των τιμολογίων.
- Παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου για διαφορές Φ.Π.Α., κάτι που δεν επιτρεπόταν ρητά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., χωρίς να προσδιορίζεται ο χρόνος έκδοσής του, που σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονταν η 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα.
- Σχετικά με το είδος της παροχής υπηρεσιών, μπορεί να γίνει παραπομπή σε σχετικά έγγραφα.
- Εισάγεται το απλοποιημένο τιμολόγιο για συναλλαγές έως 100 ευρώ.
- Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αλλάζει και γίνεται έως την 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, και υποχρεωτικά αναγράφεται στο τιμολόγιο η ημερομηνία έκδοσης. Με τις διατάξεις του

Κ.Φ.Α.Σ. το τιμολόγιο εκδίδονται σε διάστημα ενός μήνα από την παράδοση των αγαθών ενώ το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Όσον αφορά την λιανική πώληση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ορίζουν, με τα άρθρα 12 και 13, ότι σε κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών προς ιδιώτες, μπορεί να εκδίδεται απόδειξη λιανικής και απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή εναλλακτικά τιμολόγιο πώλησης ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ενώ ο τίτλος είναι ενδεικτικός. Για επιστροφές ή εκπτώσεις με αξία άνω των 50 ευρώ εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής στο οποίο αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Σε περίπτωση πώλησης αγαθών το στοιχείο λιανικής εκδίδεται κατά την πώληση του αγαθού, ενώ σε περίπτωση υπηρεσίας η έκδοσή του στοιχείου γίνεται με την ολοκλήρωσή της. Όταν η παράδοση του αγαθού γίνεται από τρίτο πρόσωπο, η έκδοση του στοιχείου λιανικής μπορεί να γίνει μέσα σε ένα μήνα από την ολοκλήρωση της παράδοσης. Η έκδοση του στοιχείου λιανικής γίνεται με την χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988, ή με την χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής. Από την χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών εξαιρούνται ορισμένες οντότητες. Οι πληροφορίες που αφορούν τον τύπο και τον σειριακό αριθμό του μηχανισμού και του κατασκευαστή αυτού, καθώς και η ημερομηνία έναρξης ή παύσης χρήσης του μηχανισμού, διαβιβάζονται στη Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών εντός 10 ημερών.

Το τιμολόγιο και η απόδειξη λιανικής δύναται να εκδίδονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή αρκεί να γίνεται αποδεκτό από τον λήπτη. Κάθε οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες ώστε να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα του τιμολογίου, η ακεραιότητά του καθώς και η αναγνωσιμότητά του. Με τον όρο αυθεντικότητα της προέλευσης του τιμολογίου, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α' του νόμου 4308/2014, νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Ως ακεραιότητα του περιεχομένου, νοείται ότι το περιεχόμενό του δεν έχει αλλοιωθεί, και ως αναγνωσιμότητα νοείται ότι η οντότητα πρέπει να διασφαλίζει ότι το περιεχόμενο του τιμολογίου μπορεί εύκολα να αναγνωστεί και μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα. Τα άρθρα 14 και 15 που αναφέρονται στο ηλεκτρονικό τιμολόγιο και στην αυθεντικότητά του είναι περίπου επανάληψη του άρθρου 2 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Α.Σ..

### 3.5 Διαφορές Με Ν.2190 - Ε.Γ.Λ.Σ. Και Άλλες Διατάξεις

#### 3.5.1 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

(Κεφάλαιο 4 – Άρθρα 16-17)

Στο κεφάλαιο 4 του νόμου 4308/2014, μέσα από τα άρθρα 16 και 17 παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ, και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι οντότητες με βάση το μέγεθός τους<sup>11</sup>.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, που ενσωματώνουν το σύνολο των καταχωρούμενων, στα λογιστικά αρχεία της περιόδου, συναλλαγών και γεγονότων της, αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο πληροφοριών με στόχο την εύλογη παρουσίαση των αναγνωριζόμενων περιουσιακών στοιχείων (στοιχεία του ενεργητικού), των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των στοιχείων εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και των χρηματοροών της εκάστοτε περιόδου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται οι οντότητες να συντάσσουν περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)
- Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)
- Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)
- Το Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Στο Παράρτημα Β' του νόμου 4308/2014, δίνονται υποδείγματα των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το παραπάνω Παράρτημα, η οντότητα έχει την επιλογή να παρουσιάσει στον Ισολογισμό τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης τους ή εναλλακτικά στην εύλογη αξία τους. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων μπορεί εναλλακτικά να παρουσιαστεί κατά λειτουργία ή κατ' είδος ενώ η Κατάσταση Χρηματοροών παρουσιάζεται μόνο με την έμμεση μέθοδο. Τέλος στο Παράρτημα Β δίνονται υποδείγματα Ισολογισμού και Κατάστασης Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές οντότητες.

Η κάθε οντότητα ανάλογα με την κατηγορία μεγέθους στην οποία ανήκει, οφείλει να συντάσσει και τις αντίστοιχες καταστάσεις, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

---

<sup>11</sup> Η ανάλυση στηρίζεται στα εξής: Ν.4308/2014, ΠΟΛ.1003/31-12-14, Κ.Ν.2190/1920, Ε.Γ.Λ.Σ.



Χρηματοοικονομική Κατάσταση	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές Και πολύ Μικρές Οντότητες	Πολύ Μικρές Οντότητες (προαιρετικά)*	Πολύ Μικρές Οντότητες (άρθ.1,παρ.2γ)*
Ισολογισμός	✓	✓	✓	Συνοπτικός	-
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	Συνοπτική	Συνοπτική
Κατάσταση Μεταβολών	✓	✓	-	-	-
Κατάσταση Χρηματοροών	✓	-	-	-	-
Προσάρτημα	✓	✓	✓	✓	✓

\*Εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Για τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις οι οντότητες συντάσσουν:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης περιόδου
- Κατάσταση Χρηματοροών (ίσχυε και με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. για τις ενοποιημένες καταστάσεις)

Οι Οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες , ν.4099/12 συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους όπως στο υπόδειγμα του Παραρτήματος Β:

- Ισολογισμό οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)
- Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου, οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες καθώς και οποιαδήποτε άλλη

επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.500.000,00 €, υποχρεούνται σε σύνταξη και δημοσίευση των παρακάτω χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα (όχι δημοσίευση)

Ωστόσο, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Ε.Λ.Π. κινούνται στα πρότυπα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αφού είναι όμοιες με εκείνες που απαιτούνται με βάση το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

Η δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, ενώ απόκλιση από αυτή επιτρέπεται μόνο όταν γίνεται περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων, όταν προστίθενται νέα κονδύλια και όταν γίνεται συγχώνευση των κονδυλίων για ποσά ασήμαντα και μεγαλύτερη σαφήνεια.

Στο άρθρο 17, παρουσιάζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που σε μεγάλο βαθμό εμπίπτουν με τις αντίστοιχες του ΔΛΠ 1. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι:

- Της αρχής του δεδουλευμένου
- Της συνέχισης της δραστηριότητας (αξιολογείται περίοδο 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού)
- Της συνέπειας των λογιστικών πολιτικών
- Της παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων με βάση την οικονομική ουσία
- Της καθοδήγησης από σχετικά Δ.Π.Χ.Α.
- Της αναγνώρισης γεγονότων στην κλειόμενη περίοδο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και επηρεάζουν τα κονδύλιά του και μέχρι την έγκρισή του, π.χ. η επίλυση μιας δικαστικής απόφασης)
- Της εύλογης παρουσίασης

Όταν είναι εφικτή η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας τότε:

- Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες
- Οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους

### 3.5.2 Κανόνες Επιμέτρησης (Κεφάλαιο 5 – Άρθρα 18-28)

Το κεφάλαιο 5 αναφέρεται στους βασικούς κανόνες επιμέτρησης των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Τα άρθρα 18 έως 23, όπως και το άρθρο 26, αναφέρονται στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που απαρτίζουν τον ισολογισμό, με βάση το ιστορικό κόστος κτήση, ενώ με το άρθρο 24 παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης ορισμένων από αυτά στην εύλογη αξία. Το άρθρο 25 αναφέρεται στα επιμέρους στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και θέτει κανόνες για την αναγνώρισή τους, τον λογιστικό χειρισμό τους και την εμφάνισή τους στην κατάσταση.

#### **Ο ισολογισμός**

Με βάση τα υποδείγματα ισολογισμών του Παραρτήματος Β', γίνεται εύκολα κατανοητό ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ακολουθούν την αντίστοιχη δομή και το περιεχόμενο αυτών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ο ισολογισμός, στα στοιχεία του οποίου αναφέρονται τα άρθρα 18 έως 24 και 26, αποτελείται στο ενεργητικό του, από τα μη κυκλοφορούντα και τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, και στο παθητικό του από την καθαρή θέση, τις προβλέψεις και το σύνολο των υποχρεώσεων.

Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία συνθέτουν:

- Τα ενσώματα πάγια
- Τα άυλα πάγια
- Οι προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή
- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, και
- Οι αναβαλλόμενοι φόροι

Το σύνολο των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων αποτελείται από:

- Τα αποθέματα
- Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές

Το σύνολο της καθαρής θέσης αποτελείται από:

- Τα καταβλημένα κεφάλαια
- Τις διαφορές της εύλογης αξίας
- Τα αποθεματικά και τα αποτελέσματα εις νέον
- Τις συναλλαγματικές διαφορές

Το σύνολο των προβλέψεων αποτελείται από:

- Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους

- Λοιπές προβλέψεις

Το σύνολο των υποχρεώσεων αποτελείται από:

- Τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το ενεργητικό του ισολογισμού αποτελείται από τα σύνολα των επιμέρους στοιχείων:

- ❖ Του οφειλόμενου κεφαλαίου
- ❖ Των εξόδων εγκαταστάσεως
- ❖ Του πάγιου ενεργητικού, (που αποτελείται από τις ασώματες ακινητοποιήσεις, τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τις συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις)
- ❖ Του κυκλοφορούντος ενεργητικού, (που αποτελείται από τα αποθέματα, τις απαιτήσεις, τα χρεόγραφα και τα διαθέσιμα)
- ❖ Των μεταβατικών λογαριασμών του ενεργητικού.

Το παθητικό αποτελείται από το σύνολο των επιμέρους στοιχείων:

- ❖ Των Ιδίων Κεφαλαίων
- ❖ Των προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα
- ❖ Των υποχρεώσεων
- ❖ Των μεταβατικών λογαριασμών του παθητικού.

Ακολουθεί περαιτέρω ανάλυση για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία που συνθέτουν τον ισολογισμό:

### ***Τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία***

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα ενσώματα πάγια αποτελούνται από τα ακίνητα, τον μηχανολογικό εξοπλισμό, τον λοιπό εξοπλισμό, τις επενδύσεις σε ακίνητα, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα λοιπά ενσώματα πάγια. Τα στοιχεία αυτά αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και στη συνέχεια επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης, δηλ. αποσβέσεις μείον τυχόν ζημίες απομείωσης. Τα κόστη που αναγνωρίζονται στην αξία του παγίου είναι:

- i. Τα έξοδα κτήσεως του ενσώματου παγίου
- ii. Οι δαπάνες βελτίωσης του παγίου

- iii. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου
- iv. Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης του παγίου, ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης ή της χρήσης του.

Η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση, άσχετα αν η οντότητα έχει ξεκινήσει να το χρησιμοποιεί, και διενεργείται με επιλογή ανάμεσα στη σταθερή μέθοδο, τη φθίνουσα ή τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Είναι ευθύνη της διοίκησης η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης, όπως και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση, εκτός από τις βελτιώσεις με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, όπως επίσης και τα πάγια εκείνα που δεν φθείρονται ή αχρηστεύονται, όπως αντίκες, έργα τέχνης κ.λ.π.

Τα πάγια που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους όταν υπάρχουν ενδείξεις. Τέτοιες ενδείξεις μπορεί να είναι η μείωση της αξίας του παγίου εξαιτίας της χρήσης του ή ως αποτέλεσμα του χρόνου, οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς και η απαξίωσή του ή φυσική βλάβη του στοιχείου. Όταν η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και υπάρχουν ζημιές απομείωσης τότε αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα. Αναστροφή των ζημιών απομείωσης μπορεί να γίνει όταν δεν υφίστανται πια οι συνθήκες που την προκάλεσαν. Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγράφεται στον ισολογισμό όταν δεν υπάρχει πια ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει αναγράφεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στα ενσώματα πάγια συμπεριλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα/ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, δηλαδή εκείνα που δημιουργούνται από την ίδια την οντότητα ή από τρίτους για λογαριασμό της, για ίδια χρήση. Το κόστος του, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται ώστε το πάγιο να φτάσει σε κατάσταση λειτουργίας. Τέτοια κόστη είναι οι πρώτες ύλες, η εργασία, τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα καθώς και οι τόκοι μακροπρόθεσμου δανεισμού κατασκευής του ιδιοπαραγόμενου παγίου. Στην περίπτωση που η οντότητα δανείζεται κεφάλαια αποκλειστικά για την κατασκευή του παγίου, ως πραγματικό κόστος δανεισμού της περιόδου θεωρείται το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση. Στην περίπτωση του γενικού δανεισμού, το ποσό του κόστους δανεισμού προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα μπορούν,

μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους. Η επιμέτρηση γίνεται από επαγγελματία εκτιμητή, τουλάχιστον ανά τετραετία, ή διαφορετικά όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι η λογιστική αξία διαφέρει από την εύλογη. Η θετική διαφορά αναπροσαρμογής αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση ως αποθεματικό αναπροσαρμογής, ενώ η αρνητική διαφορά αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Αν στο παρελθόν είχε σχηματιστεί αποθεματικό τότε η ζημία συμψηφίζεται με αυτό και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Η απόσβεση υπολογίζεται στην αναπροσαρμοσμένη βάση. Το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται κατευθείαν στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το πάγιο διαγράφεται, ή μέρος του μπορεί να μεταφερθεί, στη διάρκεια της χρήσης του, από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Ο νόμος εισάγει δύο νέες έννοιες στην κατηγορία των ενσώματων παγίων, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή τα ζώντα ζώα ή φυτά και τα επενδυτικά ακίνητα, δηλαδή τα ακίνητα που ανήκουν στην οντότητα, είτε ιδιόκτητα είτε με χρηματοδοτική μίσθωση, και προορίζονται για αύξηση των κερδών της. Με την εισαγωγή των επενδυτικών ακινήτων γίνεται εισαγωγή των βασικών αρχών του ΔΛΠ 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση και των δύο παραπάνω μπορεί να γίνει στην εύλογη αξία. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού ενώ τα επενδυτικά ακίνητα τουλάχιστον κάθε διετία, από επαγγελματία εκτιμητή, και σε κάθε περίπτωση που το υποδηλώνουν οι συνθήκες της αγοράς. Οι διαφορές από την επιμέτρηση αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Όταν επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Επίσης, γίνεται εισαγωγή των γενικών αρχών και κανόνων του Δ.Λ.Π.17 – Μισθώσεις. Σύμφωνα με αυτό και αντίστοιχα με αυτά που ορίζονται στα Ε.Λ.Π. τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην κατοχή της οντότητας με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά και ταυτόχρονα εμφανίζεται μια υποχρέωση προς τον εκμισθωτή. Δηλαδή το μισθωμένο πάγιο αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, που θα είχε προκύψει αν είχε αγοραστεί, και αντιμετωπίζεται όπως τα λοιπά πάγια της οντότητας. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, και το μίσθωμα αποτελείται από το χρεολύσιο, που μειώνει το δάνειο και τον τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Για τον εκμισθωτή το πάγιο που μισθώνεται εμφανίζεται στον ισολογισμό ως απαίτηση- χορηγηθέν δάνειο, και το μίσθωμα διαχωρίζεται στο χρεολύσιο που μειώνει το δάνειο και τον τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Μια άλλη κατηγορία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι το εξατομικευμένο περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει υλική μορφή. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν:

- Η υπεραξία
- Οι δαπάνες ανάπτυξης, μόνον υπό προϋποθέσεις
- Τα λοιπά άυλα στοιχεία

Τα παραπάνω στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης. Δεν δίνεται η επιλογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης. Η απομείωση της υπεραξίας δεν αναστρέφεται. Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν προσδιορίζεται αξιόπιστα, υπόκεινται σε απόσβεση έως 10 έτη.

Σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. οι διαφορές με τα Ε.Λ.Π. που αφορούν τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία εντοπίζονται στα εξής σημεία:

- Τα ενσώματα και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις (στη κατηγορία αυτή ανήκει και η υπεραξία) αποτελούν, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., μέρος του πάγιου ενεργητικού, δηλαδή της τρίτης κατηγορίας του ενεργητικού του ισολογισμού μιας οικονομικής μονάδας. Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει ο ορισμός ασώματες ακινητοποιήσεις και η υπεραξία αποτελεί μέρος των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, που καταχωρούνταν με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. στους κωδικούς 16.10 έως 16.19, και δημιουργούνταν από τα έξοδα της ίδρυσης και οργάνωσης της οικονομικής μονάδας, αποτελούν πάγιο ενεργητικό. Με βάση τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- Με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο υπολογισμός των αποσβέσεων ξεκινά από την στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Με τα Ε.Λ.Π. οι αποσβέσεις ξεκινούν από την στιγμή που το πάγιο είναι έτοιμο προς χρήση άσχετα αν η οντότητα έχει ξεκινήσει την λειτουργία και παραγωγική χρήση του.
- Στο Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχει η επιλογή μεταξύ σταθερής και φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης, ενώ με τα Ε.Λ.Π. η διοίκηση με ευθύνη της μπορεί να επιλέξει ανάμεσα στην σταθερή, την φθίνουσα ή την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.
- Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και οι αποσβέσεις δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα 5 έτη. Με τα Ε.Λ.Π., η υπεραξία με

απεριόριστη ζωή δεν υπόκειται σε απόσβεση, ενώ όταν υπάρχει ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση έως 10 έτη.

- Οι αποσβέσεις, αν και προβλέπονταν ο υπολογισμός τους με βάση την ωφέλιμη ζωή, εν τούτοις η πλειονότητα των επιχειρήσεων επέλεγε την διενέργειά τους με βάση φορολογικά αναγνωριζόμενους συντελεστές που καθορίζονται με Προεδρικό Διάταγμα και συνήθως δεν ανταποκρίνονται στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, εξαιτίας της φορολογικής νομοθεσίας για την μη μεταφορά των φορολογικών αποσβέσεων μεταξύ των χρήσεων. Με τα Ε.Λ.Π. η οντότητα είναι υποχρεωμένη να διενεργεί λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις για το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, για την παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης και τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων.

### ***Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία***

Όταν η παρουσίασή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνεται στο κόστος κτήσης, τότε αυτά περιλαμβάνουν:

- ✓ Τα δάνεια και τις απαιτήσεις
- ✓ Τους χρεωστικούς τίτλους
- ✓ Τους λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους
- ✓ Τα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία

Όταν η παρουσίαση γίνεται στην εύλογη αξία, αυτά περιλαμβάνουν:

- ✓ Τα δάνεια και τις απαιτήσεις
- ✓ Τις διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις
- ✓ Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο
- ✓ Τις επενδύσεις διαθέσιμες για πώληση
- ✓ Τα στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με βάση τα Ε.Λ.Π. παρακολουθούνται ανάλογα με τον σκοπό απόκτησής τους και τον χρόνο διακράτησής τους από την οντότητα, σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ που παρακολουθούνταν ανάλογα με το είδος τους.

Τα δάνεια και οι απαιτήσεις αποτελούν τις εμπορικές απαιτήσεις της οντότητας προς τους πελάτες της ή προς τρίτους. Αποτελούν μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ταμειακές ροές.



Οι επενδύσεις διακρατούμενες ως τη λήξη έχουν καθορισμένες πληρωμές και καθορισμένη λήξη και η οντότητα έχει την δυνατότητα και την πρόθεση να τα κρατήσει στην κατοχή της ως την λήξη τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η επένδυση σε κρατικά ομόλογα.

Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο περιλαμβάνει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάχθηκαν σε αυτή την κατηγορία από την αρχή, κατέχονται για άμεση ρευστοποίηση με κύριο σκοπό να επιφέρουν κέρδος στην οντότητα. Είναι παράγωγα που δεν έχουν προσδιοριστεί ως μέσα αντιστάθμισης.

Οι επενδύσεις διαθέσιμες για πώληση περιλαμβάνουν μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα και είναι από την αρχή διαθέσιμα για πώληση και δεν εντάσσονται σε καμία άλλη κατηγορία με επιλογή της διοίκησης.

Τέλος, τα στοιχεία που προορίζονται για αντιστάθμιση περιλαμβάνουν συμβάσεις που έχουν συγκεκριμένη λήξη και αναμένεται να είναι αποτελεσματικά στην αντιστάθμιση ενός κινδύνου. Τέτοια μπορεί να είναι μια σύμβαση για μελλοντική ανταλλαγή επιτοκίων ή ξένου νομίσματος.

Τα παραπάνω αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον τις ζημίες απομείωσης, εκτός από τα έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία, τα ομόλογα, που επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Επιπλέον, τα διαθέσιμα προς πώληση, τα στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και τα παράγωγα για αντιστάθμιση, μπορούν να επιμετρηθούν και στην εύλογη αξία, μόνο εφόσον υπάρχει η δυνατότητα αξιόπιστης επιμέτρησης. Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για μία από τις παραπάνω κατηγορίες, τότε και οι υπόλοιπες κατηγορίες θα επιμετρηθούν αντίστοιχα. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης όταν υπάρχουν ενδείξεις. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., για τα παραπάνω στοιχεία υπήρχε η δυνατότητα για πρόβλεψη υποτίμησης. Ζημίες απομείωσης υπάρχουν όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του, και αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Αναστροφή της ζημίας σε κέρδη γίνεται όταν πάντων να υφίστανται οι συνθήκες που το προκάλεσαν και μέχρι την αξία που είχε το στοιχείο πριν την αναγνώριση της ζημίας.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα στοιχεία με επιλογή της διοίκησης της οντότητας και ανάλογα με τον χρόνο διακανονισμού τους. Με το καταργούμενο καθεστώς, τα παραπάνω στοιχεία κατατάσσονταν στην κατηγορία χρεόγραφα του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

## ***Τα αποθέματα***

Τα αποθέματα αποτελούν μια κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, όπως και στο Ε.Γ.Λ.Σ. αποτελούσαν κατηγορία του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης, στο οποίο περιλαμβάνεται και το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσει το απόθεμα στην τελική του κατάσταση. Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα άμεσα και έμμεσα έξοδα αγοράς και επεξεργασίας, τα έμμεσα σταθερά και μεταβλητά έξοδα και τους τόκους εντόκων υποχρεώσεων όταν απαιτείται σημαντικός χρόνος ώστε το απόθεμα να είναι έτοιμο προς πώληση. Το κόστος διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνει το κόστος παραγωγής. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στην μικρότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και ρευστοποιήσιμης αξίας του. Στη εύλογη αξία μπορούν να επιμετρηθούν μόνο εκείνα τα εμπορεύματα που η τιμή τους διαπραγματεύεται σε οργανωμένη αγορά, π.χ. τα γεωργικά προϊόντα. Τα εμπορεύματα αυτά επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος κτήσης και οι διαφορές αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες περιόδου. Για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία από τις παρακάτω μεθόδους:

- ✓ Μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου
- ✓ Μέθοδος «πρώτο εισαχθέν- πρώτο εξαχθέν» (FIFO)
- ✓ Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
- ✓ Οποιαδήποτε άλλη τεκμηριωμένα αποδεκτή μέθοδος

Για τα αποθέματα με διαφορετική φύση μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι.

Όσα ορίζονται παραπάνω από τα Ε.Λ.Π. για τα αποθέματα συγκλίνουν με αυτά που ορίζει και το ΔΛΠ 2 – Αποθέματα, ως προς την αναγνώριση, την αποτίμησή τους και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., στις παραπάνω μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης συμπεριλαμβάνονταν και η μέθοδος «τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν» (LIFO), η οποία πλέον καταργείται. Επιπλέον, τα αποθέματα αποτιμούνταν στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής.

## ***Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά στοιχεία***

Οι προκαταβολές αναγνωρίζονται για τα καταβαλλόμενα ποσά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάση της αρχής του δεδουλευμένου και μείον τις τυχόν ζημίες απομείωσης.

Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας.

### ***Στοιχεία της καθαρής θέσης***

Στο σύνολο της καθαρής θέσης περιλαμβάνεται το σύνολο των παρακάτω ποσών:

- Το καταβληθέν κεφάλαιο από τους ιδιοκτήτες
- Τα υπέρ άρτιο ποσά
- Οι εισφορές των ιδιοκτητών, εφόσον αυτές θα κεφαλαιοποιηθούν με έκδοση ιδίων ή συμμετοχικών τίτλων
- Τους ιδίους τίτλους της καθαρής θέσης, ως ξεχωριστό στοιχείο, όταν παρουσιάζεται αφαιρετικά, καθώς και κέρδη και ζημίες από την διάθεσή τους
- Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία
- Τα αποθεματικά, που σχηματίζονται βάση ειδικής νομοθεσίας ή καταστατικού, και
- Τα αποτελέσματα εις νέον

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Ν.2190/20 τα ίδια κεφάλαια αποτελούνταν από το σύνολο του:

- Καταβλημένου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας
- Της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Των διαφορών αναπροσαρμογής και των επιχορηγήσεων από επενδύσεις
- Των αποθεματικών κεφαλαίων
- Των αποτελεσμάτων εις νέον, και
- Των ποσών προορισμένων για αύξηση κεφαλαίου

Βασικές διαφορές ανάμεσα στα Ε.Λ.Π. και το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Ν. 2190/20 είναι ότι πλέον δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσης οι κρατικές επιχορηγήσεις για επενδύσεις βάσει αναπτυξιακών νόμων, και οι διαφορές από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Επίσης, οι ίδιοι τίτλοι της οντότητας, όταν αποτελούν ξεχωριστό στοιχείο, είναι αφαιρετικό στοιχείο της καθαρής θέσης, ενώ με βάση τον Κ.Ν. 2190/20, αποτελούσε στοιχείο του ενεργητικού.

## ***Υποχρεώσεις – προβλέψεις***

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α', χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι μια συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα ή για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανώς δυσμενείς για την οντότητα. Επίσης, χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι μια σύμβαση που θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί σε ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, και αυτή είναι υποχρεωμένη να παραδώσει ένα μεταβλητό αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της, ή μπορεί να διακανονισθεί με κάποιον άλλο τρόπο για ένα καθορισμένο αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της.

Με βάση τον πιο πάνω ορισμό δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τα αναβαλλόμενα έσοδα, οι προκαταβολές, οι φόροι εισοδήματος, οι λοιποί φόροι και οι προβλέψεις.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορούν να αναγνωριστούν αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους ή στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αν αυτό έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι τόκοι που προκύπτουν αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα. Εναλλακτικά η επιμέτρηση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να γίνει και στην εύλογη αξία, μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Παράδειγμα τέτοιων υποχρεώσεων, που αποτιμώνται στην εύλογη αξία αποτελούν το εμπορικό χαρτοφυλάκιο και τα παράγωγα. Η όποια διαφορά από την αποτίμηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται στη συνέχεια στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Παραδείγματα μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αποτελούν ο φόρος εισοδήματος και οι προκαταβολές.

Πρόβλεψη είναι, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α', μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει τη βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Οι προβλέψεις αρχικά αναγνωρίζονται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί ή στην παρούσα αξία αυτού του ποσού, αν αυτή έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μερικά παραδείγματα προβλέψεων είναι:

- Οι φόροι εισοδήματος και οι τυχόν επιβαρύνσεις που θα προκύψουν κατά τον φορολογικό έλεγχο
- Οι αποζημιώσεις που θα κληθεί η οντότητα να καταβάλει από αγωγές τρίτων εναντίον της

Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδό τους από την υπηρεσία αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στα ονομαστικά ποσά που προκύπτουν από τον νόμο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή με βάση κάποια άλλη αναλογιστική μέθοδο, αν αυτή έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όλα τα παραπάνω που ορίζονται με τα Ε.Λ.Π. αποτελούν εισαγωγή των γενικών αρχών και κανόνων των ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά μέσα, ΔΛΠ 37 - Προβλέψεις και ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά μέσα – Αποτίμηση. Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. οι υποχρεώσεις διακρίνονταν σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες, και η διάκριση αυτή γίνεται αποκλειστικά με βάση την ληκτότητά τους. Βραχυπρόθεσμες είναι εκείνες οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που έχουν ημερομηνία λήξης έως δώδεκα μήνες, και μακροπρόθεσμες είναι εκείνες που λήγουν πέραν του έτους. Δεν γίνεται διάκριση ανάμεσα σε υποχρέωση και καθαρή θέση όπως με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Όσον αφορά τις προβλέψεις, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Ν. 2190/20, ο όρος πρόβλεψη αναφέρεται σε κράτηση ορισμένου ποσού που αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού (υποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, ενσώματων παγίων, αποθεμάτων). Στην περίπτωση των Ε.Λ.Π., όπως και στα Δ.Λ.Π. η παραπάνω υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι απομείωση και όχι πρόβλεψη. Στα Ε.Λ.Π. η πρόβλεψη είναι μια κατηγορία υποχρεώσεων.

### ***Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι***

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι κρατικές επιχορηγήσεις των περιουσιακών στοιχείων, όπως και αυτές των δαπανών, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις όταν εισπράττονται ή υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Στην συνέχεια αποσβένονται ομοιόμορφα με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα στην ίδια περίοδο που εμφανίζεται στα αποτελέσματα η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή του εξόδου. Στην περίπτωση των Ε.Λ.Π., οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε των περιουσιακών στοιχείων είτε των δαπανών, αναγνωρίζονται ως υποχρέωση και όχι ως αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια, όπως γινόταν με τις καταργούμενες διατάξεις.

Οι αναβαλλόμενοι φόροι διακρίνονται σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φόρο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη ως προς αυτό. Όταν το κάνει, αναγνωρίζει το καθαρό ποσό όλων των φορολογικών υποχρεώσεων, δηλ, το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλει να πληρώσει σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται μόνο στο ποσό που είναι βέβαιο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη. Η επιμέτρηση του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με βάση τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται με αύξηση ή μείωση του φόρου εισοδήματος στα αποτελέσματα, ενώ όταν οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, τότε οι διαφορές που αναγνωρίζονται αντίστοιχα ως αύξηση ή μείωση του στοιχείου της καθαρής θέσης.

Με βάση τις καταργούμενες διατάξεις, δεν υπήρχε η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, όπως και η υποχρέωση λογιστικής και φορολογικής βάσης ώστε να προκύπτουν προσωρινές ή μόνιμες διαφορές. Ο προκύπτων φόρος εισοδήματος με βάση τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή περιόδου αναγνωρίζονταν στα αποτελέσματα και αφαιρούνταν από τα κέρδη.

### **Η κατάσταση αποτελεσμάτων**

Σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β', η κατάσταση αποτελεσμάτων μπορεί να παρουσιαστεί είτε κατά λειτουργία είτε κατά είδος, όπως και όταν εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π.. Η κατάσταση αποτελεσμάτων κατά λειτουργία είναι περίπου ίδια με αυτή που όριζε ο Κ.Ν. 2190/20, και ήταν υποχρεωμένες έως τώρα να παρουσιάζουν οι οικονομικές οντότητες που δεν εφάρμοζαν Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Ωστόσο στην, κατά Ε.Λ.Π., κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων για έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα.

Στην παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων κατά λειτουργία, τα έξοδα κατατάσσονται με βάση την λειτουργία τους και το κόστος πωληθέντων παρουσιάζεται ξεχωριστά. Ενώ στην παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων κατ' είδος, τα έξοδα εμφανίζονται με βάση το είδος τους και δεν κατανέμονται με βάση τις διάφορες λειτουργίες της οντότητας.

Σύμφωνα με το άρθρο 25, του νόμου 4308/2014 που ασχολείται με τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, τα έσοδα αναγνωρίζονται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου,

δηλ. αναγνωρίζονται στην περίοδο που καθίστανται δουλευμένα, και στα καθαρά ποσά, δηλ. μετά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων. Όσον αφορά τα έσοδα από την πώληση αγαθών, αυτά αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν έχει ολοκληρωθεί η πώλησή τους. Δηλ. όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή, ο τελευταίος έχει αποδεχθεί τα αγαθά και είναι βέβαιο ότι οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν από την πώληση. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης και όταν είναι βέβαιο ότι οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα. Τα έσοδα των τόκων από την χρήση περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισοδήματα από συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων αναγνωρίζονται όταν τα αρμόδια όργανα αποφασίζουν τη διανομή τους. Τα δικαιώματα (royalties) αναγνωρίζονται βάσει των σχετικών συμβατικών όρων. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων, βάση των Ε.Λ.Π., σε αντίθεση με τις καταργούμενες διατάξεις, αναγνωρίζονται τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.

Τα έξοδα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων είναι:

- Τα έξοδα ίδρυσης
- Τα κόστος κτήσης ή παραγωγής, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών
- Οι δαπάνες μισθοδοσίας
- Τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης
- Οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα
- Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος περιόδου
- Οι ζημίες, που αναγνωρίζονται στο καθαρό ποσό τους, από διαγραφή περιουσιακών στοιχείων, και
- Τα έξοδα ή οι ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, ή σχετίζονται με την απομειώσή τους ( αντίστοιχο στοιχείο δεν αναγνωριζόταν με βάση τις καταργούμενες διατάξεις)

Τέλος, το έσοδο ή κόστος που προέρχεται από τόκους που προκύπτουν από αναβολή πληρωμής πώλησης ή αγοράς περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.

### ***Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα***

Όταν μια συναλλαγή πραγματοποιείται σε ξένο νόμισμα, αναγνωρίζεται με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημέρα της συναλλαγής στο νόμισμα που η οντότητα συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της. Κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία την ημερομηνίας κλεισίματος ενώ η μετατροπή για τα μη νομισματικά στοιχεία εξαρτάται από την επιμέτρησή τους. Αν η επιμέτρηση γίνεται στο ιστορικό κόστος, κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, χρησιμοποιείται η ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης, ενώ αν η επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία, τότε χρησιμοποιείται η ισοτιμία της ημέρας που προσδιορίστηκε η εύλογη αξία. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται όπως και οι μεταβολές της εύλογης αξίας, δηλ. κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή την καθαρή θέση. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον προσδιορισμό διαφορετικής ημερομηνίας ισοτιμίας, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις, οι λογαριασμοί που παρακολουθούνταν σε ξένο νόμισμα, έπρεπε να εκφραστούν στο εγχώριο νόμισμα, με την ισοτιμία κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Οι χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές συνιστούσαν έκτακτο και ανόργανο αποτέλεσμα της χρήσης και παρουσιάζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Εξαιρέση αποτελούσαν οι συναλλαγματικές διαφορές από εξόφληση μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων δανείων για απόκτηση παγίων στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή οι συναλλαγματικές διαφορές φαίνονταν στο ενεργητικό του ισολογισμού.

Για όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, που σχολιάστηκαν παραπάνω, ο νόμος προβλέπει και επιτρέπει την αναδρομική μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και την διόρθωση των λαθών. Ωστόσο δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά οι λογιστικές εκτιμήσεις, αναγνωρίζονται μόνο στην περίοδο που διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και τις μελλοντικές. Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων είναι ο προσδιορισμός των επισφαλών απαιτήσεων, η απαξίωση των αποθεμάτων, η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων και οι προβλέψεις.



### 3.5.3 Προσάρτημα (Κεφάλαιο 6 – Άρθρα 29-30)

Στο κεφάλαιο 6 του νόμου 4308/2014, δίνονται πληροφορίες σχετικά με τις αρχές που πρέπει να ακολουθούνται κατά την σύνταξη του προσαρτήματος ή αλλιώς σημειώσεις (notes) σύμφωνα και με τον διεθνή ορισμό βάση των Δ.Λ.Π.. Πέρα από τις αρχές σύνταξής του, δίνονται πληροφορίες σχετικά με το περιεχόμενό του, που ακολουθούν τις προβλέψεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Το προσάρτημα (σημειώσεις) του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των τρίτων (επενδυτών) που ενδιαφέρονται για την πορεία της οικονομικής μονάδας. Είναι ένα απαραίτητο συμπλήρωμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αφού δίνει διάφορες πρόσθετες και επεξηγηματικές πληροφορίες για την πραγματική οικονομική κατάσταση και τα ακριβή οικονομικά αποτελέσματα της οντότητας, την επίδοσή της καθώς και για τις ταμειακές ροές της, στοιχεία που προσδιορίζουν την μελλοντική συνέχιση της δραστηριότητας.

Το Προσάρτημα (σημειώσεις) με βάση τα Ε.Λ.Π. που ακολουθούν τις αρχές και το περιεχόμενο, ως προς την σύνταξή του, τα Δ.Λ.Π., δίνει πιο αναλυτικές και τεκμηριωμένες πληροφορίες σε σχέση με αυτό που όριζαν οι καταργούμενες διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20.

Παρακάτω γίνεται αναφορά στις αρχές και το περιεχόμενο του προσαρτήματος, όπως αυτά ορίζονται από το νόμο 4308/2014, και ταυτόχρονα αναφέρονται και οι διαφορές με αυτά που όριζε σχετικά ο Κ.Ν. 2190/1920.

Με βάση, λοιπόν, τα Ε.Λ.Π., η σύνταξη του προσαρτήματος πρέπει να ακολουθεί τις παρακάτω βασικές αρχές:

1. Οι πολύ μικρές οντότητες καθώς και εκείνες του άρθρου 2 παρ.γ., που εξαιρούνται από τις περισσότερες πληροφορίες του προσαρτήματος, όταν αποφασίζουν να τις παρέχουν προαιρετικά τότε πρέπει να τις παρέχουν πλήρως. - κατά τον Κ.Ν.2190/1920 υπόχρεες για σύνταξη προσαρτήματος ήταν μόνο Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε..
2. Οι πληροφορίες που αφορούν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, πρέπει να ακολουθούν τη σειρά που παρουσιάζονται στις παραπάνω καταστάσεις. – Δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με τις καταργούμενες διατάξεις του Κ.Ν.2190/20.
3. Γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης καθώς και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών, όταν γίνεται χρήση αυτών.

4. Δεν επαναλαμβάνονται πληροφορίες που ήδη έχουν αναφερθεί στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων.

Το περιεχόμενο που Προσαρτήματος πρέπει να περιλαμβάνει:

- Γενικές πληροφορίες σχετικά με την οντότητα:
  - ✓ Την επωνυμία
  - ✓ Τον νομικό τύπο (Ο.Ε., Α.Ε, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., ατομική)
  - ✓ Την περίοδο αναφοράς
  - ✓ Τη διεύθυνση της έδρας
  - ✓ Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη (π.χ. ΓΕ.Μ.Η.)
  - ✓ Αν λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
  - ✓ Εάν είναι υπό εκκαθάριση
  - ✓ Την κατηγορία της (δηλ. πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), και
  - ✓ Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τις αρχές του νόμου 4308/2014
- Λοιπές γνωστοποιήσεις που αφορούν:
  - ✓ Τους παράγοντες που απειλούν τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί ώστε να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος. – Δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με τις καταργούμενες διατάξεις του Κ.Ν.2190/20.
  - ✓ Τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί, καθώς και τις αλλαγές ως προς αυτές, τις εκτιμήσεις και την διόρθωση λαθών
  - ✓ Την περίπτωση παρέκκλισης από τις διατάξεις του νόμου προς χάριν της εύλογης παρουσίας
  - ✓ Σημαντικά γεγονότα που προέκυψαν μετά το τέλος της περιόδου και δεν έχουν απεικονισθεί στις οικονομικές καταστάσεις
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα ενσώματα και άυλα πάγια:
  - ✓ Πίνακα μεταβολής των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου με πληροφορίες σχετικά με το κόστος κτήσης ή την εύλογη αξία, τις αποσβέσεις και τις απομειώσεις, τις προσθήκες, μειώσεις και μεταφορές των κονδυλίων, τις κεφαλαιοποιήσεις των τόκων και λοιπές μεταβολές
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία:
  - ✓ Δήλωση για την χρήση επιμέτρησης στην εύλογη αξία

- ✓ Τα κονδύλια που έχουν επιμετρηθεί
- ✓ Σημαντικές υποθέσεις και τεχνικές επιμέτρησης
- ✓ Ανά κονδύλι του ισολογισμού, ποια έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία και ποιες μεταβολές έχουν αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα ή την καθαρή θέση
- ✓ Πίνακας σχετικά με τις μεταβολές της εύλογη αξία, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος
- ✓ Πληροφορίες για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων
- ✓ Για τα πάγια, ποια θα ήταν η λογιστικής τους αξία αν δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία

Δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με βάση τον Κ.Ν.2190/1920, μιας και η εισαγωγή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία γίνεται με τα Ε.Λ.Π..

- Γνωστοποιήσεις σχετικά με την επιμέτρηση χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης:
  - ✓ Για κάθε κατηγορία παράγωγων η εύλογη αξία τους, η έκταση και η φύση τους
  - ✓ Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία, όταν το ποσό υπερβαίνει την εύλογη αξία τους, γνωστοποίηση για την λογιστική και την εύλογη αξία τους και τους λόγους μείωσης της λογιστικής αξίας
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με την καθαρή θέση:
  - ✓ Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί
  - ✓ Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης\*
  - ✓ Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στην περίοδο\*
  - ✓ Ο αριθμός, η αξία και τα δικαιώματα που παρέχουν τίτλοι όπως τα πιστοποιητικά συμμετοχής, μετατρέψιμοι τίτλοι, δικαιώματα αγοράς τίτλων, δικαιώματα προαίρεσης
  - ✓ Αν δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης, σύντομη περιγραφή του σκοπού και της κίνησης για κάθε αποθεματικό - Δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με τις καταργούμενες διατάξεις του Κ.Ν.2190/20
  - ✓ Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης\*

*\*Όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία αναφέρεται η λογιστική αξία*
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα δάνεια και τις υποχρεώσεις:
  - ✓ Το συνολικό χρέος που καλύπτεται με δάνεια, καθώς και η φύση και η μορφή του δανείου

- ✓ Τις υποχρεώσεις που καθίστανται απαιτητές μετά από 5 έτη
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τις δεσμεύσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις:
  - ✓ Το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων, που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, καθώς και την φύση και την μορφή των εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί
  - ✓ Το ποσό των δεσμεύσεων που αφορούν παροχές σε εργαζομένους
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με σημαντικά κονδύλια εσόδων και εξόδων:
  - ✓ Το ποσό και η φύση των επιμέρους στοιχείων εσόδων και εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους, συχνότητας και σημασίας
  - ✓ Σε περίπτωση συμψηφισμού, γνωστοποιούνται οι αξίες αυτών πριν τον συμψηφισμό
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τη διάθεση κερδών:
  - ✓ Η προτεινόμενη ή η οριστική διάθεση κερδών
  - ✓ Το ποσό των μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο
  - ✓ Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου

Δεν υπήρχαν αντίστοιχες αναφορές στο προσάρτημα με βάση τις καταργούμενες διατάξεις.
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους:
  - ✓ Το υπόλοιπο του ισολογισμού αρχής και τέλους περιόδου, και ανάλυση της κίνησης στη διάρκεια της περιόδου, καθώς και τα ποσά που επηρεάζουν τα αποτελέσματα και την καθαρή θέση

Η εισαγωγή της έννοιας του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με τα Ε.Λ.Π. και επομένως δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με τις καταργούμενες διατάξεις.
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με το προσωπικό:
  - ✓ Ο μέσος όρος των απασχολουμένων και ανάλυση ανά κατηγορία
  - ✓ Τα συνολικά ποσά από μισθούς και ημερομίσθια, κοινωνικές επιβαρύνσεις, παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων :
  - ✓ Τα ποσά από τις προκαταβολές και πιστώσεις που χορηγήθηκαν, το επιτόκιο και οι όροι χορήγησης
  - ✓ Τα ποσά που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν
  - ✓ Οι δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν με εγγυήσεις
  - ✓ Τα ποσά που δόθηκαν ως αμοιβή, και

- ✓ Οι δεσμεύσεις που προέκυψαν για παροχές εξόδου από την υπηρεσία
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη:
  - ✓ Τα ποσά των συναλλαγών της περιόδου
  - ✓ Τα ποσά των απαιτήσεων και υποχρεώσεων
  - ✓ Η φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους
  - ✓ Άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τις αμοιβές των ελεγκτών:
  - ✓ Οι αμοιβές για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων
  - ✓ Οι αμοιβές για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης
  - ✓ Οι αμοιβές για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες
  - ✓ Οι αμοιβές για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα κατεχόμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία:
  - ✓ Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με αυτά, τα οποία με απόφαση της διοίκησης, θα διατεθούν μέσα στους επόμενους 12 μήνες

Δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση με τις καταργούμενες διατάξεις του Κ.Ν.2190/20.
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τις ενοποιημένες καταστάσεις:
  - ✓ Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας στην οποία είναι ευθυνόμενος εταίρος
  - ✓ Όταν καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, την επωνυμία και την έδρα της μητρικής
  - ✓ Ο τόπος στον οποίο μπορεί κάθε ενδιαφερόμενος να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

### ***Απαλλαγές – Απλοποιήσεις***

Με το άρθρο 30 παρέχεται μια σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών, χωρίς να θίγεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στις πολύ μικρές, τις μικρές και τις μεσαίες οντότητες. Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές αυτές αναφέρονται στο πλαίσιο που έχει τεθεί στα άρθρα 1 έως 29 του νόμου 4308/2014 και είναι προαιρετικού και υποχρεωτικού χαρακτήρα. Αναφέρονται τόσο σε θέματα επιμέτρησης διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων όσο και στη σύνταξη του προσαρτήματος και κλιμακώνονται ανάλογα με το

μέγεθος και την κατηγορία της οντότητας. Συγκεκριμένα, για τις πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 2, παράγραφος γ, παρέχονται οι παρακάτω απλοποιήσεις:

- Απαλλαγές από το λογιστικό σχέδιο
- Απαλλαγή από τη λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση των συναλλαγών και γεγονότων στα πλαίσια της διασφάλισης αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος
- Δύναται να χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας
- Απαλλαγή από την εφαρμογή των διατάξεων για την απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων
- Δύναται να αντιμετωπίζουν λογιστικά τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία
- Απαλλαγή από τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος
- Δυνατότητα αναγνώρισης ζημιών απομείωσης με βάση τη φορολογική νομοθεσία
- Δυνατότητα αναγνώρισης των προβλέψεων και των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση τη φορολογική νομοθεσία
- Δυνατότητα να μη αναγνωρίζουν αναβαλλόμενους φόρους
- Δυνατότητα μη εφαρμογής των διατάξεων περί εύλογων αξιών, αναδρομικής διόρθωσης λαθών και αλλαγής λογιστικών πολιτικών
- Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος
- Οντότητες με κύκλο εργασιών μικρότερο των 150.000,00 €, μπορούν να μη διενεργούν απογραφή και να αντιμετωπίζουν τις αγορές περιόδου ως έξοδο

Οι πολύ μικρές οντότητες, που καταρτίζουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων έχουν τις εξής απλοποιήσεις:

- Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία
- Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος
- Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών, και αναγνωρίζουν τις επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που πραγματοποιείται η λογιστική πολιτική

Τέλος, για τις μικρές και μεσαίες οντότητες παρέχονται ορισμένες απαλλαγές από πληροφορίες του Προσαρτήματος.

### 3.5.4 Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

(Κεφάλαιο 7 – Άρθρα 31-36)

Το κεφάλαιο 7 του νόμου 4308/2014 αναφέρεται στις προϋποθέσεις και τους κανόνες σύνταξης των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στα άρθρα 31-36 αναλύονται οι βασικές αρχές σύνταξης που έχουν εφαρμογή από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015 για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις από τους ομίλους εταιριών. Ειδικότερα, το άρθρο 31 καθορίζει τα όρια των ομίλων επιχειρήσεων, με βάση τα κριτήρια που ορίζει η Οδηγία 34/2013/ΕΕ. Στο άρθρο 32 καθορίζονται οι προϋποθέσεις για την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ στο άρθρο 33 ορίζονται οι προϋποθέσεις απαλλαγής για ορισμένους ομίλους από την ενοποίηση και την σύνταξη των παραπάνω καταστάσεων. Το άρθρο 34 περιγράφει τους κανόνες με βάση τους οποίους πρέπει να συντάσσονται οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και το άρθρο 35 περιγράφει την μέθοδο της καθαρής θέσης για την ενσωμάτωση των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών στην ενοποίηση. Τέλος, το άρθρο 36 αναφέρεται στις σημειώσεις που, επιπρόσθετα με το άρθρο 29 του ανωτέρου κεφαλαίου 6, οφείλουν να παρέχονται από τους ομίλους που συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις<sup>12</sup>.

Σύμφωνα με το Παράρτημα Α' του νόμου, όμιλος είναι η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της. Όπως οι οντότητες έτσι και οι όμιλοι κατατάσσονται σε μικρούς, μεσαίους και μεγάλους ομίλους. Η κατάταξη γίνεται με βάση τα όρια που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα και εφόσον τηρούνται δύο εκ των τριών κριτηρίων, και για δύο διαδοχικές περιόδους. Τα παρακάτω κριτήρια λαμβάνονται υπόψη σε ενοποιημένη βάση.

Κατηγορία Ομίλου	Σύνολο Ενεργητικού	Κύκλος Εργασιών	Μέσος Όρος Απασχολουμένων
Μικροί Όμιλοι	< 4.000.000,00	< 8.000.000,00	< 50
Μεσαίοι Όμιλοι	< 20.000.000,00	< 40.000.000,00	< 250
Μεγάλοι Όμιλοι	>20.000.000,00	>40.000.000,00	>250

Για τα παραπάνω όρια ισχύει ο συμψηφισμός της λογιστικής αξίας των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση

<sup>12</sup> Πληροφορίες παρέχονται και από σημειώσεις κ. Ταχυνάκη μάθημα «Ενοποιημένες Καταστάσεις»



αυτών, καθώς και οι απαλοιφές των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου, τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που προέρχονται από τις ενδοεταιρικές συναλλαγές. Όταν δεν λαμβάνονται υπόψη τα παραπάνω, τότε τα παραπάνω όρια προσαυξάνονται κατά 20%.

Σύμφωνα με τις αντίστοιχες καταργούμενες διατάξεις του νόμου 2190/1920, ο όμιλος που για δύο συνεχόμενες χρήσεις ξεπερνούσε τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων υποχρεούταν σε σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων. Τα κριτήρια ήταν: σύνολο ενεργητικού 3.700.000,00€, καθαρός κύκλος εργασιών 7.400.000,00€ και μέσος όρος απασχολουμένων στη διάρκεια της χρήσης 250 άτομα. Τα παραπάνω όρια υπολογίζονταν μετά την αφαίρεση των ενδοεταιρικών συναλλαγών, διαφορετικά, ομοίως, προσαυξάνονταν κατά 20%.

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσουν οι μητρικές οντότητες με τη μορφή της ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές, ΙΚΕ, οι ΟΕ και ΕΕ όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή έχουν κάποια από τις παραπάνω νομικές μορφές, καθώς και κάθε άλλη οντότητα που επιλέγει ή υποχρεούται από άλλη νομοθεσία.

Μια μητρική οντότητα είναι υπόχρεη σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων για την ίδια και τις υπόλοιπες θυγατρικές, δηλ. για τον όμιλο, όταν συντρέχει μία τουλάχιστον οποιαδήποτε περίπτωση από τις παρακάτω:

1. Κατέχει το μεγαλύτερο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών των θυγατρικών οντοτήτων.
2. Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού συμβουλίου της θυγατρικής και ταυτόχρονα είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής.
3. Ασκει κυριαρχική επιρροή στη θυγατρική, είτε βάση καταστατικού ή ιδρυτικού εγγράφου είτε βάση άλλης σύμβασης.
4. Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της θυγατρικής και ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, μετά από συμφωνία με τους υπόλοιπους μετόχους, εταίρους ή μέλη της θυγατρικής.
5. Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της θυγατρικής και η πλειοψηφία των μελών της διοίκησης έχει διοριστεί ως αποτέλεσμα της άσκησης του δικαιώματος ψήφου στη θυγατρική, που αντιπροσωπεύει τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου και κανένα τρίτο μέρος δεν κατέχει αυτά τα δικαιώματα.
6. Ασκει κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στη θυγατρική οντότητα.

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσει και οποιαδήποτε άλλη οντότητα, όταν αυτή και μια άλλη οντότητα, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με σύμβαση που έχει υπογραφεί μεταξύ τους ή προβλέπεται στο καταστατικό ή ιδρυτικό έγγραφο της θυγατρικής.

Σύμφωνα με το νόμο 2120/1920, υπόχρεη προς σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήταν κάθε εταιρία, που διέπονταν από την ελληνική νομοθεσία και υπήρχε σχέση μητρικής προς θυγατρική όταν ίσχυε μία περίπτωση από τις παρακάτω:

1. Έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής, ή
2. Ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής κατόπιν συμφωνίας με τους άλλους μετόχους ή εταίρους της, ή
3. Συμμετέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών της διοίκησης, ή
4. Ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στη θυγατρική, ή
5. Με άλλη θυγατρική υπάγονται στη διεύθυνση της μητρικής.

Απαλλαγή από τη σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., έχουν οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι, εκτός αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.

Επίσης, απαλλάσσεται η μητρική όταν η ίδια είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας, η οποία κατέχει όλες τις μετοχές της ή κατέχει το 90% των μετοχών της και οι υπόλοιποι μέτοχοι έχουν εγκρίνει την απαλλαγή, και υπόκειται στο δίκαιο ενός άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και όχι στο ελληνικό. Στην περίπτωση αυτή ένα μεγαλύτερο σύνολο οντοτήτων δημιουργείται που περιλαμβάνει την μητρική, την απαλλασσόμενη οντότητα και τις θυγατρικές της, και διέπονται από το δίκαιο του κράτους-μέλους που ανήκει η μητρική. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από την μητρική του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων αλλά οι καταστάσεις αυτές δημοσιεύονται και από τις υπόλοιπες. Η απαλλασσόμενη οντότητα και οι θυγατρικές της υποχρεούνται να αναγράφουν στο Προσάρτημα (σημειώσεις) τα στοιχεία της μητρικής του μεγαλύτερου συνόλου καθώς και την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης των ενοποιημένων καταστάσεων. Αντίστοιχη ήταν και η καταργούμενη διάταξη του νόμου 2190/1920, σύμφωνα με την οποία κάθε μητρική επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο είναι ταυτόχρονα θυγατρική μιας άλλης μητρικής που διέπεται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσεται από την σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων όταν η μητρική κατέχει όλες της

μετοχές ή μερίδια της απαλλασσόμενης ή το 90% αυτών και οι υπόλοιποι μέτοχοι έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Τέλος, απαλλάσσεται η μητρική η οποία είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας, που δεν διέπεται από το δίκαιο άλλου κράτους-μέλους, αλλά από το ελληνικό, όταν όλες ενοποιούνται σε ένα μεγαλύτερο σύνολο, συντάσσουν τις καταστάσεις βάση των Δ.Π.Χ.Α. ή της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ, και έχουν ελεγχθεί από νόμιμους ελεγκτές. Η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει όταν η αρχική μητρική είναι δημοσίου συμφέροντος και αποτελεί θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας.

Ωστόσο Ε.Λ.Π. και νόμος 2190/1920 συγκλίνουν στις προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε μία θυγατρική, ακόμα κι αν είναι δημοσίου συμφέροντος να μην περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες κατατάσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

- Όταν συντρέχουν εξαιρετικά σπάνιες και δύσκολες καταστάσεις ώστε η μητρική να μπορεί να αποκτήσει τα στοιχεία που απαιτούνται για τις ενοποιημένες καταστάσεις με υπερβολικά έξοδα και καθυστέρηση
- Οι μετοχές της θυγατρικής αυτής οντότητας να αποκτώνται για μεταγενέστερη διάθεση
- Αυστηροί περιορισμοί δεν επιτρέπουν τη μητρική να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία αυτής ή στη διοίκησή της, και στην ενοποιημένη διοίκηση όταν λειτουργούν σε ενιαία βάση, κατόπιν συμφωνίας με σύμβαση ή βάση καταστατικού ή ιδρυτικού εγγράφου.

Τέλος, μία μητρική, ακόμα κι αν είναι δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων εάν έχει μόνο θυγατρικές που δεν είναι σημαντικές και όλες μπορούν να εξαιρεθούν με βάση τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις.

Το περιεχόμενο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν παρουσιάζει διαφορές από εκείνο που όριζαν οι καταργούμενες διατάξεις. Δηλ. σύμφωνα με το νόμο 4308/2014, οι όμιλοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

- ✓ Τον ενοποιημένο Ισολογισμό
- ✓ Την ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων (κατ' είδος ή κατά λειτουργία)
- ✓ Την ενοποιημένη Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- ✓ Την ενοποιημένη Κατάσταση Χρηματοροών
- ✓ Το Προσάρτημα (σημειώσεις) των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Αντίστοιχα, σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις του νόμου 2190/1920, οι απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων ήταν:

- ✓ Ο ενοποιημένος Ισολογισμός
- ✓ Η ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ✓ Ο ενοποιημένος Πίνακας Ιδίων Κεφαλαίων
- ✓ Η ενοποιημένη κατάσταση Ταμιακών Ροών
- ✓ Το ενοποιημένο Προσάρτημα

Είναι εμφανές ότι οι καταστάσεις είναι όμοιες, εκτός από λεπτομέρειες ως προς την δομή και τη διάρθρωσή τους. Επίσης, όμοιος είναι και ο ορισμός της ημερομηνίας σύνταξης των ενοποιημένων καταστάσεων, αφού ο σημερινός νόμος ορίζει ότι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας. Το ίδιο όριζαν και οι καταργούμενες διατάξεις, με τη διευκρίνιση ότι αν η ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού μιας θυγατρικής, που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, προηγείται τουλάχιστον τρεις μήνες από την ημερομηνία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, τότε αυτή η θυγατρική ενοποιείται με βάση ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Οι μέθοδοι και οι κανόνες αποτίμησης, που αναφέρθηκαν σε προηγούμενη παράγραφο που περιέγραφε τα άρθρα 16 έως 29 του νόμου 4308/2014, εφαρμόζονται και για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, αφού γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις έχουν επιμετρηθεί με διαφορετικές μεθόδους και κανόνες επιμέτρησης, από εκείνες που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση, τότε επαναμετρώνται με τη χρήση των κανόνων και μεθόδων της ενοποίησης. Παρόμοια όριζαν και οι καταργούμενες διατάξεις που αφορούσαν του κανόνες και μεθόδους αποτίμησης των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού επιχειρήσεων που ανήκαν σε ομίλους και περιλαμβάνονταν στην ενοποίηση.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ενσωματώνονται στο σύνολο τους τον ενοποιημένο ισολογισμό. Τα παραπάνω, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σαν να ήταν μία οντότητα. Συγκεκριμένα απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου, τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ τους.

Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, συμψηφίζεται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων. Η διαφορά που προκύπτει από τον παραπάνω συμψηφισμό, αφορά υπεραξία, η οποία όταν είναι θετική εμφανίζεται στον ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο, ενώ όταν είναι αρνητική εμφανίζεται στα αποτελέσματα, ως κέρδος.

Όταν οι μετοχές των θυγατρικών οντοτήτων κατέχονται από τρίτους, το ποσό που αποδίδεται σ' αυτές εμφανίζεται στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας, που προκύπτει από αυτά, εμφανίζεται στα αποτελέσματα ως κέρδος ή ζημία αντίστοιχα. Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920, τα δικαιώματα αυτά είχαν τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» και εμφανίζονταν στον ενοποιημένο ισολογισμό ως ξεχωριστό κονδύλι στα Ίδια Κεφάλαια, παραμένει όμως ίδια η έννοια του όρου.

Στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται προαιρετικά αναβαλλόμενοι φόροι. Δεν επιτρέπεται, όμως ο συμψηφισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου, επειδή μπορεί να προκύπτουν από διαφορετικές φορολογικές διαδικασίες. Αντίστοιχη διάταξη δεν υπήρχε στο ν. 2190/1920, δεδομένου ότι η αναβαλλόμενη φορολογία είναι μια έννοια καινούργια που εισήχθη στα ελληνικά δεδομένα αρχικά με τα Δ.Λ.Π και στη συνέχεια με το νόμο 4308/2014 που αφορά τα Ε.Λ.Π..

Όταν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών που ανήκουν στο όμιλο εκφράζονται σε διαφορετικό νόμισμα, τότε κατά την ενοποίηση μετατρέπονται στο νόμισμα της μητρικής ως εξής:

- ❖ Για τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρησιμοποιείται η μέση ισοτιμία της περιόδου που αφορούν οι ενοποιημένες καταστάσεις
- ❖ Για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις χρησιμοποιείται η συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας ισολογισμού
- ❖ Για τα στοιχεία της καθαρής θέσης χρησιμοποιείται η συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που δημιουργήθηκαν

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν αναγνωρίζονται ως στοιχείο της καθαρής θέσης. Ο Κ.Ν. 2190/1920 δεν προέβλεπε καμία ιδιαίτερη μέθοδο μετατροπής των στοιχείων που ήταν εκφρασμένα σε διαφορετικό νόμισμα. Ωστόσο σε περίπτωση μετατροπής αυτών σε ξένο νόμισμα, έπρεπε αυτό να αναφέρεται στο προσάρτημα.

Στη περίπτωση που μια οντότητα του ομίλου κατέχει ένα ποσοστό συμμετοχής σε άλλη συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία, τότε αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο

ισολογισμό ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενής ή και κοινοπραξία», με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και αναγνωρίζεται στο κόστος κτήσης. Η θετική διαφορά ανάμεσα στο κόστος κτήσης και στην αναλογία της καθαρής θέσης, αντιμετωπίζεται ως υπεραξία.

Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες που αναφέρθηκαν σε προηγούμενη παράγραφο για τις ατομικές ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, κατά την σύνταξη των ενοποιημένων καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνονται οι παρακάτω επιπλέον πληροφορίες:

- Ο μέσος αριθμός απασχολούμενων που χρησιμοποιήθηκαν σε από κοινού δραστηριότητες
- Τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού συμβουλίου της μητρικής από την ίδια και τις θυγατρικές
- Πληροφορίες αναφορικά με τις οντότητες του ομίλου:
  - ✓ Τις επωνυμίες και τις έδρες τους
  - ✓ Την κατεχόμενη αναλογία του κεφαλαίου αυτών των οντοτήτων από άλλες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση
  - ✓ Τις προϋποθέσεις της ενοποίησης
  - ✓ Τις επωνυμίες και τις έδρες συγγενών οντοτήτων και την αναλογία του κεφαλαίου
  - ✓ Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών, τις από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες και την αναλογία του κεφαλαίου
  - ✓ Τις επωνυμίες και τις έδρες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν σ' αυτές συμμετοχικά δικαιώματα, την αναλογία του κεφαλαίου σ' αυτές
- Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της υπεραξίας
- Κάθε σημαντική μεταβολή σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο
- Η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης συγγενούς ή κοινοπραξίας και λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία της απόκτησης
- Η διαφορά που προκύπτει από την επαναμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συγγενούς ή κοινοπραξίας, λόγω του ότι χρησιμοποιούνταν διαφορετικές μέθοδοι επιμέτρησης
- Πληροφορίες σχετικά με τη σύνθεση των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

### 3.5.5 Πρώτη Εφαρμογή Και Μεταβατικές Διατάξεις

(Κεφάλαιο 8 – Άρθρα 37-40)

Το κεφάλαιο 8 αποτελείται από τα άρθρα 37-40 και αποτελεί το τελευταίο κεφάλαιο του νόμου 4308/2014 που εισάγει την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Το άρθρο 37 ρυθμίζει τα θέματα πρώτης εφαρμογής από τις ελληνικές οντότητες όλων όσων αναλύθηκαν παραπάνω και αποτελούν το νόμο. Το άρθρο 38 αναφέρει τις διατάξεις που καταργούνται και τροποποιούνται, για τις οποίες έγινε σχετική αναφορά παραπάνω, ενώ τα άρθρα 39 και 40 αναφέρονται στις ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων και σε μεταβατικές διατάξεις. Στο κεφάλαιο αυτό δεν υπάρχουν θέματα που να προκύπτουν ομοιότητες και διαφορές με τις καταργούμενες διατάξεις, που είναι ο σκοπός αυτής της εργασίας. Ωστόσο θα γίνει αναφορά σε ορισμένα σημαντικά σημεία ώστε να δημιουργηθεί μια ολοκληρωμένη εικόνα του νόμου σχετικά με τα Ε.Λ.Π..

Όσον αφορά την πρώτη εφαρμογή αυτού του νόμου, τα κεφάλαια 1 έως και 3, που αναλύθηκαν παραπάνω και αναφέρονται στην κατηγοριοποίηση των οντοτήτων, τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων, εφαρμόζονται από τις οντότητες από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014. Τα κεφάλαια 4 έως 7, στα οποία επίσης έγινε αναλυτική παρουσίαση στα παραπάνω κεφάλαια, αναφέρονται στις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τους κανόνες επιμέτρησης, το προσάρτημα και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αρχίζουν να εφαρμόζουν το νόμο από περιόδους που ξεκινούν μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014. Δηλ. τα παραπάνω κεφάλαια θα εφαρμοσθούν για πρώτη φορά για τη χρήση που έχει λήξη την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2015 και αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών. Προκειμένου να επιτευχθεί η αλλαγή των λογιστικών πολιτικών και να ολοκληρωθεί με σχετική ευκολία, απαιτείται η αναδρομική διόρθωση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Για να επιτευχθεί αυτό, ο καλύτερος τρόπος είναι η σύνταξη ενός εναρκτήριου ισολογισμού την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014, έτσι ώστε την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014 να υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία και να γίνει η προσαρμογή με τα Ε.Λ.Π. Ωστόσο όταν η προσαρμογή είναι δύσκολο να εφαρμοστεί τότε, όταν εφαρμόζεται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης:

- Στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (την 1/1/2015) οι λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού της προηγούμενης περιόδου, θεωρούνται ως τεκμαρτό κόστος εκκίνησης του στοιχείου, και

- Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα μπορεί να χρησιμοποιηθεί η εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος εκκίνησης. Η διαφορά που πιθανόν να προκύπτει αναγνωρίζεται ως κέρδη εις νέον στην καθαρή θέση.

Η παραπάνω δυνατότητα δεν παρέχεται για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες της παρ. 2α, 2β, 2γ του άρθρου 1.

Όταν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης, τότε:

- Τα στοιχεία του ισολογισμού επιμετρώνται στην εύλογη αξία, και
- Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση.

Για τα κονδύλια που αναγνωρίζονταν με τις προηγούμενες διατάξεις, αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των Ε.Λ.Π., δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να συνεχίσουν να εμφανίζουν στους ισολογισμούς που ακολουθούν, έως την ολοσχερή απόσβεσή τους. Απαιτείται, όμως, γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Γνωστοποίηση, επίσης, απαιτείται και για τη μέθοδο μετάβασης στα Ε.Λ.Π. καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων. Εξαιρούνται από την υποχρέωση γνωστοποίησης των παραπάνω οι πολύ μικρές και μικρές οντότητες των παρ.2α, 2β,2γ του άρθρου 1.

Με το άρθρο 39, εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014 τα παρακάτω πρόσωπα:

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Τα φυσικά πρόσωπα, με ευκαιριακή απασχόληση, που δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00€ ετησίως
- Οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι και συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

#### 4.1 Η Εφαρμογή Στην Πράξη - Θετικά Και Αρνητικά Αποτελέσματα – Προτάσεις

Στο κεφάλαιο 2 παρουσιάστηκαν διάφορες έρευνες, Ελλήνων και ξένων συγγραφέων, οι οποίες αναφέρονται στα αποτελέσματα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. τόσο στον ελληνικό χώρο όσο και παγκοσμίως. Με λίγα λόγια, οι επιπτώσεις στις επιχειρήσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αποδείχθηκε ότι δεν παρουσιάζει σημαντικές μεταβολές ως προς την ποιότητα της λογιστικής που προσφέρουν. Σημαντικές μεταβολές παρουσιάστηκαν στην αξιοπιστία που προσδίδουν οι δυνητικοί επενδυτές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις, στην καλύτερη διαχείριση των κερδών, την έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών και τη βελτίωση της λογιστικής αξίας των επιχειρήσεων.

Στο κεφάλαιο 3 παρουσιάστηκε ο νόμος 4308/2014, πλήρως εναρμονισμένος με τη λογιστική Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2013/34/ΕΕ, που εισάγει την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν, επίσης, οι διαφορές με τις καταργούμενες διατάξεις, τον Κ.Φ.Α.Σ., τις περισσότερες διατάξεις του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ.. Μέσα από την παρουσίαση αυτή πολλές φορές αναφέρθηκαν οι ομοιότητες που παρουσιάζει ο παραπάνω νόμος με τα Δ.Λ.Π. ως προς τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τους κανόνες επιμέτρησης. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στο μεγαλύτερο μέρος τους αποτελούν μια παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δεδομένου ότι χρησιμοποιούν το ίδιο λεξιλόγιο, εισάγουν τους ίδιους όρους και έννοιες και κάνουν παραπομπές για περεταίρω ερμηνεία στα Δ.Λ.Π.. Αποτελούν κατά κάποιον τρόπο τον προθάλαμο για την τελική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Ωστόσο όλα τα παραπάνω αναφέρθηκαν σε καθαρά θεωρητικό επίπεδο, χωρίς να ληφθούν υπόψη η δυσκολίες που ενδεχομένως θα παρουσιαστούν κατά την εφαρμογή τους στην πράξη. Τις πιθανές δυσκολίες εφαρμογής θα κληθούν να αντιμετωπίσουν τα λογιστήρια των επιχειρήσεων, και κατ' επέκταση η διοίκηση, κατά την εφαρμογή των αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το κλείσιμο της οικονομικής χρήσης του έτους

2015. Παρακάτω αναφέρονται μερικές από τις δυσκολίες που πιθανών να δημιουργηθούν με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. λαμβάνοντας υπόψη και τη διεθνή εμπειρία<sup>13</sup>:

- Ελλιπής ενημέρωση και καθοδήγηση ως προς την εφαρμογή των αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν διεθνώς κατά την μετάβαση από τα αντίστοιχα εγχώρια λογιστικά συστήματα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π., η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις θα δημιουργήσει ένα σημαντικό κόστος επιμόρφωσης για την επιχείρηση για την εκπαίδευση του προσωπικού των λογιστηρίων, δεδομένης της διαφοράς φιλοσοφίας των Ε.Λ.Π. από το Ε.Γ.Λ.Σ.. Ιδιαίτερα στον ελληνικό χώρο που το μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων είναι μικρομεσαίες και το επίπεδο γνώσεων όχι ιδιαίτερα ανεβασμένο, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα δημιουργήσει προβλήματα τόσο στην διοίκηση της επιχείρησης, όσο και στους εργαζομένους δεδομένου ότι οι απαιτήσεις ως προς την επιμόρφωσή του θα είναι ιδιαίτερα ανεβασμένες.
- Επιπλέον κόστος θα δημιουργηθεί κατά την προσαρμογή των λογιστικών-μηχανογραφικών πακέτων, καθώς και τις αμοιβές των ελεγκτών, μιας και αυτοί είναι οι μόνοι που μπορούν να βοηθήσουν και να καθοδηγήσουν τα λογιστήρια για την ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών κατά την πρώτη χρήση τους.
- Δυσκολίες ως προς την ορθή χρήση της ορολογίας των Ε.Λ.Π., η οποία προέρχεται από τα Δ.Λ.Π.. Οι όροι «επιμέτρηση», «αναγνώριση», «προβλέψεις» είναι μερικοί μόνον από τους όρους που χρησιμοποιούνται και έχουν διαφορετική ορολογία από αυτή που δίνεται στο ελληνικό λεξικό και από αυτή που έχουν συνηθίσει να χρησιμοποιούν αυτοί που τους εφαρμόζουν<sup>14</sup>. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει μόνο στον ελληνικό χώρο αλλά είναι μια δυσκολία που αντιμετωπίζουν όλες οι χώρες κατά την αρχή της μετάβασης από το εγχώριο λογιστικό σύστημα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, η ορθή χρήση των όρων αυτών απαιτεί υψηλό επίπεδο γνώσεων όχι μόνον από το ανθρώπινο δυναμικό των επιχειρήσεων, αλλά και από την διοίκηση της επιχείρησης και από τους επενδυτές. Η διοίκηση της επιχείρησης οφείλει να είναι γνώστης της σωστής χρήσης της παραπάνω ορολογίας ώστε μέσα από τη μελέτη και ερμηνεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να λαμβάνει τις κατάλληλες στρατηγικές αποφάσεις τόσο για την βελτίωση της πορείας της επιχείρησης όσο και για

---

<sup>13</sup> Το Βήμα Επικαιρότητα «Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα

<sup>14</sup> Ηλεκτρονικό περιοδικό Taxheaven «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» Τεύχος 2, άρθρο «Η προσπάθεια για τη Δημιουργία Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Βελτίωση ή χειροτέρευση στην πράξη;» Β.Φίλος

της επενδυτικής της κινήσεις. Οι ευσυνείδητοι επενδυτές, τέλος, που ενδιαφέρονται για τις καλύτερες και αποδοτικότερες επενδύσεις οφείλουν να γνωρίζουν την ορολογία που χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. και μέσα από την μελέτη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν τις ορθότερες και αποδοτικότερες αποφάσεις.

- Ελλιπής εναρμόνιση θεσμικού και νομοθετικού περιβάλλοντος. Είναι γνωστό ότι η φορολογική νομοθεσία υστερεί στην Ελλάδα, αφήνει πολλά περιθώρια αμφισβητήσεων και ιδιαίτερα σήμερα που η χώρα αντιμετωπίζει τόσο σημαντικά πολιτικοοικονομικά προβλήματα. Η δυσκολία αυτή αντιμετωπίζεται διεθνώς από τις χώρες εκείνες που παρουσιάζουν έντονα προβλήματα σχετικά με το θεσμικό τους πλαίσιο. Η επιτυχής εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην πράξη απαιτεί σημαντικές θεσμικές αλλαγές και αυστηρότητα ως προς την πλήρη εφαρμογή τους χωρίς να αφήνει περιθώρια χαλαρότητας. Στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια δεν υπάρχει σταθερότητα ως προς τη φορολογική νομοθεσία και θεωρείται σχεδόν αδύνατον, την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, να καταφέρει να εναρμονιστεί με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π. και να επιβληθεί ως προς την πλήρη εφαρμογή τους.
- Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π., όπως και εκείνη των Δ.Λ.Π., δημιουργούν σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Η ελευθερία για εκτεταμένη χρήση της επαγγελματικής κρίσης και της χρήσης της εύλογης αξίας, διεθνώς, παρέχει τη δυνατότητα παρουσίασης των επιθυμητών λογιστικών μεγεθών, δημιουργώντας ανομοιομορφία στην ποιότητα που προσφέρουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η έλλειψη χρόνου ως προς την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αποτελεί μια ακόμα δυσκολία που αντιμετωπίζουν οι εγχώριες επιχειρήσεις. Το χρονικό πλαίσιο για την υλοποίηση ενός τόσο σημαντικού εγχειρήματος, που αλλάζει ριζικά τη λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα, είναι τόσο μικρό που οι αρμόδιοι φορείς θεωρούν το εγχείρημα σχεδόν αποτυχημένο.
- Τέλος, σημαντικά αρνητικό γεγονός για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αποτελούν οι εποπτικές αρχές, αφού δεν διασφαλίζονται τα όρια ευθύνης και αρμοδιότητας. Αυτές είναι που θα πρέπει να λειτουργούν ανεξάρτητα και να παρέχουν επαρκή καθοδήγηση προς τις επιχειρήσεις για την σωστή εφαρμογή των Ε.Λ.Π.. Ωστόσο είναι σύνηθες στην Ελλάδα οι εποπτικές αρχές να στερούνται επαρκών γνώσεων και έγκαιρης παρέμβασης για καθοδήγηση.

Τα παραπάνω αποτελούν μερικά μόνο από τα προβλήματα και δυσκολίες που μπορεί να υποθέσει κανείς ότι θα προκύψουν κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., λαμβάνοντας υπόψη και τη διεθνή εμπειρία. Στην πορεία και κατά την εφαρμογή τους στον ελληνικό χώρο πιθανών να προκύψουν και άλλα, λιγότερο ή περισσότερο σημαντικά.

Η εφαρμογή, όμως, των Ε.Λ.Π. δεν θα δημιουργήσει μόνον δυσκολίες, αλλά σίγουρα θα επιφέρει και αρκετές θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις. Οι όποιες δυσκολίες θα προκύψουν, είναι βραχυπρόθεσμες, και με την πάροδο του χρόνου με σωστή και οργανωμένη πολύπλευρη προσπάθεια, τόσο από τις επιχειρήσεις όσο και από τους δημόσιους φορείς, θα αντιμετωπιστούν και τα οποιαδήποτε κόστη θα αποσβεσθούν. Οι θετικές επιπτώσεις, όμως θα είναι μακροπρόθεσμες και τα αποτελέσματα και τα οφέλη από την εφαρμογή τους, τόσο για την επιχείρηση όσο και για την εγχώρια αγορά θα είναι αρκετά σημαντικά.

Παρακάτω αναφέρονται αντίστοιχα, μερικές μόνον από τις θετικές επιπτώσεις που μπορεί να υποθέσει κανείς ότι θα προκύψουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., λαμβάνοντας υπόψη τη διεθνή εμπειρία και τα οφέλη που εισέπραξαν οι τοπικές κοινωνίες υιοθετώντας την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.:

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κρίνονται περισσότερο κατανοητές, με συνάφεια αξιοπιστία, διαφάνεια και συγκρισιμότητα σε σχέση με τις καταστάσεις όπως υποχρεούταν να παρουσιάζουν οι επιχειρήσεις με το προϋφιστάμενο καθεστώς στον ελληνικό χώρο. Τα παραπάνω αποτελούν άλλωστε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των Δ.Λ.Π.<sup>15</sup>. Αποτελούν, επομένως, χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των επενδυτών παγκοσμίως, και διευκολύνουν τη σωστότερη και αποδοτικότερη λήψη αποφάσεων, συγκρίνοντας ομοιόμορφες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μεταξύ επιχειρήσεων που αποτελούν πόλο έλξης των επενδυτών.
- Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π., και κατ' επέκταση των Δ.Λ.Π., διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων. Οι ελληνικές επιχειρήσεις μπαίνουν σε ένα διεθνές πλαίσιο ανταγωνισμού που θα τους βοηθήσει να αναπτυχθούν, να εξελιχθούν και να ξεφύγουν από την τυποποιημένη ελληνική νοοτροπία. Μέσα από την διεθνοποίηση, τα προϊόντα των ελληνικών επιχειρήσεων γίνονται παγκοσμίως γνωστά αυξάνοντας τις πωλήσεις και τα κέρδη των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση τις εξαγωγές για την ελληνική οικονομία.

---

<sup>15</sup> Χρ.Νεγκάκης σημειώσεις μάθημα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

- Με τη διεθνοποίηση μειώνεται το κόστος ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Η χρήση των Δ.Λ.Π. διεθνώς, όπως γίνεται έντονα αντιληπτό και από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας, οδηγεί στη μείωση του κόστους κεφαλαίων. Μέσα από την ομοιομορφία και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την διεθνοποίηση των επιχειρήσεων εισρέουν περισσότερα κεφάλαια στην επιχείρηση από τους δυνητικούς επενδυτές, μειώνοντας το κόστος των ιδίων κεφαλαίων της. Αντίστοιχα αποτελέσματα θα έχει η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στον ελληνικό χώρο αφού θα δημιουργηθούν προοπτικές για αναζήτηση και εξεύρεση πηγών ρευστότητας μέσα από τα ίδια κεφάλαιά της, μειώνοντας ταυτόχρονα το κόστος τους.
- Ένα άλλο συμπέρασμα που προκύπτει από τη βιβλιογραφική επισκόπηση ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. παγκοσμίως, είναι η έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν σημαντική πληροφόρηση στα χέρια της διοίκησης με αποτέλεσμα να προλαμβάνονται μεγαλύτερες ζημιές λαμβάνοντας στρατηγικές αποφάσεις που μπορεί να είναι καθοριστικές για την πορεία της επιχείρησης. Αντίστοιχα αναμένονται να είναι τα αποτελέσματα και για τις ελληνικές επιχειρήσεις ως προς την κατεύθυνση αυτή.
- Παροχή σημαντικής και έγκαιρης πληροφόρησης προς τη διοίκηση. Με τα Ε.Λ.Π. και κατ' επέκταση με τα Δ.Λ.Π. παρέχεται έγκαιρη και αξιόπιστη πληροφόρηση στη διοίκηση για μελλοντικούς κινδύνους και ζημιές. Η διοίκηση, μπορεί έτσι να λάβει έγκαιρα στρατηγικές αποφάσεις και να αλλάξει την πορεία της επιχείρησης, αντιμετωπίζοντας έγκαιρα πιθανές ζημιές και κάνοντας καλύτερη διαχείριση των κερδών της. Μέσα από τη διεθνοποίηση αποκτά κίνητρα και προϋποθέσεις για επαναπροσδιορισμό των στόχων και των στρατηγικών της, συγκρίνοντας τη θέση και την πορεία της επιχείρησης με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.
- Αν και η ελευθερία επαγγελματικής κρίσης, όπως αναφέρθηκε παραπάνω λειτουργεί αρνητικά ως προς την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., ωστόσο έχει και τη θετική της πλευρά αφού αφήνει περιθώρια ελευθερίας κινήσεων και μεγαλύτερη δικαιοδοσία για τους λογιστές, που είναι οι τελικοί χρήστες της εφαρμογής αυτών.
- Τέλος, η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στον ελληνικό χώρο όπως και αυτή των Δ.Λ.Π. παγκοσμίως δημιουργεί την ανάγκη για απόκτηση υψηλότερου επιπέδου μόρφωσης για το ανθρώπινο προσωπικό που είναι ο τελικός χρήστης αυτών στην πράξη. Πέρα από τις δυσκολίες που αυτό παρουσιάζει, ωστόσο δημιουργεί ένα υψηλό επίπεδο ανταγωνισμού παγκοσμίως ως προς την αναζήτηση εργασίας και διευρύνει τα όρια

αναζήτησης και εύρεσης εργασίας σε διεθνές επίπεδο, χωρίς να περιορίζει τους εργαζομένους ως προς την αναζήτηση απασχόλησης και το επίπεδο γνώσεων τους.

Μερικές από τις προτάσεις που μπορούν να διατυπωθούν προκειμένου να πετύχει το εγχείρημα τα αλλαγής της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα και η εξέλιξη αυτής να προχωρήσει ένα βήμα παραπέρα, όχι μόνο για τις ελληνικές επιχειρήσεις αλλά κατ' επέκταση και για την Ελλάδα, είναι οι παρακάτω:

- Στενή συνεργασία των αρμόδιων φορέων – υπουργεία, επιτροπές, φορολογικές αρχές- με τους τελικούς χρήστες των Ε.Λ.Π., ώστε να αντιμετωπίζονται έγκυρα και έγκαιρα τα προβλήματα και ερωτήματα που προκύπτουν.
- Εναρμόνιση και εκσυγχρονισμός του θεσμικού και νομοθετικού πλαισίου της χώρας. Επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου και εκσυγχρονισμός των φορολογικών ρυθμίσεων, ώστε να μειωθούν έως να ελαχιστοποιηθούν τα προβλήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..
- Ενδυνάμωση, εκπαίδευση και ανεξαρτητοποίηση από πολιτικές δεσμεύσεις, των εποπτικών αρχών, ώστε να προσφέρουν τη σωστή καθοδήγηση στις επιχειρήσεις, με αξιοπιστία, διαφάνεια και κατάλληλη επαγγελματική ευθύνη.
- Τέλος, δεδομένου ότι ο νόμος που υποχρεώνει τις ελληνικές επιχειρήσεις ψηφίστηκε στα τέλη του 2014 και εφαρμόστηκε από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015, με ιδιαίτερη καθυστέρηση από τις αρμόδιες αρχές ως προς την καθοδήγηση για την εφαρμογή των αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι απαραίτητο να δοθεί χρόνος, αναστέλλοντας την λειτουργία της εφαρμογή τους πιθανών για τον επόμενο χρόνο, καλύπτοντας μέσα στο χρόνο αυτό το κενό της ενημέρωσης και καθοδήγησης που δημιουργήθηκε.

## 4.2 Συμπεράσματα

Η παραπάνω ανάλυση του ν.4308/2014, έχει ως στόχο την παρουσίασή του, με όσο το δυνατό πιο απλοϊκό και κατανοητό τρόπο, προσεγγίζοντας ταυτόχρονα, όσο το δυνατό λεπτομερέστερα τις διαφορές με τις καταργηθείσες νομοθεσίες, που επί σειρά ετών καθοδηγούσαν τη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν τη νέα λογιστική πραγματικότητα τόσο στην οργάνωση και λειτουργία των επιχειρήσεων, όσο και στο επάγγελμα του λογιστή. Προσπαθούν να δημιουργήσουν ένα νέο λογιστικό πλαίσιο, με νέους όρους και νέες αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στόχος της εισαγωγής των Ε.Λ.Π. είναι η απλοποίηση τόσο των λογιστικών ενεργειών όσο και των φορολογικών διατάξεων, καταργώντας την πολυνομία που δημιουργούσε παράλληλα χρονοβόρες γραφειοκρατικές διαδικασίες τόσο στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων όσο και στη λειτουργία του επαγγέλματος του λογιστή – φοροτεχνικού. Ωστόσο, η επιτυχία ή όχι της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. με την παράλληλη επίτευξη των παραπάνω στόχων είναι ακόμα άγνωστη, δεδομένου ότι ακόμα δεν συμπληρώθηκε ο πρώτος χρόνος εφαρμογής του και πολύ περισσότερο δεν εφαρμόστηκαν ακόμα οι νέες αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Έως σήμερα, που γράφεται η εργασία αυτή, έχει εκδοθεί ένας νόμος, ο νόμος 4308/2014 καθώς και ελάχιστες επεξηγηματικές ΠΟΛ που συμπληρώνουν, διευκρινίζουν και απαλλάσσουν ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων ( κυρίως τις πολύ μικρές και μικρές) καθώς και ελάχιστες κατηγορίες επαγγελματιών, από υποχρεωτικές εφαρμογές. Τα κεφάλαια 1 έως 3 του νόμου, που αναφέρονται στην καθημερινή λειτουργία των οντοτήτων δεν παρουσιάζουν μεγάλες και ακραίες διαφορές με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών , που με τη σειρά του απλοποίησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από δύο έτη. Ουσιαστικά η νέα οργανωτική ρύθμιση που προσπαθεί να επιφέρει ο νόμος 4308/2014, ελάχιστα επηρεάζει τον τρόπο λειτουργίας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, που αποτελούν την πλειονότητα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ελληνικό χώρο.

Μεγάλες διαφορές παρουσιάζονται ως προς τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες θα εφαρμοσθούν στις αρχές του 2016 και θα αφορούν το κλείσιμο της χρήσης του 2015. Οι αρχές αυτές θα πρέπει να εφαρμοσθούν υποχρεωτικά από τις πιο μεγάλες οντότητες ή από συγκεκριμένους νομικούς τύπους οντοτήτων, όπως Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. όταν όλοι οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι

έχουν περιορισμένη ευθύνη. Το κείμενο του νόμου, ως προς τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάνει παραπομπές στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όσο και αν προσπαθούν οι υπέρμαχοι των Ε.Λ.Π. να τα αποδεσμεύσουν. Τα Ε.Λ.Π. αποτελούν τον προθάλαμο για την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Χρησιμοποιούνται ορισμοί και ξένες έννοιες που δεν ανταποκρίνονται απόλυτα στους ορισμούς της ελληνικής γλώσσας. Έννοιες όπως επιμέτρηση, εύλογη αξία, πρόβλεψη, λογιστική και φορολογική βάση, αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, έχουν διαφορετική χρήση στη μέχρι τώρα ελληνική λογιστική καθημερινότητα ή εισάγονται για πρώτη φορά με άγνωστο περιεχόμενο. Οι λογιστές οφείλουν να ανατρέχουν συνεχώς στην ονοματολογία των Ε.Λ.Π. που υπάρχει στο Παράρτημα Α' και να λειτουργούν με βάση τον ορισμό που δίνεται εκεί και όχι στην απλή μετάφραση του όρου στην ελληνική γλώσσα. Δυστυχώς έως σήμερα, τρεις μήνες πριν τη λήξη του οικονομικού έτους, δεν έχουν δοθεί περαιτέρω πληροφορίες και πρότυπα ώστε το λογιστήριο μιας επιχείρησης να είναι έτοιμο ως προς τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό αποτελεί το δυσκολότερο σημείο για την επιτυχία της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το πιο αρνητικό σημείο του νόμου 4308/2014 ήταν ο χρόνος εισαγωγής του. Ψηφίστηκε το Νοέμβριου του 2014 χωρίς να δίνει χρόνο στις επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα, δημιουργώντας πλήθος ερωτήσεων και τεράστια κενά. Και δυστυχώς ο χρόνος εξακολουθεί να αποτελεί το αρνητικό σημείο δεδομένου ότι λίγους μήνες πριν το κλείσιμο της χρήσης δεν έχουν δοθεί λεπτομερείς διευκρινήσεις, πρότυπα και παραδείγματα ώστε τα λογιστήρια να είναι έτοιμα να ανταπεξέλθουν στα νέα δεδομένα. Οι παραπομπές και τα πρότυπα θα γίνουν με βάση αυτά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, χωρίς αυτό να αποτελεί ενθαρρυντικό στοιχείο, δεδομένου ότι το πλήθος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα είναι μικρομεσαίες και ακόμα και για τις μεγαλύτερες ο χρόνος προσαρμογής είναι πολύ λίγος.

Ωστόσο, δεδομένων των δυσμενών οικονομικών και πολιτικών εξελίξεων στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια, και την αισιοδοξία που διέπει τους Έλληνες, είναι βέβαιο ότι τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι λογιστές – φοροτεχνικοί, θα ξεπεράσουν τις δυσκολίες και τα εμπόδια, θα ανταπεξέλθουν και θα στέψουν με επιτυχία την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Η επιτυχής εφαρμογή των Ε.Λ.Π. θα φέρει στις ελληνικές επιχειρήσεις όλα εκείνα τα θετικά αποτελέσματα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως. Η εφαρμογή τους αποτελεί μέρος της παγκοσμιοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και της προσέλκυσης των επενδύσεων. Μέσα από το πλήθος των αρνητικών που παρουσιάζονται καθημερινά για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., η παγκοσμιοποίηση και η προσέλκυση των



επενδύσεων αποτελεί το πιο σημαντικό και αισιόδοξο κομμάτι αυτής της εφαρμογής, δεδομένων των πολιτικοοικονομικών συνθηκών που αντιμετωπίζει σήμερα η Ελλάδα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Νόμος 4308/2014 ΦΕΚ Αρ.Φυλ.251
- Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/1920
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Π.Δ.1123/1980
- ΠΟΛ. 1003/31-12-2014
- ΠΟΛ. 1024/21-1-2015
- ΠΟΛ. 1007/9-1-2015
- ΠΟΛ. 1019/17-2-2015
- Ντζανάτος Δ. (2008), «Η Εργαλειοθήκη Του Λογιστή και Του Ελεγκτή Για Τα ΔΛΠ»
- Πρωτοβάλτης Γ. (2009), «Παραδείγματα Εφαρμογής ΔΛΠ-ΔΠΧΠ»
- Φύλος Ι. (2010), «ΔΛΠ Θεωρητική Προσέγγιση Και Εφαρμογές Μετατροπής»
- ATS Books (2014), «Κωδικοποίηση Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»
- Grant Thornton (2009), «ΔΠΧΑ IFRS Αναλυτική Παρουσίαση»
- Νεγκάκης Χ., Σημειώσεις Μάθημα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»
- Ταχυνάκης Π., Σημειώσεις Μάθημα «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις»
- Σημειώσεις Σεμιναρίων για Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος
- Σημειώσεις Σεμιναρίων «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (Ν.4308/2014)- Σολ
- Το Βήμα – Επικαιρότητα «Η Εφαρμογή Των ΔΛΠ Στην Ελλάδα»
- Athma P. and Rajyalaxmi N., (2013), “Accounting Standards in India: Adoption of IFRS”, *Journal of Commerce and Accounting Research*, Vol. 2, pp. 39-45
- Ballas A., Skoutela D. and Tzovas CH. (2010) “The Relevance of IFRS to an Emerging Market: Evidence From Greece”, *Managerial Finance*, Vol.36, No11, pp 931-948
- Barth M., Landsman W. and Lang M, (2008), “International Accounting Standards and Accounting Quality”, *Journal of Accounting Research*, Vol.46, No 3, pp.467-498
- Beke J., (2010), “Accounting Management by International Standards”, *International Journal of Business and Management*, Vol 5, No 5, pp.36-43

- Chua Y., Cheong C. and Gould G, (2012), “The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Accounting Quality: Evidence from Australia”, *Journal of International Accounting Research*, Vol.11, No1, pp.119-146
- Georgakopoulou El., Spathis C. and Floropoulos I. (2010) “The Transition From The Greek Accounting System to IFRS: Evidence From The Manufacturing Sector”, *International Journal Managerial and Financial Accounting*, Vol 2, No 1
- Gaston, Garcia, Jarne and Gadea, (2010) “IFRS Adoption in Spain and the United Kingdom: Effections on Accounting Numbers and Relevance”, *Advances in Accounting*, Vol.26, Issue 2, pp.304-313
- Daske H., Hail L., Leuz c. and Verdi R., (2013) , “Heterogenity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions”, *Journal of Accounting Research*, Vol.51, Issue 3, pp. 495-547
- Iatridis G. and Rouvolis S., (2011) “The Post-Adoption Effects of the Implementation of International Financial Reporting Standards in Greece”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 19, pp 55-65
- Jeanjean T. and Stolowy H., (2008), “Do Accounting Standards Matter? An Exploratory Analysis of Earnings Management Before and After IFRS Adoption”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.27, No 6, pp. 480-494
- Karampinis N. and Hevas D. (2011) “Manandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Exrerience”, *The International Journal of Accounting*, Vol 46, pp 304-332
- Karampinis N. and Hevas D., (2009) “The Effect of the Mandatory Application of IFRS on the Value Relevance of Accounting Data: Some Evidence from Greece”, *European Research Studies Journal*, Vol.12, Issue 1, pp 73-100
- Mihai S., Ionascu M. and Ionascu I., (2012), “Economic Benefits of IFRS Adoption in Romania: Has the Cost of Equity Capital Decreased?”, *African Journal of Business management*, Vol 6(1), pp. 200-205
- Naoum V., Sykianakis N. and Tzovas C., (2011) “The Perception of Managers of Greek Firms Regarding the Costs and Benefits from the Adoption of the IFRS in Greece”, *International Journal of Economic Science and Applied Reserch*, Vol 4(3), pp. 59-74
- Paananen M., (2008), “The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS Over Time: The Case of Germany”, *Journal of International Accounting Research*, Vol.8, No1, pp.31-55

- Tiron Tudor A. and Dragu I, (2010), “Impact of IFRS on Accounting Practices Harmonization with European Union – Particular Case of Intangible Assets”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 12(1), pp. 192-206
- Tsalavoutas I., Andre P. and Evans L., (2012) “The Transition to IFRS and the Value Relevance of Financial Statements in Greece”, *The British Accounting Review*, Vol 4, pp. 262-277

### **ΧΡΗΣΗ ΔΙΑΔΥΚΤΙΟΥ – SITES**

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr)
- [www.scholargoogle.gr](http://www.scholargoogle.gr)
- Περιοδικό Epsilon 7, e-forologia
- Ηλεκτρονικό Περιοδικό Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Τεύχη 1-6 , Taxheaven
- Άρθρο «Η Ιστορία της Λογιστικής στην Ελλάδα», Taxheaven
- Άρθρο «Ιστορικά Στοιχεία της Εξέλιξης της Λογιστικής στην Ελλάδα», accountancygreece
- Άρθρο «Οι Περί Ενοποίησης Διατάξεις του ν.4308/2014» -Taxheaven
- Άρθρα 1683-7, «Πρώτη Αναλυτική Προσέγγιση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Λαζαρίδης Γ., e-forologia
- Άρθρο «Ε.Λ.Π.: Νέοι Κανόνες Επιμέτρησης, Παρουσίαση και Παραδείγματα Εφαρμογής», Λαζαρίδης Γ., e-forologia
- Άρθρο «Αφιέρωμα : Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Καραμάνης Κ., Epsilon Economist